



## Határozatok Tára

A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kibővített hetedik tanács)

2019. szeptember 24.\*

„Állami támogatások – Hollandia által végrehajtott támogatás – A támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek és jogellenesnek nyilvánító és visszatéríttetését elrendelő határozat – Feltételes adómegállapítási határozat (*tax ruling*) – Transzferárak – Az adóalap kiszámítása – A szokásos piaci ár elve – Előny – Referencia-rendszer – A tagállamok adójogi és eljárási autonómiája”

A T-760/15. és T-636/16. sz. ügyekben,

a **Holland Királyság** (képviselik kezdetben: M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree és M. Noort, később: M. Bulterman, M. de Ree és M. Noort, meghatalmazotti minőségben)

felperesnek a T-760/15. sz. ügyben,

támogatja:

**Írország** (képviselik kezdetben: E. Creedon, G. Hodge és A. Joyce, később: K. Duggan, M. Browne és M. Joyce, végül M. Joyce és J. Quaney, meghatalmazotti minőségben, segítőik: P. Gallagher, M. Collins SC, B Doherty és S. Kingston barristers)

beavatkozó fél,

a **Starbucks Corp.** (székhelye: Seattle, Washington [Egyesült Államok]),

a **Starbucks Manufacturing Emea BV** (székhelye: Amszterdam [Hollandia])

(képviselik őket: S. Verschuur, M. Petite és M. Stroungi ügyvédek)

felpereseknek a T-636/16. sz. ügyben,

az **Európai Bizottság** (képviselik a T-760/15. sz. ügyben kezdetben: P-J. Loewenthal és B. Stromsky, később: P-J. Loewenthal és F. Tomat, meghatalmazotti minőségben, és a T-636/16. sz. ügyben: P-J. Loewenthal és F. Tomat, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) állami támogatásról szóló, 2015. október 21-i (EU) 2017/502 bizottsági határozat (HL 2017. L 83., 38. o.) megsemmisítése iránt az EUMSZ 263. cikk alapján benyújtott kérelmei tárgyában,

\* Az eljárás nyelvei: holland és angol.

## A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hetedik tanács),

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

hivatalvezető: S. Spyropoulos tanácsos,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2018. július 2-i tárgyalásra,

meghozta a következő

### Ítéletet

#### I. A jogvita előzményei és a jogi háttér

- 1 A Starbucks Manufacturing Emea BV (a továbbiakban: SMBV) a Starbucks csoport (a továbbiakban: Starbucks csoport) Hollandiában bejegyzett leányvállalata. A Starbucks csoportot a Starbucks Corp. és az irányítása alatt álló összes vállalkozás alkotja. A Starbucks Corp., székhelye Seattle-ben (Washington, Egyesült Államok) található. Az Alki LP (a továbbiakban: Alki) a Starbucks csoport Egyesült Királyságban bejegyzett leányvállalata, amely közvetett irányítást gyakorolt az SMBV felett. Az Alki és az SMBV pörkölési szerződést kötöttek (a továbbiakban: pörkölési szerződés), amely többek között azt írja elő, hogy az SMBV jogdíjat fizet az Alki részére az Alki szellemi tulajdonjogainak (többek között a pörkölési módszerek és a pörköléssel kapcsolatos egyéb know-how) gyakorlásáért (a továbbiakban: jogdíj).
- 2 A Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) állami támogatásról szóló, 2015. október 21-i (EU) 2017/502 bizottsági határozat (HL 2017. L 83., 38. o.) a holland társaságiadó-rendszernek az SMBV sajátos esetére való alkalmazásával kapcsolatos intézkedésre vonatkozik.

#### A. A nemzeti jogi háttérrel

- 3 A társasági adó általános holland rendszere alapján ezt az adót a belföldi illetőségű adóalanyok minősülő hollandiai székhelyű vállalkozásoknak, illetve a Hollandiában gazdasági tevékenységet folytató nem hollandiai székhelyű, külföldi illetőségű adóalanyok minősülő vállalkozásoknak kell megfizetniük. Az 1969. évi Wet op de vennootschapsbelasting (a társasági adóról szóló törvény, a továbbiakban: LIS) 2. cikke szerint ugyanis a hollandiai székhelyű vállalkozások – e kategória szükségképpen felöleli a holland jog szerint alapított társaságokat – világszerte realizált bevételük után kötelesek társasági adó fizetésére. A LIS 3. cikke szerint a nem hollandiai székhelyű vállalkozások hollandiai bevételeik után fizetnek adót.
- 4 Ebben az összefüggésben a társasági adó alapját az adóalany vállalkozás által elért nyereség képezi. A LIS 2001. évi Wet inkomstenbelasting (jövedelemadóról szóló törvény) 3.8. cikkével együttesen értelmezett 8. cikkéből az tűnik ki, hogy valamennyi adóalanyok a teljes nyereség elve alapján kell adót fizetniük. Ezen elv szerint a vállalkozások teljes nyereségét megadóztatják, amennyiben az gazdasági vagy kereskedelmi tevékenységből származik. A jövedelemadóról szóló törvény 3.8. cikke azt mondja ki, hogy „[a]z üzleti vállalkozásból származó nyereség annak az összesített előnynek az összege, amely bármilyen címen vagy bármilyen formában az üzleti vállalkozásból származik”. A jövedelemadóról szóló törvény 3.25. cikke értelmében, amely a LIS 8. cikke alapján a társasági adóalanyokra is vonatkozik, az éves adóköteles nyereséget az eredményes üzleti gyakorlat elvei alapján és következetes módon, a valószínű eredménytől függetlenül kell meghatározni.

- 5 Általában az adóköteles nyereség megfelel a vállalkozás eredménykimutatásában szereplő számviteli eredménynek. Azonban speciális adórendelkezések, például alkalmazandó adóösztönzők, részesedések utáni mentesség, a nem szokásos piaci áron végrehajtott ügyletek adóeredményének korrekciója, valamint az adó- és számviteli törvények értelmében vett különböző értékcsökkentési szabályok alapján helyesbítések tehetők.
- 6 A LIS 8b. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a]mikor 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”.
- 7 A holland pénzügyi államtitkár 2001. március 30-i, „Transzferár, a szokásos piaci ár elve, valamint az OECD multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára szóló transzferár irányelveinek alkalmazása” című IFZ2001/295M rendelete (a továbbiakban: transzferárázási rendelet) ismerteti, hogy a holland adóhatóság miként értelmezi a LIS 8b. cikkének (1) bekezdésében lefektetett szokásos piaci ár elvét. A transzferárázási 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 [jövedelemadóról szóló törvény] 3.8. cikkében rögzített széles körű meghatározásába, a holland adórendszernek szerves részét képezi. Elvben ez azt jelenti, hogy [a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet {OECD} Adóügyi Bizottságának 1995. június 27-i ülésén elfogadott, a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára szóló transzferár irányelvek] a [jövedelemadóról szóló törvény] 3.8. cikke értelmében közvetlenül alkalmazandók Hollandiában. Számos terület létezik, amelyen az OECD irányelvek mozgásteret biztosítanak a tagállamok egyedi értelmezéséhez. Számos másik területen pedig a gyakorlati tapasztalatok azt mutatják, hogy az OECD irányelvek tisztázásra szorulnak. Ez a rendelet ismerteti a holland hatóságok álláspontját e konkrét pontok vonatkozásában, és szándéka, hogy ahol lehet, megszüntesse a félreértéseket.”
- 8 A transzferárázási rendelet tizenkét részre tagolódik, amelyek tárgyát a következők képezik: a szokásos piaci ár elve, a transzferárképzési módszerek, a transzferárképzési viták elkerülését és megoldását célzó adóeljárás megközelítések, a másodlagos módosítás, a szokásos piaci ár alkalmazása, amikor az értékelés az ügylet megvalósulása idején erősen bizonytalan, a csoporton belüli szolgáltatások, a haszonkulccsal járó költség-megosztási megállapodásokhoz való hozzájárulások, a pénzügyi szolgáltatások szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazása, a részletesen levonható támogatások, adókedvezmények és költségek, a nyereség anyavállalatnak és állandó telephelynek való betudása, a rendelet hatálybalépése és az aktuális politika alkalmazása.
- 9 Közelebbről, a transzferárázási rendelet 1. pontja többek között azt mondja ki, hogy a holland jogban a szokásos piaci ár elvének alkalmazása általában egy ellenőrzött ügylet feltételeinek és a független felek között kötött ügyletek feltételeinek összehasonlításán alapul. A hatóság megalapozottan várja el az adóalanytól, hogy bizonyítsa, hogy az általa alkalmazott transzferárak megfelelnek a szokásos piaci ár elvének. Ezzel összefüggésben azon előfeltevésnek kell érvényesülnie, hogy minden érintett vállalkozás az ellátott funkciókat tükröző díjazásban részesül, a fedezeti eszközök és a felmerülő kockázatok figyelembevételével. Ezenfelül a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazást elvben az ügyletek alapján kell meghatározni. Márpedig nehézség esetén az ügyleteket együttesen kell értékelni a szokásos piaci ár elvének való megfelelés meghatározása céljából. Ezenfelül a többéves adatok vizsgálata során az adóhatóság nem használhatja fel az utólag szerzett ismereteit.
- 10 A transzferárázási rendelet 2. pontja a transzferárak meghatározásának öt, a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Adóügyi Bizottságának 1995. június 27-i ülésén elfogadott és 2010. július 22-én felülvizsgált, a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára szóló transzferár

irányelveiben (a továbbiakban: OECD irányelvek) ismertetett módszerére hivatkozik. E módszerek közé tartozik többek között az összehasonlítható független árak módszere (a továbbiakban: összehasonlítható független árak módszere), valamint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer (a továbbiakban: ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer). Az említett rendelet szerint az OECD irányelvek a módszerek bizonyos hierarchiáját feltételezik, amely a hagyományos ügyleti módszereket részesíti előnyben. A holland adóhatóságoknak a transzferárak vizsgálatát mindig az adóalany által az ügylet időpontjában kiválasztott módszer szemszögéből kell elkezdeniük. A rendelet kimondja, hogy e szabály megfelel az OECD irányelvek 1995. évi változata 1.68. bekezdésének. Ebből következik, hogy az adóalanyok főszabály szerint szabadon választhatnak transzferárazási módszert, feltéve, hogy az alkalmazott módszer a kérdéses ügylet tekintetében a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vezet. Annak ellenére, hogy az adóalanyoktól elvárható, hogy a transzferárazási módszerre vonatkozó választásukat a módszer adott helyzetre érvényes megbízhatóságára alapozzák, az intézkedés célja egyáltalán nem az, hogy az adóalanyokat arra ösztönözze, hogy mérlegeljék az összes módszert, majd indokolják meg, hogy az a módszer, amelyet végül kiválasztottak, miért adja a legjobb eredményeket az irányadó feltételek mellett.

- 11 A transzferárazási rendelet 5. pontja többek között azt rögzíti, hogy olyan immateriális javak, mint például a szabadalmak átruházása esetén nehéz lehet ezen eszközök értékelése az átruházás időpontjában, a jövőbeli előnyökre és kockázatokra vonatkozó hiányos ismeretek miatt. Amennyiben független vállalkozások összehasonlítható körülmények között ármódosítási kikötésben állapodtak meg, az adóhatóságnak lehetőséget kell biztosítani, hogy az árat az ilyen kikötés alapján határozza meg. A cél az, hogy olyan rendszer jöjjön létre, amelyben a díjazás megfelel az immateriális vagyontárgy által a jövőben elért eredmények előnynek.

## B. Az előzetes árképzési megállapodásról

- 12 2008. április 28-án a holland adóhatóságok előzetes árképzési megállapodást kötöttek az SMBV-vel (a továbbiakban: APA), amelynek célja az SMBV díjazásának meghatározása az APA által meghatározott, a Starbucks csoportban kifejtett gyártási és forgalmazási tevékenységekért (a továbbiakban: az SMBV díjazása). Ezt követően az SMBV díjazása alapján határozták meg évente az SMBV Hollandiában társaságiadó-köteles nyereségét. Preambuluma szerint ugyanis az APA a nemzetközi csoportban a nyereség számítása során alkalmazandó transzferárak szokásos piaci ár elvének való megfelelésére vonatkozó adóügyi egyezség. Az APA [*bizalmas*]<sup>1</sup> következik, hogy annak célja többek között az, hogy azt a hollandiai éves társaságiadó-bevallás céljaira használják fel. Az APA a 2007. október 1. és 2017. december 31. közötti időszakra vonatkozott.
- 13 Az APA az SMBV díjazásának meghatározását szolgáló, a szokásos piaci ár elvének megfelelő módszert ír elő a Starbucks csoportban kifejtett gyártási és forgalmazási tevékenységeiért. Ezenfelül az APA tartalmazza az SMBV által az Alki részére a pörkölési technológiák, a kávékeverékek és a pörkölési görbék (a továbbiakban: a pörköléssel kapcsolatos szellemi tulajdon) gyártási folyamatában, illetve a kávénak az üzletüzemeltetők részére való kiszállítása során történő felhasználásáért fizetett jogdíjat.
- 14 Közelebbről az APA hatályát illetően [*bizalmas*]. Az SMBV funkcióit illetően [*bizalmas*] az utóbbi volt elsődlegesen felelős a pörkölt kávébab előállításáért és a pörkölt kávémagok, valamint a kapcsolódó termékek Starbucks üzletekbe történő kiszállításáért az európai, közel-keleti és afrikai régióban (a továbbiakban: EMEA-régió), továbbá Hollandiában egy pörkölőüzem tulajdonosa volt. Ezenkívül az APA kiemelte, hogy az SMBV licencia keretében hasznosította az Alki egyes szellemi tulajdonjogait, valamint hogy e jogok szükségesek voltak a gyártási folyamatban, illetve a kávé üzletüzemeltetők részére való kiszállítása során. Az APA rögzítette, hogy ennek kapcsán fizette az SMBV az Alki részére

<sup>1</sup> Kitakart bizalmas adatok.

a jogdíjat. [bizalmas] Ezenfelül [bizalmas] az APA szerint az SMBV több más, a kávéhoz kapcsolódó terméket illetően forgalmazói funkciót látott el, továbbá a saját gyártási tevékenységeihez kapcsolódó logisztikai funkciókon kívül logisztikai támogatást nyújtott egyes piacokon más termékek számára is.

- 15 Ami az SMBV gyártási és forgalmazási tevékenységeiért járó transzferár meghatározásának módját illeti, az APA [bizalmas] többek között azt mondta ki, hogy az SMBV díjazását a költség és haszon módszere (cost plus method) alapján kell meghatározni (e kifejezés jelentését illetően lásd a lenti 187. pontot), valamint hogy az akkor felelt meg a szokásos piaci ár elvének, ha a „működési haszonkulcs” eléri a releváns költségalap (a továbbiakban: az SMBV költségalapja) [bizalmas]%-át. Ezenfelül az APA szerint az SMBV költségalapjának nem képezték részét:
- a Starbucks bögrékkel, a Starbucks szalvétákkal stb. kapcsolatos költségek;
  - a nyers kávébab költségei;
  - a harmadik személyek által nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatos logisztikai és forgalmazási költségek, valamint a bizományi gyártási (consignment manufacturing) szerződések alapján harmadik személyek által végzett tevékenységek díjazása;
  - a jogdíj megfizetése.
- 16 Az SMBV által évente az Alki részére fizetendő jogdíjat illetően [bizalmas] az APA azt írta elő, hogy azt a gyártási és forgalmazási funkciók kapcsán elért működési nyereség (a jogdíjhoz kapcsolódó kiadások levonását megelőzően) és az SMBV díjazásának különbsége alapján számítják ki. A megfizetett jogdíj a társasági adó kapcsán levonható volt és nem tartozott a holland osztalékadó hatálya alá.

## **C. A jogvita előzményei**

### **1. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról**

- 17 2013. július 30-án az Európai Bizottság első információkérését intézett a Holland Királysághoz a társasági adózás terén a feltételes adómegállapítással kapcsolatos nemzeti gyakorlatokat illetően. Ennek során kérte, hogy nyújtsák be hozzá a Starbucks csoport két hollandiai székhelyű leányvállalata, az SMBV és a Starbucks Coffee Emea BV tekintetében hozott összes feltételes adómegállapítást. E felhívásra válaszul a Holland Királyság benyújtotta többek között az APA-t.
- 18 2014. június 11-én a Bizottság megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében előírt hivatalos vizsgálati eljárást az APA tekintetében (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat), azzal az indokkal, hogy az az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülhet.
- 19 Az eljárás megindításáról szóló határozatot követően a Bizottság több levelet váltott a Holland Királysággal, valamint a Starbucks csoporthoz tartozó azon jogalanyokkal, amelyek a közigazgatási eljárás során tartották a kapcsolatot a Bizottsággal (a továbbiakban: Starbucks kapcsolattartók), többek között az APA tárgyában.

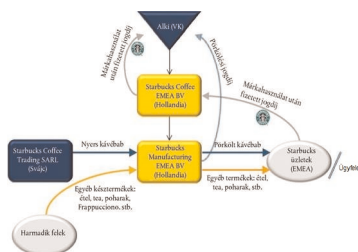
## **2. A megtámadott határozatról**

- 20 A Bizottság 2015. október 21-én fogadta el a megtámadott határozatot. E határozatban a Bizottság egyrészt úgy ítélte meg, hogy az APA a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak minősül, másrészt pedig elrendelte e támogatás visszatéríttetését. A megtámadott határozat tizenegy szakaszra oszlik.

### **a) A kifogásolt intézkedés ismertetése**

- 21 A megtámadott határozat „A kifogásolt intézkedés ismertetése” című 2. szakaszában a Bizottság kifogásolt intézkedésként jelölte meg az APA-t. Rámutatott, hogy az APA-t a Starbucks csoport adótanácsadója által készített transzferárazási jelentés (a továbbiakban: transzferárazási jelentés) alapján kötötték meg, és megállapította, hogy e dokumentum az APA szerves részét képezi (a megtámadott határozat (40) és (46) preambulumbekzdése).
- 22 Először is, a Bizottság rámutatott, hogy az APA megkötésével a holland adóhatóságok elfogadták, hogy az SMBV hollandiai tevékenységeinek a Starbucks csoport adótanácsadója által meghatározott díjazása a szokásos piaci ár elvének megfelelő ellentételezésnek minősül. A Bizottság ezt követően kiemelte, hogy a holland hatóságok azt is elfogadták, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj összege megfelel a jogdíjfizetés előtti működési nyereség és az SMBV APA által előírt díjazása közötti különbségnek. Megállapította, hogy az APA azt írja elő, hogy a jogdíj összege levonható az SMBV adóköteles nyereségéből és Hollandiában nem adóköteles (a megtámadott határozat (40)–(44) preambulumbekzdése).
- 23 Másodszor, a Bizottság ismertette a transzferárazási jelentés tartalmát. A Bizottság mindenekelőtt megállapította, hogy a transzferárazási jelentés szerint a Starbucks Coffee Emea a Starbucks csoport tevékenységének központja az EMEA régióban. Az ismertetés szerint e jogsály funkciója az, hogy a Starbucks csoport szellemi tulajdonjogaira (márka, technológia, know-how) – amelyekért maga is jogdíjat fizet az Alki részére – allicenciát biztosít a Starbucks cégmegjelölés alatt működő harmadik személyek részére. Ezek a forgalmuk százalékának megfelelő szellemi tulajdonjogi díjat fizetnek a Starbucks Coffee Emea részére. E tekintetben a Bizottság rámutatott, hogy a Starbucks csoport adótanácsadója úgy vélte, hogy az összehasonlítható független árak módszere felhasználható a csoporton belül a Starbucks Coffee Emea részére fizetett szellemi tulajdonjogi díj szokásos piaci ár elvének megfelelő árának meghatározására.
- 24 Ezt követően az SMBV-t illetően a Bizottság kiemelte, hogy a transzferárazási jelentés szerint e jogsály funkciója pusztán a nyers kávébab pörkölése és a pörkölt kávé tovább értékesítése a kapcsolt és független jogsályok felé. E tevékenységek során az SMBV köteles volt tiszteletben tartani a Starbucks csoport egyesült államokbeli társaságai (a továbbiakban: Starbucks US) által szolgáltatott dokumentációt, és felelős volt annak biztosításáért, hogy gyártása megfeleljen a Starbucks US minőségi követelményeinek. Az SMBV emellett forgalmazási közvetítőként is működött különböző, nem kávéalapú termékek vonatkozásában és „az ellátási láncot támogató” szolgáltatásokat nyújtott. Másrészt a Bizottság kiemelte, hogy e tevékenység céljára az SMBV a Starbucks csoport egy leányvállalatától, a Starbucks Coffee Trading SARL-tól (a továbbiakban: SCTC) szerzi be a nyers kávébabot. Az SMBV emellett jogdíjat fizetett az Alki részére a pörkölési folyamatok felhasználásáért, valamint a Starbucks cégmegjelölés alatt működő üzletek kávéval való ellátásának jogáért. E tekintetben a Bizottság rámutatott, hogy a transzferárazási jelentés nem a legjelentősebb ügyletek

között ismertette azt a licencmegállapodást, amely alapján az SMBV jogdíjat fizetett az Alki részére. Az SMBV és a Starbucks csoport különböző jogalanyai közötti kapcsolatokat a megtámadott határozat alább látható 1. ábrája mutatta be:



- 25 Végül a Bizottság megállapította, hogy a transzferár-meghatározási módszer kiválasztását illetően a transzferárazási jelentés az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert fogadta el, amely szerint azt a nettó nyereséget kell figyelembe venni, amelyet összehasonlítható ügyletek során a független társaságok szereztek meg. A transzferárazási jelentés szerint e módszer a jelen ügyben azért volt megfelelő, mivel a nettó nyereség megállapítása céljából összehasonlítható jogalanyok ügyletei és funkciói közötti különbségek kevesebb hibát eredményeztek, mint a klasszikus módszerek esetében (a megtámadott határozat (55) preambulumbekzdése).
- 26 A Bizottság rámutatott, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása érdekében az azon tevékenységekre vonatkozó működési költségeket választotta nyereségszint-mutatóként, amelyek vonatkozásában az SMBV hozzáadott értéket állít elő. Az összehasonlíthatósági kutatást követően az adótanácsadó úgy vélte, hogy az SMBV-vel összehasonlítható jogalanyok nettó nyeresége az összköltségre vetített árrésnek felel meg. Ezt követően a Starbucks adótanácsadója két korrekciót végzett az összehasonlítható jogalanyok és az SMBV közötti olyan különbségek figyelembevétele céljából, mint a viselt kockázatok és az ellátott funkciók. Az első korrekció annak figyelembevételére irányult, hogy az SMBV költségalapja, amelyre az árrést alkalmazzák, nem tartalmazza a nyers kávébab költségelemét. A második korrekció célja annak figyelembevétele volt, hogy az összehasonlítható vállalkozások nyersanyagköltségeket viseltek, megtérülésüket pedig a nyersanyagokat is tartalmazó költségek alapján számították ki. E két korrekció alkalmazásával az árrés az SMBV költségeinek [bizalmas]-a volt (a megtámadott határozat (56)–(61) preambulumbekzdése).
- 27 Harmadszor, a Bizottság ismertette az OECD irányelvek 1995. és 2010. évi változatainak tartalmát. Álláspontja szerint az OECD irányelvek öt módszert sorolnak fel az azonos csoporthoz tartozó társaságok között az ügyletek és a nyereség felosztása céljából a szokásos piaci ár lehető legmegfelelőbb megállapítása érdekében. A Bizottság szerint az irányelvek alapján az öt módszer a hagyományos ügyleti módszerekre és az ügyleti nyereségen alapuló módszerekre tagolódik. A megtámadott határozat szerint a hagyományos ügyleti módszereket kell előnyben részesíteni. Az OECD irányelvekben felsorolt öt módszer között szerepel többek között az összehasonlítható független árak módszere és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer (a megtámadott határozat (67)–(70) preambulumbekzdése).
- 28 Az első módszer, az összehasonlítható független árak módszere a Bizottság ismertetése szerint egy hagyományos ügyleti módszer, amelynél a két kapcsolt vállalkozás közötti ügylet során átadott áruk vagy szolgáltatások árát hasonlítják össze az összehasonlítható körülmények között két független vállalkozás között történt összehasonlítható ügylet során az árukért vagy szolgáltatásokért felszámított árral (a megtámadott határozat (67) és (71) preambulumbekzdése).
- 29 A második módszer, az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a Bizottság ismertetése szerint egy ügyleti nyereségen alapuló módszer, amelynél a szokásos piaci ár elve alapján a nyereség potenciális összegét egy egészében értékelt tevékenység, nem pedig az egyes konkrét ügyletek alapján becsülik meg. Ebben az összefüggésben ki kellett választani egy nyereségszint-mutatót, mint a költségek, a

forgalom vagy az állóeszköz-beruházások, és erre kellett alkalmazni az összehasonlítható piaci ügyletek során megfigyeltnek megfelelő nyereségrátát (a megtámadott határozat (67) és (72)–(74) preambulumbekzdése).

**b) A kifogásolt intézkedés értékeléséről**

- 30 A megtámadott határozatnak „A kifogásolt intézkedés vizsgálata” című 9. szakaszában a Bizottság megállapította az állami támogatás fennállását. Úgy vélte, hogy teljesült az állami támogatás fennállásának négy feltétele.
- 31 Az állami támogatás fennállása EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt feltételeinek felidézését követően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy teljesült az állami támogatás fennállásának első feltétele, amely szerint állam általi vagy állami forrásból nyújtott beavatkozásnak kell fennállnia. E tekintetben egyrészt rámutatott, hogy az APA keretében a holland adóhatóság elfogadta a Starbucks csoporton belül a nyereség SMBV részére történő felosztásának a Starbucks csoport adótanácsadója által javasolt módszerét. Az SMBV ennek alapján számította ki az általa Hollandiában fizetendő társasági adó éves összegét. A Bizottság szerint tehát az APA a Holland Királyságnak tudható be. Másrészt a Bizottság megállapította, hogy az APA csökkenti az SMBV hollandiai adófizetési kötelezettségét, eltérve attól az adótól, amelyet az SMBV-nek az APA hiányában az általános holland társaságiadó-rendszer értelmében kellene megfizetnie. A Bizottság ily módon úgy ítélte meg, hogy az APA csökkenti a Holland Királyság adóbevételeit (a megtámadott határozat (223)–(226) preambulumbekzdése).
- 32 Az állami támogatás fennállásának második és negyedik feltételét illetően a Bizottság egyrészt úgy ítélte meg, hogy az APA alkalmas arra, hogy érintse az Európai Unión belüli kereskedelmet, mivel az SMBV a Starbucks csoport, egy az Unió minden tagállamában jelenlevő, nemzetközi tevékenységet folytató csoport tagja. Másrészt előadta, hogy mivel az APA csökkenti azt az adóterhet, amely egyébként az általános társaságiadó-rendszer alapján terhelné az SMBV-t, az SMBV pénzügyi pozíciójának megerősítése révén torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget (a megtámadott határozat (227) preambulumbekzdése).
- 33 Az állami támogatás fennállásának harmadik feltételét illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az APA szelektív előnyt biztosít az SMBV számára, mivel az SMBV által Hollandiában fizetendő adó csökkenésével jár ahhoz képest, amelyet az általános társaságiadó-rendszer alapján kellene megfizetnie, illetve a független vállalkozásokhoz képest (a megtámadott határozat (228) preambulumbekzdése).
- 34 Előzetesen a Bizottság jelezte, hogy az ítélezési gyakorlat szerint annak eldöntéséhez, hogy az intézkedés szelektív-e, háromlépéses elemzést kell végezni. Mindenekelőtt meg kell határozni a „referencia-rendszert”, vagyis az adóintézkedés kedvezményezettjére rendesen alkalmazandó adórendszert. Ezt követően meg kell vizsgálni, az adóintézkedés eltér-e a referencia-rendszertől, azaz különbséget tesz-e a referencia-rendszerből fakadó célok tekintetében hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Végül, ha az intézkedés a referencia-rendszertől való eltérést jelent, akkor a tagállamnak meg kell állapítani, hogy az eltérést indokolja-e a referencia-rendszer jellege vagy általános kialakítása (a megtámadott határozat (230) preambulumbekzdése).
- 35 Az első lépést, vagyis a referencia-rendszer azonosítását illetően a Bizottság az általános holland társaságiadó-rendszert tekintette referencia-rendszernek, amelynek célja, hogy megadóztassa a Hollandiában adóköteles összes vállalkozás nyereségét. E tekintetben kiemelte, hogy a hollandiai székhelyű vállalkozások belföldi illetőségű adóalanyok, és világszerte realizált bevételeik után kötelesek társasági adó fizetésére. A nem Hollandiában bejegyzett vállalkozások a külföldi illetőségű vállalkozások, amelyek a holland forrásból származó bevételeik után kötelezettek adófizetésre. A Bizottság szerint az integrált vállalkozások és az önálló vállalkozások e cél szempontjából összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, így megkülönböztetés nélkül a társasági adó



- hatálya alá tartoznak. E tekintetben az integrált vállalkozások adóköteles nyeresége számítási módjával kapcsolatos különbség nincs kihatással a referencia-rendszer céljára, vagyis Hollandiában adóköteles összes vállalkozás megadóztatására (a megtámadott határozat (231)–(244) preambulumbekkezdése).
- 36 A fenti 34. pontban hivatkozott második lépést, vagyis a referencia-rendszertől való eltérés bizonyítását illetően a Bizottság mindenekelőtt kiemelte, hogy az a kérdés, hogy egy adóintézkedés eltérést jelent-e a referencia-rendszertől, általában egybevág annak megállapításával, hogy ezen intézkedés révén előnyt biztosítottak a kedvezményezett számára. Álláspontja szerint ugyanis, amikor egy adóintézkedés a kedvezményezett adófizetési kötelezettségének csökkenését eredményezi azon adóhoz képest, amelyet az említett intézkedés hiányában rendszeren meg kellene fizetnie, e csökkenés jelenti az adóintézkedés által biztosított előnyt is és a referencia-rendszertől való eltérést is (a megtámadott határozat (253) preambulumbekkezdése).
- 37 Ezt követően a Bizottság emlékeztetett arra az ítélkezési gyakorlatra, amely szerint egyedi intézkedés esetében a gazdasági előny azonosítása főszabály szerint lehetővé teszi az említett intézkedés szelektivitásának vélelmezését. Kiemelte, hogy a jelen ügyben az SMBV részére biztosított APA egyedi támogatási intézkedés volt (a megtámadott határozat (254) preambulumbekkezdése).
- 38 Végül a Bizottság kijelentette, hogy a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletben (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) a Bíróság megállapította, hogy az olyan adóintézkedés, amelynek eredményeként egy integrált vállalkozás olyan transzferárakat alkalmaz, amelyek nem felelnek meg azon áraknak, amelyeket a szabad verseny feltételei mellett alkalmaznának, másként fogalmazva, az olyan áraknak, amelyeket a szokásos piaci ár elvének megfelelően tárgyaló független vállalkozások között kötnének ki, előnyt biztosít az említett integrált vállalkozás számára abban az értelemben, hogy csökkenti az adóalapot és így a rendes társaságiadó-rendszer alapján fizetendő adót is. A Bizottság emlékeztetett arra, hogy a szokásos piaci ár elve azt jelenti, hogy a vállalatcsoport keretében teljesített ügyletek után olyan díjazást kell fizetni, mintha azt a szokásos piaci ár elvének megfelelően tárgyaló független vállalkozások között kötnék ki. Ennélfogva a Bizottság kiemelte, hogy meg kell vizsgálnia, hogy a holland adóhatóság által az APA révén az SMBV hollandiai adóköteles nyereségének meghatározása céljából elfogadott módszer eltér-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését eredményező módszertől, és így a szokásos piaci ár elvétől. Ebben az esetben úgy tekintenék, hogy az APA az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosít az SMBV számára (a megtámadott határozat (259)–(263) preambulumbekkezdése).
- 39 Következésképpen a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi az integrált társaságok részére biztosított adókedvezmények kapcsán az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján általa végzett értékelésnek, függetlenül attól, hogy valamely tagállam ezt az elvet beépítette-e a nemzeti jogrendszerébe. A Bizottság ezt követően a Holland Királyság által a közigazgatási eljárás során felhozott érvekre válaszolva kiemelte, hogy nem azt vizsgálta, hogy az APA megfelel-e a LIS 8b. cikkében, valamint a transzferárazási rendeletben meghatározott szokásos piaci ár elvének, hanem azt próbálta megállapítani, hogy a holland adóhatóság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosított-e az SMBV részére (a megtámadott határozat (264) és (265) preambulumbekkezdése).
- 40 A fenti körülmények fényében a Bizottság több érvcsoportot is ismertetett annak bizonyítása céljából, hogy az APA szelektív előnyt biztosított az SMBV számára. Elsődleges érvelésében a Bizottság több, bizonyos esetekben egymást kiegészítő érvcsoportot is kifejtett, amelyek annak bizonyítására irányultak, hogy az APA eltért az általános holland társaságiadó-rendszertől. Másodlagos érvelésében a Bizottság előadja, hogy az APA eltért a LIS 8b. cikkének (1) bekezdésétől, valamint a transzferárazási rendeletről.
- 41 Közelebbről, elsősorban, az annak bizonyítására irányuló elsődleges érvelésében, hogy az APA eltért az általános holland társaságiadó-rendszertől, a Bizottság rámutatott, hogy a Starbucks csoport adótanácsadója az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert választotta az SMBV adóköteles

nyereségének meghatározása céljából. Úgy ítélte meg, hogy a Starbucks csoport adótanácsadója által javasolt és a Holland Királyság által jóváhagyott különböző módszertani választások az SMBV által fizetett társasági adó csökkenését eredményezték azon önálló vállalkozásokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét piaci feltételek mellett határozták meg (a megtámadott határozat (268)–(274) preambulumbekzdése).

- 42 Először, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a transzferárazási jelentés elmulasztotta annak vizsgálatát, hogy az a csoporton belüli ügylet, amely kapcsán az APA-t valójában kérelmezték és megadták, vagyis az SMBV által az Alki részére a pörköléssel kapcsolatos szellemi tulajdon felhasználásának engedélyezéséért fizetett jogdíj megfelelt-e a szokásos piaci ár elvének. Következésképpen a transzferárazási jelentés nem azonosította és nem elemezte a releváns kapcsolt ügyleteket és független ügyleteket, holott a kapcsolt felek közötti transzferárak meghatározása céljából alkalmazott kereskedelmi feltételek szokásos piaci ár elvének való megfelelése értékelésének szempontjából elengedhetetlen első lépésről volt szó (a megtámadott határozat (275)–(285) preambulumbekzdése).
- 43 Másodsorban, a jogdíj szintjét illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy bár a transzferárazási jelentés helyesen azonosította és vizsgálta meg a jogdíjat, arra kellett volna jutnia, hogy annak piaci értéke nulla. Rámutatott többek között arra, hogy az SMBV semmilyen hasznot nem húzott a jogdíj tárgyát képező szellemi tulajdonjogok felhasználásából, mivel nem hasznosította azokat a piacon. A Bizottság ezt követően megállapította, hogy az Alki részére a jogdíj révén kifizetett nyereséget szintén teljes egészében Hollandiában kellett volna megadóztatni (a megtámadott határozat (286)–(341) preambulumbekzdése).
- 44 A jogdíj szokásos piaci ár elvének való megfelelése vizsgálatának céljából a Bizottság az összehasonlítható független árak módszerét alkalmazta, és több gyártási megállapodást azonosított mint összehasonlítható ügyletet, a Starbucks csoport és harmadik személyek között, illetve a Starbucks csoporthoz tartozó harmadik személyek között.
- 45 Ezenkívül a Bizottság elutasította a Holland Királyság és a Starbucks által a jogdíj összegének igazolása céljából felhozott érveket. Egyrészt úgy ítélte meg, hogy a jogdíj megfizetésének nem lehet ellenszolgáltatása az SMBV vállalkozói kockázatainak átvállalása az Alki részéről, mivel ez annak veszélyével jár, hogy elfogadjuk, hogy az integrált vállalkozások szerződések révén eloszthatják a kockázatokat és ily módon elkerülhetik a szokásos piaci ár elvének alkalmazását. Másrészt a Bizottság hozzátette, hogy a jogdíj fizetését nem igazolhatja az Alki által a Starbucks US részére fizetett összegek nagysága.
- 46 Harmadszor, a nyers kávébab vételárának szintjét illetően a Bizottság rámutatott, hogy ezt az ügyletet a transzferárazási jelentésben nem vizsgálták meg, holott az említett jelentés azt az SMBV által végzett jelentős ügyletek egyikeként jelölte meg. Az SCTC pénzügyi adatai alapján a Bizottság kiszámította a nyers kávébab költségeire felszámított bruttó árrést az APA érvényességi idejére. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy 2011 és 2014 között, amikor a nyers kávébab SMBV-t terhelő árának jelentős növekedésére került sor az SCTC által viselt költségekhez képest, a bruttó árrés nem a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését tükrözte. A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az SMBV által fizetett felár, az elkönnyvelt nyereség és ily módon adóalapja csökkentése révén szelektív előnyt biztosított (a megtámadott határozat (342)–(361) preambulumbekzdése).
- 47 Másodsorban, továbbra is az annak bizonyítására irányuló elsődleges érvelése keretében, hogy az APA eltért az általános holland társaságiadó-rendszertől, de a fenti 42–46. pontban ismertetett kifogásokat kiegészítve a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a transzferárazási jelentés mindenféleképpen, még azt feltételezve is helytelenül alkalmazta az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert, hogy e módszer alkalmas az SMBV által elért nyereség azonosítására. Ebből azt a következtetést vonta le, hogy mivel e módszer nem vezetett a szokásos piaci ár elvét követő eredményre, a holland hatóságok nem hagyhatták azt jóvá az APA-ban (a megtámadott határozat (362)–(408) preambulumbekzdése).

- 48 Először, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a transzferárazási jelentés tévesen jelölte meg az SMBV-t a legkevésbé összetett gazdálkodóként, vagyis „tesztelendő félként” az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása szempontjából. Ezzel szemben ehhez hozzátette, hogy az SMBV-t kellett volna a leginkább összetett gazdálkodóként megjelölni, mivel egyrészt az Alki csak korlátozott funkciókat látott el, másrészt pedig, azonkívül, hogy az SMBV ellátta a pörkölésen kívüli funkciókat, e funkció nem rutintevékenységekből állt, ugyanakkor alapvető jelentőségű volt (a megtámadott határozat (362)–(377) preambulumbekzdése).
- 49 Másodszor, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy helytelen volt a transzferárazási jelentésben rögzített nyereségszint, vagyis a működési költségek szintje. A Bizottság szerint a Starbucks csoport adótanácsadója tévesen állapította meg, hogy az SMBV fő funkciója a pörkölés volt, a viszonteladás és a forgalmazás helyett. A Bizottság ezt követően azt állapította meg, hogy helyesebb az SMBV elkönyvelt eladásainak alkalmazása nyereségszint-mutatóként és az SMVB vonatkozásában magasabb díjazást állapított meg. E megállapítás alátámasztására a Bizottság az SMBV-vel azonos viszonteladási és forgalmazási tevékenységeket folytató független egységek csoportja alapján kiszámította a jövedelmezőségi arányt. A Starbucks Manufacturing Corporationnel (a továbbiakban: SMC) – a csoport egyetlen másik olyan jogalánya, amely a csoport számára pörkölési tevékenységet végez – való összehasonlítást követően megállapította, hogy az SMC [*bizalmas*] nyeresége jobb, mint az APA alapján az SMBV (a megtámadott határozat (379)–(400) preambulumbekzdése).
- 50 Harmadszor, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az adótanácsadó által a transzferárazási jelentésben végzett két korrekció semmiféleképpen nem teszi lehetővé a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését, még azt feltételezve sem, hogy a működési költségek megfelelő nyereségszint-mutató jelentenek az SMBV transzferárainak kiszámításához. A Bizottság kifogásolta egyrészt a „forgótőke-korrekció” alkalmazását, másrészt pedig az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* közzétett, a megtámadott határozat (300) preambulumbekzdésében „1-es független gyártó vállalat” (a továbbiakban: 1-es független gyártó vállalat) megnevezéssel jelölt vállalkozás költségeinek kizárását a nyereségszint-mutatóként használt költségalapból (a megtámadott határozat (401)–(408) preambulumbekzdése).
- 51 A Bizottság ezt követően megállapította, hogy a holland adóhatóságok által elfogadott módszertan, amely szerint az SMBV által elért és a működési költségek [*bizalmas*]-át meghaladó nyereséget jogdíjként ki kell fizetni az Alki részére, nem felel meg a szokásos piaci ár elvének és az SMBV adóterhének csökkenését eredményezi.
- 52 A fentiekből tehát az következik, hogy az általános holland társaságiadó-rendszer kapcsán végzett vizsgálatl összefüggésben a Bizottság hat olyan hibát hozott fel, amelyek alapján a jelen ügyben megállapítható a szelektív előny fennállása. E vizsgálat során a három első hiba elsődleges jelentőségű, míg a három másik, egymást kiegészítő hiba másodlagos jelentőségű pozíciót foglal el.
- 53 Közelebbről, az elsődleges jelentőségű pozíciót illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az APA által elfogadott módszer eltért attól a módszertől, amely a szokásos piaci ár elvének megfelelően lehetővé teszi a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését, amennyiben:
- az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer kiválasztása hibás volt és a transzferárazási jelentés nem vizsgálta meg azt a csoporton belüli üzletet, amely kapcsán az APA-t valójában kérelmezték és megadták (a továbbiakban: első érvcsoport);
  - egyrészt az APA nem alakította ki az annak garantálását célzó módszertant, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj megfelelően a szokásos piaci ár elvének; márpedig az összehasonlítható független árak módszerét kellett volna alkalmazni az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj összegének meghatározására; e módszer alkalmazása alapján a jogdíjnak nullának kellett volna lennie (a továbbiakban: második érvcsoport);

- másrészt az APA nem vizsgálta meg, hogy a nyers kávébab vételára megfelel-e a szokásos piaci ár elvének; márpedig az felül volt értékelve (a továbbiakban: harmadik érvcsoport).
- 54 A másodlagos pozíció kapcsán a Bizottság úgy vélte, hogy a transzferárazási jelentés még azt feltételezve is helytelenül alkalmazta az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert, hogy e módszer alkalmas az SMBV által elért nyereség azonosítására. E tekintetben a Bizottság a következőket állapította meg:
- az APA által elfogadott módszer eltért attól a módszertől, amely a szokásos piaci ár elvének megfelelően lehetővé teszi a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését, amennyiben az SMBV-t helytelenül jelölték meg a legkevésbé összetett gazdálkodóként, így ily módon tesztelendő félként az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása szempontjából (a továbbiakban: negyedik érvcsoport);
  - másodlagosan, az APA által elfogadott módszer nem tette lehetővé a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését, amennyiben az SMBV funkcióit helytelenül elemezték és helytelen volt a működési költségek megjelölése nyereségszint-mutatóként (a továbbiakban: ötödik érvcsoport);
  - másodlagosan, az APA által elfogadott módszer nem tette lehetővé a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését a szokásos piaci ár elvének megfelelően, mivel az árrés tekintetében alkalmazott korrekciók helytelenek voltak (a továbbiakban: hatodik érvcsoport).
- 55 Harmadszor, az annak bizonyítására irányuló másodlagos érvelésében, hogy az APA eltért a LIS 8b. cikkének (1) bekezdésétől, valamint a transzferárazási rendeletről, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy még azt feltételezve is, hogy a releváns referenciakeret nem a társasági adó általános szabályaiból állt, hanem a holland hatóságok előadásának megfelelően kizárólag a szokásos piaci ár elvét a holland jogban rögzítő rendelkezésekből, vagyis a LIS 8b. cikkének (1) bekezdéséből, valamint a transzferárazási rendeletről, az APA e referenciakerettől is eltért, az SMBV nyeresége olyan meghatározási módszerének engedélyezésével, amely nem vezetett a szokásos piaci ár elvét követő eredményre. E vonatkozásban a Bizottság hivatkozott az általános holland társaságiadó-rendszer kapcsán végzett elemzésére, valamint a fenti 52–54. pontban ismertetett hat érvcsoportra (a továbbiakban: a korlátozott referenciakeretre vonatkozó érvelés) (a megtámadott határozat (409)–(412) preambulumbekkezdése).
- 56 Az adóintézkedések szelektivitása elemzésének a fenti 34. pontban megjelölt harmadik lépését illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a referenciakerettől való eltérés nem igazolt. E tekintetben rámutatott, hogy sem a holland hatóságok, sem a Starbucks nem terjesztették elő az SMBV szelektív kezelésének lehetséges igazolásait, noha e tekintetben rajtuk volt a bizonyítási teher. A Bizottság ezenkívül hozzátette, hogy maga sem azonosított semmilyen lehetséges igazolást (a megtámadott határozat (413)–(414) preambulumbekkezdése).
- 57 A Bizottság megállapította, hogy az APA az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosított az SMBV számára, mivel egy olyan nyereségfelosztási módszert hagyott jóvá az SMBV javára, amely nem tekinthető olyannak, amely a szokásos piaci ár elvének megfelelően a piaci alapú eredmény megbízható megközelítéséhez vezet. A Bizottság szerint e módszer az SMBV adóterhének csökkenését eredményezte elsődlegesen az általános holland társaságiadó-rendszer vonatkozásában az önálló vállalkozásokkal összehasonlítva, másodlagosan pedig a LIS 8b. cikkének (1) bekezdésére, valamint a transzferárazási rendeletről figyelemmel más integrált vállalkozásokkal összehasonlítva (a megtámadott határozat (415)–(416) preambulumbekkezdése).
- 58 Következésképpen a Bizottság megállapította, hogy az APA állami támogatásnak minősül (a megtámadott határozat (422) és (423) preambulumbekkezdése).

- 59 A Bizottság ezt követően úgy ítélte meg, hogy az SMBV részére nyújtott támogatás összeegyeztethetetlen a belső piaccal. A Holland Királyság ugyanis nem hivatkozott semmilyen, az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdésében előírt összeegyeztethetőségi okra. Márpedig a szóban forgó támogatást, amelyet működési támogatásnak kellett tekinteni, rendes esetben nem lehetett volna a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekinteni (a megtámadott határozat (431)–(434) preambulumbekzdése).
- 60 Ezenkívül a Bizottság megállapította, hogy a Holland Királyság nem jelentett be részére az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megfelelően semmilyen, az APA-nak megfelelő tervet, és nem tartotta tiszteletben az öt e cikk alapján terhelő felfüggesztési kötelezettséget. Így tehát csakis az említett rendelkezés megsértésével végrehajtott jogellenes állami támogatásról lehetett szó (a megtámadott határozat (435) és (436) preambulumbekzdése)
- 61 Egyébként a Bizottság kiemelte, hogy azok az információk, amelyekre határozatát alapította, az APA elfogadásának időpontjában hozzáférhetőek voltak a holland adóhatóságok számára. Ehhez a nyers kávébab árát illetően hozzátette, hogy a transzferárazási jelentés nem vizsgálta meg az SCTC által az SMBV felé nyers kávébab beszerzési megállapodásuk alapján felszámított árakat, valamint ha ezt az ügyletet megvizsgálták volna az APA-ban 2008-ban annak érdekében, hogy megállapítsák a szokásos piaci ár elvének megfelelő árát, akkor az APA nem hagyott volna mozgásteret a 2011-ben megfigyelt áremelésekhez (a megtámadott határozat (424)–(427) preambulumbekzdése).
- 62 Végül a Bizottság az SMBV-t, valamint a Starbucks csoport egészét jelölte meg a támogatás kedvezményezettjeként, azzal az indokkal, hogy egy gazdasági egységet képeznek (a megtámadott határozat (417)–(419) preambulumbekzdése).

### ***c) Az állami támogatás visszatérítéséről***

- 63 A megtámadott határozat „Visszatérítés” című 10. szakaszában a Bizottság többek között megállapította, hogy nem köteles számszerűsíteni a visszatérítendő támogatás pontos összegét, hanem csak elegendő információt kell nyújtania a határozat címzettje számára ahhoz, hogy maga meg tudja határozni a visszatérítés összegét. A jelen ügyben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy mivel a jogdíj összegének nullának kell lennie, az SMBV számviteli nyereségét kellett volna felhasználni az SMBV adóköteles nyereségének kiszámításához. Ezenkívül e nyereséget meg kellett volna növelni a nyers kávébabért fizetett ár és azon ár különbségével, amelyet meg kellett volna fizetni. E tekintetben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az SCTC számára [bizalmas]-os bruttó árrés jelenti a szokásos piaci árat a nyers kávébab megvásárlása tekintetében. Ezt követően pontosította, hogy a visszatérítendő összeg megfelel az azon adó, amelyet ezen ár alapján meg kellett volna fizetni, és az APA alapján ténylegesen megfizetett összeg közötti különbségnek (a megtámadott határozat (442)–(448) preambulumbekzdése).
- 64 Másodszor, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a Holland Királyságnak először az SMBV-vel kell visszatérítenie a támogatást, majd ha ez nem képes a fizetés teljesítésére, a Holland Királyságnak a Starbucks Corp.-pal kell visszatérítenie a támogatást, mivel e jogalany irányította a Starbucks csoportot (a megtámadott határozat (449) preambulumbekzdése).

### ***d) Következtetés***

- 65 Következtetésként a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a Holland Királyság az APA révén jogellenesen nyújtott állami támogatást az SMBV és a Starbucks csoport javára, megsértve az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdését, hogy a Holland Királyság köteles e támogatást visszatérítenie [az EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589

tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.) 16. cikke alapján az SMBV-vel, ha pedig az nem fizeti vissza a teljes összeget, a Starbucks Corp.-pal a vissza nem térített támogatás összege vonatkozásában (a megtámadott határozat (450) preambulumbekzdése).

66 A megtámadott határozat rendelkező részének szövege a következő:

*„1. cikk*

A [Holland Királyság] és [az SMBV] között 2008. április 28-án létrejött előzetes árképzési megállapodás, amely engedélyezi ez utóbbi számára, hogy hollandiai adóalapját tízéves időszakra éves alapon határozza meg, az [EUMSZ 107. cikk] (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak minősül, amely összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és amelyet [a Holland Királyság] [az EUMSZ 108. cikk] (3) bekezdésének megszegésével jogellenesen nyújtott.

*2. cikk*

[A Holland Királyság] köteles visszafizettetni az 1. cikkben hivatkozott összeegyeztethetetlen és jogellenes támogatást [az SMBV-vel].

Minden olyan összeget, amelyet [az SMBV] az első bekezdésben előírt visszatérítés következtében nem fizet vissza, a Starbucks [Corp.-pal] kell visszafizettetni.

A visszafizettendő összegek tartalmazzák a kamatokat, attól az időponttól kezdődően, amikor azokat a kedvezményezett rendelkezésére bocsátották, tényleges visszafizetésük időpontjáig.

A kamatokat a 794/2004/EK rendelet V. fejezetével összhangban kamatos kamattal kell kiszámítani.

*3. cikk*

Az 1. cikkben említett odaítélt támogatás visszafizettetésének haladéktalanul és hatékonyan kell megtörténnie.

[A Holland Királyságnak] gondoskodnia kell arról, hogy ez a határozat a kihirdetésétől számított négy hónapon belül végrehajtásra kerüljön.

*4. cikk*

[A Holland Királyság] az e határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül tájékoztatja a Bizottságot a támogatás pontos összege kiszámításának módjáról.

[A Holland Királyság] tájékoztatja a Bizottságot e határozat végrehajtása érdekében alkalmazott nemzeti intézkedésekről, 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.

[...]”

## II. Az eljárás és a felek kérelmei

### A. Az eljárás írásbeli szakaszáról a T-760/15. sz. ügyben

67 A Törvényszék Hivatalához 2015. december 23-án benyújtott keresetlevélben a Holland Királyság előterjesztette a keresetet a T-760/15. sz. ügyben. A Bizottság 2016. március 30-án ellenkérelmet terjesztett elő. A választ és a viszonzválaszt 2016. június 14-én, illetve 2016. szeptember 9-én nyújtották be.

#### 1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról

68 A Törvényszék Hivatalához 2016. június 20-án benyújtott beadványában a Holland Királyság azt kérte, hogy a T-760/15. sz. ügyet kibővített ítélkező testület bírálja el. A Törvényszék eljárási szabályzata 28. cikkének (5) bekezdése alapján rögzítette, hogy a T-760/15. sz. ügyet a kibővített ötödik tanács elé utalták.

69 Mivel 2016. szeptember 26-tól módosult a Törvényszék tanácsainak összetétele, és az előadó bírót a Törvényszék eljárási szabályzata 27. cikkének (5) bekezdése alapján a kibővített hetedik tanácshoz osztották be, ezért a T-760/15. sz. ügyet e tanácsnak osztották ki.

70 Mivel a kibővített hetedik tanács egyik tagja nem tudott részt venni az ügy elbírálásában, a Törvényszék elnöke 2017. április 26-i határozatában a tanács létszámának kiegészítése érdekében a Törvényszék elnökhelyettesét jelölte ki.

71 2017. december 12-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott az előadó bírónak, hogy a T-760/15. sz. ügyet az eljárási szabályzat 67. cikkének (2) bekezdése alapján soron kívül tárgyalják.

#### 2. A beavatkozásokról

72 A Törvényszék Hivatalához 2016. április 6-án benyújtott beadványában Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága azt kérte, hogy a T-760/15. sz. ügybe a Bizottság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson.

73 A Törvényszék Hivatalához 2016. április 7-én benyújtott beadványában Írország kérte, hogy a T-760/15. sz. ügybe a Holland Királyság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson.

74 2016. június 13-i végzésével a Törvényszék ötödik tanácsának elnöke helyt adott az Egyesült Királyság és Írország beavatkozási kérelmének.

75 A Törvényszék Hivatalához 2016. november 9-én benyújtott beadványával az Egyesült Királyság visszavonta beavatkozását. 2016. december 12-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a T-760/15. sz. ügyből törölte az Egyesült Királyságot mint beavatkozót.

#### 3. Bizalmas kezelés iránti kérelem

76 A Törvényszék Hivatalához 2016. február 26-án benyújtott beadványában a Holland Királyság a keresetlevél egy része, illetve egyes ahhoz csatolt iratok bizalmas kezelését kérte.

- 77 A Törvényszék Hivatalához 2016. május 17-én benyújtott beadványában a Holland Királyság a keresetlevél egy része, illetve egyes ahhoz csatolt iratok, a megtámadott határozat és az ellenkérelem egy része bizalmas kezelését kérte Írország vonatkozásában.
- 78 A Törvényszék Hivatalához 2016. május 17-én benyújtott beadványában a Bizottság az ellenkérelem egy része bizalmas kezelését kérte Írország vonatkozásában.
- 79 A Törvényszék Hivatalához 2016. július 1-jén benyújtott beadványában a Holland Királyság a válasz egy része, illetve egyes ahhoz csatolt iratok bizalmas kezelését kérte Írország vonatkozásában.
- 80 A Törvényszék Hivatalához 2016. július 21-én benyújtott beadványában a Holland Királyság arról tájékoztatta a Törvényszéket, hogy megállapodás született a Bizottsággal a megtámadott határozat nem bizalmas változatát illetően annak közzététele céljából, valamint hogy e megállapodásnak megfelelően módosítja a T-760/15. sz. ügyben benyújtott bizalmas kezelés iránti kérelmeit a megtámadott határozat vonatkozásában.
- 81 A Törvényszék Hivatalához 2016. október 11-én benyújtott beadványában a Holland Királyság a viszonzólevél egy része, illetve egyes ahhoz csatolt iratok bizalmas kezelését kérte Írország vonatkozásában.
- 82 Beavatkozásának engedélyezését követően Írország kizárólag az eljárási iratok nem bizalmas változatát kapta meg, továbbá nem tett semmilyen észrevételt a vonatkozásában előterjesztett bizalmas kezelés iránti kérelmeket illetően.
- 83 Az előadó bíró javaslata alapján a Törvényszék kibővített hetedik tanácsa a Törvényszék eljárási szabályzatának 89. cikkében előírt pervezető intézkedést fogadott el, amelyben felhívták a Holland Királyságot arra, hogy vizsgálja felül bizalmas kezelés iránti kérelmeit az APA, az SMBV és az Alki között kötött, a megtámadott határozat (142) preambulumbekzdésében hivatkozott pörkölési szerződés és a transzferárazási jelentés vonatkozásában, az említett kérelmek egyes következetlenségeinek kiküszöbölése érdekében. A Holland Királyság az előírt határidőben benyújtotta e dokumentumok új, nem bizalmas változatait.

#### ***4. A felek kérelmeiről***

- 84 A Holland Királyság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- semmisítse meg a megtámadott határozatot;
  - a T-760/15. sz. ügyben a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.
- 85 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- a T-760/15. sz. ügyben utasítsa el a keresetet mint megalapozatlant;
  - a T-760/15. sz. ügyben a Holland Királyságot kötelezze a költségek viselésére.
- 86 Írország azt kéri, hogy a Törvényszék a Holland Királyság kérelmeinek megfelelően semmisítse meg a megtámadott határozatot.



## **B. Az eljárás írásbeli szakaszáról a T-636/16. sz. ügyben**

87 A Törvényszék Hivatalához 2016. szeptember 5-én benyújtott keresetlevélben a Starbucks Corp. és a Starbucks Manufacturing Emea (a továbbiakban együtt: Starbucks) előterjesztették a keresetet a T-636/16. sz. ügyben. A Bizottság 2017. március 16-án ellenkérelmet terjesztett elő. A választ és a viszonzválaszt 2017. június 26-án, illetve 2017. október 20-án nyújtották be.

### **1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról**

88 A Törvényszék hetedik tanácsának javaslatára a Törvényszék az eljárási szabályzat 28. cikke alapján 2017. július 12-én úgy határozott, hogy az ügyet kibővített ítélkező testület elé utalja.

89 Mivel a kibővített hetedik tanács egyik tagja nem tudott részt venni az ügy elbírálásában, a Törvényszék elnöke 2017. augusztus 1-jei határozatában a tanács létszámának kiegészítése érdekében a Törvényszék elnökhelyettesét jelölte ki.

90 2017. december 12-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott az előadó bírónak azon javaslatának, hogy a T-636/16. sz. ügyet az eljárási szabályzat 67. cikkének (2) bekezdése alapján soron kívül tárgyalják.

### **2. Bizalmas kezelés iránti kérelem**

91 A Törvényszék Hivatalához 2017. április 7-én benyújtott beadványában, amelyre vonatkozóan a 2018. április 23-án benyújtott beadványokkal hiánypótlás történt, a Starbucks a keresetlevélben, az ellenkérelemben, a válaszban és a viszonzválaszban található egyes információk egy része, illetve egyes e beadványokhoz csatolt iratok bizalmas kezelését kérte Írország vonatkozásában.

### **3. A felek kérelmeiről**

92 A Starbucks azt kéri, hogy a Törvényszék:

- semmisítse meg a megtámadott határozat 1. és 4. cikkét;
- másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozat 2. cikkének (1) bekezdését;
- a T-636/16. sz. ügyben a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

93 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

- a T-636/16. sz. ügyben utasítsa el a keresetet mint megalapozatlant;
- a T-636/16. sz. ügyben a Starbucks-ot kötelezze a költségek viselésére.

## **C. Az ügyek egyesítéséről a szóbeli szakasz lefolytatása céljából, valamint a szóbeli szakasz lefolytatásáról**

94 A Törvényszék Hivatalához 2017. február 23-án benyújtott beadványában a Starbucks kérte a T-760/15. sz. és a T-636/16. sz. ügyek egyesítését a szóbeli szakasz lefolytatása céljából.

95 2017. június 7-i határozatával a kibővített hetedik tanács elnöke úgy határozott, hogy a T-760/15. sz. és a T-636/16. sz. ügyeket a szóbeli szakasz lefolytatása céljából az eljárás e szakaszában nem egyesíti.

- 96 A Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a 2018. május 8-i végzésében az eljárási szabályzat 68. cikkének megfelelően a T-760/15. sz. és a T-636/16. sz. ügyeket a szóbeli szakasz lefolytatása céljából egyesítette.
- 97 Az előadó bíró javaslata alapján a Törvényszék úgy határozott, hogy megnyitja az eljárás szóbeli szakaszát, és a Törvényszék eljárási szabályzatának 89. cikkében előírt pervezető intézkedések keretében írásban kérdéseket intézett a felekhez. A felek a megadott határidőn belül válaszoltak e pervezető intézkedésre.
- 98 A Törvényszék Hivatalához 2018. június 7-én és 15-én benyújtott beadványaiban a Starbucks a pervezető intézkedésekre adott válaszában, illetve a Bizottság által a pervezető intézkedésekre adott válaszban szereplő egyes információk bizalmas kezelését kérte.
- 99 A Törvényszék Hivatalához 2018. június 8-án benyújtott beadványában a Starbucks észrevételeket tett a tárgyalásra készített jelentésre.
- 100 A Törvényszék Hivatalához 2018. június 14-én benyújtott beadványában a Bizottság kérte a Starbucks tárgyalásra készített jelentésre tett észrevételeinek törlését az iratokból.
- 101 A fenti 91., 98. és 99. pontban hivatkozott iratok nem bizalmas változatának megküldését követően Írország nem tett semmilyen észrevételt a vonatkozásában előterjesztett bizalmas kezelés iránti kérelmeket illetően.
- 102 A Törvényszék Hivatalához 2018. június 26-án benyújtott beadványában a Starbucks technikai eszközök igénybevételének engedélyezését kérte a tárgyaláson, valamint a tárgyaláson szakértő igénybevételét. A tárgyaláson a Bizottságot felhívták arra, hogy szóban tegye meg észrevételeit az említett kérelmet illetően, valamint a Bizottság is kérte technikai eszközök igénybevételének engedélyezését a tárgyaláson.
- 103 A 2018. július 2-i tárgyaláson a kért technikai eszközök révén meghallgatták a felek szóbeli előadásait, valamint a Törvényszék által feltett kérdésekre adott válaszaikat.
- 104 A feleket a tárgyaláson meghallgatták az eljárást befejező határozat meghozatala céljából a T-760/15. sz. és a T-636/16. sz. ügyek esetleges egyesítését illetően, amit a Törvényszék a tárgyalási jegyzőkönyvben rögzített.

### **III. A jogkérdésről**

- 105 A jelen kereset vizsgálata érdekében kiindulásként el kell dönteni a felek által felvetett néhány eljárási kérdést, mielőtt rá lehetne térni az általuk felvetett érdemi kérdések elemzésére.

#### **A. Eljárási kérdések**

- 106 A jelen ügyben felmerülő eljárási kérdéseket illetően mindenekelőtt a jelen ügyek eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő esetleges egyesítését kell megvizsgálni. Ezt követően meg kell vizsgálni a Bizottság arra irányuló kérelmét, hogy a Starbucks 2018. június 8-i, a tárgyalásra készített jelentésre tett észrevételeit töröljék az iratokból. Végül meg kell vizsgálni a T-760/15. sz. ügy keresetlevele A.7. mellékletének a Bizottság által vitatott elfogadhatóságát.

### **1. A jelen ügyek eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő esetleges egyesítéséről**

- 107 Az eljárási szabályzat 19. cikkének (2) bekezdése alapján a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a T-760/15. sz. és a T-636/16. sz. ügyek eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő egyesítését illetően a hatáskörébe tartozó határozat meghozatalát átengedte a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának.
- 108 Miután a feleket a tárgyaláson meghallgatták az esetleges egyesítést illetően, a T-760/15. sz. és a T-636/16. sz. ügyeket az eljárást befejező határozat meghozatala céljából egyesíteni kell, a közöttük fennálló összefüggés miatt.

### **2. Az arra irányuló kérelemről, hogy a Starbucks tárgyalásra készített jelentésre tett észrevételeit töröljék az iratokból**

- 109 2018. június 14-i levelével a Bizottság azt kérte a Törvényszéktől, hogy a T-760/15. sz. és a T-636/16. sz. ügyek irataiból töröljék a Starbucks 2018. június 8-i levelét (lásd a fenti 100. pontot), mivel az a tárgyalásra készített jelentésre tett észrevételeket tartalmaz, azzal az indokkal, hogy ilyen észrevételekről nem rendelkezik sem az eljárási szabályzat, sem annak gyakorlati végrehajtási rendelkezései.
- 110 Egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy a 2018. június 13-i határozattal a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke úgy döntött, hogy a Starbucks 2018. június 8-i levelét az iratokhoz csatolják. Másrészt emlékeztetni kell arra, hogy kizárólag a Törvényszék dönthet arról, hogy szükséges-e az eljárási szabályzat által elő nem írt dokumentumok csatolása az iratokhoz. Ennélfogva el kell utasítani a Bizottság arra irányuló kérelmét, hogy a 2018. június 8-i levelet töröljék az iratokból.
- 111 Ugyanakkor a Törvényszék eljárási szabályzata 84. cikkének (1) bekezdése szerint az eljárás további részében semmilyen új jogalapot nem lehet felhozni, kivéve ha az olyan jogi vagy ténybeli helyzetből származik, amely az eljárás során merült fel.
- 112 Mivel a Starbucks semmilyen igazolást nem nyújtott be a 2018. június 8-i levelében felhozott érvek elkészített előterjesztése kapcsán, a Bizottság által előadottaknak megfelelően azokat el kell utasítani mint elfogadhatatlanokat, mivel azok a keresetlevélben felhozott jogalapok módosításával túlmennek a tárgyalásra készített jelentés bizalmasságával és pontosságával kapcsolatos pusztán észrevételeken.

### **3. A T-760/15. sz. ügy keresetlevele A.7. mellékletének elfogadhatóságáról**

- 113 A Bizottság vitatja a T-760/15. sz. ügy keresetlevele A.7. mellékletének elfogadhatóságát, amely a Starbucks csoport és egyes harmadik személyek közötti szerződések működése bizonyos vonatkozásainak vázlatos összehasonlítását tartalmazza. A Bizottság szerint azokat a lényeges ténybeli és jogi elemeket, amelyek a kereset alapul, elfogadhatatlanság terhe mellett legalább röviden, ugyanakkor következetesen és érthetően ismertetni kellene a keresetlevél szövegében. E feltétel nem teljesül a jelen esetben.
- 114 Emlékeztetni kell arra, hogy az Európai Unió Bírósága alapokmánya 21. cikkének, valamint a Törvényszék eljárási szabályzata 76. cikkének d) pontja értelmében minden keresetlevélnek tartalmaznia kell a jogvita tárgyát és a felhozott jogalapok rövid ismertetését. Ennek kellően egyértelműnek és pontosnak kell lennie, hogy lehetővé tegye az alperes számára védekezésének előkészítését, és a Törvényszék számára – adott esetben további információk nélkül is – a keresetről való döntést. A kereset elfogadhatóságához az szükséges, hogy azok a lényeges ténybeli vagy jogi körülmények, amelyek a kereset alapul, legalább röviden, de összefüggően és érthetően kitűnjenek magából a keresetlevélből. Míg a keresetlevél szövegének egyes pontjait ugyan alátámaszthatják és kiegészíthetik a csatolt iratok meghatározott részeire történő hivatkozások, a más, akár a

keresetlevélhez mellékelt iratokra való általános hivatkozás nem pótolhatja a jogi érvelés azon lényegi elemeinek hiányát, amelyeknek a fent említett rendelkezések szerint magában a keresetlevélben kell szerepelniük. A mellékleteket csak annyiban lehet figyelembe venni, amennyiben azok a felperesek beadványainak szövegében kifejezetten megjelenő jogalapokat vagy érveket támasztanak alá vagy egészítenek ki, és amennyiben pontosan meg lehet határozni, hogy melyek azok a bennük foglalt elemek, amelyek az említett jogalapokat vagy érveket támasztják alá vagy egészítik ki. Továbbá nem a Törvényszéknek kell a mellékletekben megkeresnie és azonosítania azokat a jogalapokat és érveket, amelyek a kereset alapját képezőnek tekinthetők, hiszen e mellékleteknek pusztán alátámasztó és kiegészítő szerepük van (lásd: 2013. március 14-i Fresh Del Monte Produce kontra Bizottság ítélet, T-587/08, EU:T:2013:129, 268–271. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 115 A jelen ügyben meg kell jegyezni, hogy a Starbucks csoport és a külső pörkölők, illetve a kávéalapú termékek gyártói között kötött szerződéseket illetően a Holland Királyság előadja, hogy az A.7. melléklet tartalmazza „a Bizottság által benyújtott szerződések összehasonlítási pontjainak vázlatos összefoglalását [...], amely átveszi azt a három eltérést”, amelyre a T-760/15. sz. ügy keresetlevelében hivatkoztak. Ugyanakkor a Holland Királyság a T-760/15. sz. ügy keresetlevelének 140–155. pontjában ismerteti azokat az indokokat, amelyek álláspontja szerint azt támasztják alá, hogy a Bizottság által megtámadott határozatban hivatkozott szerződések nem összehasonlíthatók az Alki és az SMBV közötti szerződéses jogviszonnyal.
- 116 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a T-760/15. sz. ügy keresetlevelének A.7. mellékletében szereplő valamennyi érv kellően egyértelműen és pontosan következik a T-760/15. sz. ügy keresetlevelének 140–155. pontjából. Ily módon a Bizottságnak a T-760/15. sz. ügy keresetlevele A.7. mellékletének hiányában is lehetősége lett volna védekezése előkészítésére, a Törvényszéknek pedig a kereset elbírálására. A T-760/15. sz. ügy keresetlevele A.7. mellékletének egyetlen hozzáadott értéke tehát az, hogy megjelöli, hogy melyek a Holland Királyság érvei által érintett konkrét szerződések, amikor az a keresetlevél 140–155. pontjában az említett szerződések „többségére” vagy „túlnyomó részére” hivatkozik.
- 117 El kell tehát utasítani a Bizottság azon érvét, amely szerint a T-760/15. sz. ügy keresetlevelének A.7. mellékletét el kell utasítani mint elfogadhatatlant.

## **B. A hivatkozott jogalapokról és a jelen keresetek vizsgálatának szerkezetéről**

- 118 A T-760/15. sz. és T-636/16. sz. ügyekben benyújtott keresetek a megtámadott határozat megsemmisítésére irányulnak, amennyiben az az APA-t az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősíti, valamint amennyiben elrendeli a Holland Királyság által az SMBV-től társasági adó címén be nem szedett összegek visszatéríttetését.
- 119 Kereseteik alátámasztására a Holland Királyság és a Starbucks öt, illetve kettő jogalapot hoznak fel, amelyek nagyrészt átfedik egymást.
- 120 A T-760/15. sz. ügy első jogalapjában, illetve a T-636/16. sz. ügy első jogalapjának első részében a Holland Királyság és a Starbucks az APA szelektivitásának a Bizottság által végzett vizsgálatát kérdőjelezi meg. Közelebbről előadják, hogy a Bizottság téves referenciakeretet fogadott el az APA szelektivitásának vizsgálata céljából.
- 121 A T-760/15. sz. ügy második, harmadik és negyedik jogalapjában, illetve a T-636/16. sz. ügy első jogalapjának második részében és második jogalapjában a Holland Királyság és a Starbucks előadja, hogy téves a Bizottság azon elemzése, amely szerint az APA előnyt biztosít az SMBV számára.

- 122 Közelebbről a T-760/15. sz. ügy második jogalapjában, illetve a T-636/16. sz. ügy első jogalapjának második részében a Holland Királyság és a Starbucks lényegében az EUMSZ 107. cikk megsértésére hivatkozik, amennyiben a Bizottság tévesen vizsgálta meg az előny fennállását az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elvére figyelemmel és ily módon megsértette a tagállamok adójogi autonómiáját.
- 123 A T-760/15. sz. ügy harmadik jogalapjában, illetve a T-636/16. sz. ügy első jogalapjának harmadik részében, valamint második jogalapjának első, második, negyedik és ötödik részében a Holland Királyság és a Starbucks lényegében az EUMSZ 107. cikk megsértésére hivatkozik, amennyiben a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy a transzferárak megállapítása céljából az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer választása előnynek minősült. A Holland Királyság és a Starbucks lényegében a Bizottságnak az SMBV javára szóló adóelőny fennállásával kapcsolatos, a megtámadott határozat (255)–(361) preambulumbekzdésében kifejtett fő érvcsoportját vitatja. E jogalapok a fenti 53. pontban említett első, második és harmadik érvcsoportot érintik.
- 124 A T-760/15. sz. ügy negyedik jogalapjában, illetve a T-636/16. sz. ügy második jogalapjának harmadik részében a Holland Királyság és a Starbucks az EUMSZ 107. cikk megsértésére hivatkozik, amennyiben a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer APA által jóváhagyott részletes szabályai előnyt biztosítottak az SMBV számára. E jogalapok a fenti 54. pontban említett negyedik, ötödik és hatodik érvcsoportot érintik.
- 125 A T-760/15. sz. ügy ötödik jogalapjában a Holland Királyság a gondosság elvének megsértésére hivatkozik.
- 126 A Holland Királyság és a Starbucks által felhozott jogalapok elemzése kapcsán mindenképp a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvének fennállását vitató jogalapot kell megvizsgálni. Ezt követően az azt vitató jogalapokat kell megvizsgálni, hogy a fenti 53. és 54. pontban ismertetett első, második, harmadik, negyedik, ötödik és hatodik érvcsoportjában a Bizottság bizonyította, hogy az APA eltért az általános holland társaságiadó-rendszertől és az EUMSZ 107. cikk értelmében vett előnyt biztosított az SMBV számára. Ezenfelül elemezni kell az azt vitató jogalapot, hogy a fenti 55. pontban ismertetett korlátozott referenciakeretre vonatkozó érvelésében a Bizottság bizonyította, hogy az APA eltért a LIS 8b. cikke és a transzferárazási rendelet által alkotott korlátozott referenciakerettől, és az EUMSZ 107. cikk értelmében vett előnyt biztosított az SMBV számára. Végül, feltéve hogy az előny fennállását illetően végzett vizsgálat az említett jogalapok elutasításához vezet, meg kell vizsgálni a vitatott intézkedés szelektivitásának hiányára és a gondossági kötelezettség megsértésére alapított jogalapokat.
- 127 E tekintetben egyébként emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélezési gyakorlat szerint az állami támogatásnak minősítéshez az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti összes feltételnek teljesülnie kell. Ily módon rögzítésre került, hogy ahhoz, hogy valamely intézkedést állami támogatásnak lehessen minősíteni, először is a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie, másodsor ennek a beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet, harmadszor a kedvezményezett számára előnyt kell biztosítania, negyedszer pedig torzítania kell a versenyt vagy azzal kell fenyegetnie (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansesadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).
- 128 Márpedig a jelen ügyben, amint az a jogalapok fenti 118–125. pontban rögzített ismertetéséből kitűnik, a Holland Királyság és a Starbucks nem vitatják a Bizottság által az intézkedés állami támogatásnak minősítéséhez szükséges első kettő, illetve negyedik feltétel tekintetében elfogadott értékelést. Nem vitatják ugyanis, hogy ha feltételezzük, hogy a Bizottság bizonyította, hogy az APA adóelőnyt biztosít, akkor az az állam által vagy állami forrásból történt beavatkozásnak minősül, hogy az alkalmas arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet, valamint hogy torzítja a versenyt, vagy ezzel fenyeget. A T-760/15. sz. ügyben felhozott első négy jogalap lényegében a Bizottság azon megállapításának vitatására irányul, amely szerint az APA szelektív előnyt biztosított az SMBV számára.

- 129 Ezenkívül a szelektív előny bizonyítása kapcsán rá kell mutatni, hogy a Bizottság azon megközelítése, amelynek keretében egyidejűleg vizsgálta az előny és a szelektivitás feltételeit, önmagában nem hibás, amennyiben mind az előny, mind pedig annak szelektív jellege megvizsgálásra kerül. Mindazonáltal a Törvényszék álláspontja szerint mindenekelőtt azt érdemes megvizsgálni, hogy a Bizottság megalapozottan állapíthatta-e meg az előny fennállását, majd adott esetben ezt követi azon kérdés vizsgálata, hogy ezen előnyt szelektívnek kell-e tekinteni.
- 130 Az alábbiakban a Holland Királyság és a Starbucks részéről az APA által az SMBV részére biztosított, az EUMSZ 107. cikk értelmében vett előny hiányával kapcsolatban kifejtett érveket kell elemezni.

### **C. A szokásos piaci ár elvének fennállásáról az állami támogatások ellenőrzése terén, valamint a tagállamok adójogi autonómiája elvének tiszteletben tartásáról**

- 131 Második jogalapjával a Holland Királyság előadja, hogy a Bizottság tévedett, amikor megállapította, hogy fennáll az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elve és azt az állami támogatás fennállásának kritériumaként azonosította. A Starbucks lényegében ugyanezeket a jogalapokat hozza fel első jogalapjának második részében.
- 132 Először, a Holland Királyság előadja, hogy a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416), amelyre a Bizottság az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elvének azonosítása céljából támaszkodik, nem teszi lehetővé egy ilyen elv fennállásának megállapítását. Ezenkívül a Bizottság nem jelölte meg, hogy mi alapján azonosította az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elvének fennállását, és nem pontosította ezen elv tartalmát sem. A Starbucks ehhez hozzáteszi, hogy függetlenül attól, hogy az EUMSZ 107. cikk valóban a tagállamok adójogi autonómiájának korlátját jelenti, a Bizottság túllépett az EUMSZ 107. cikkben biztosított hatáskörein. A Starbucks azt kifogásolja, hogy a Bizottság az egyenlő bánásmód örve alatt a holland adójog szabályait egy a transzferárazás területén önállóan kialakított elvvel váltotta fel, és ily módon érdemi adójogi szabályokat írt elő.
- 133 Másodszor, a Holland Királyság előadja, hogy a Bizottság nem vizsgálhatta az APA-t az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elvére figyelemmel, mivel kizárólag az érintett tagállam nemzeti törvényei és rendeletei relevánsak az állami támogatások ellenőrzése szempontjából. Közelebbről, a Holland Királyság előadja, hogy az előny fennállása kizárólag a nemzeti jog alapján rendszeresen a vállalkozás költségvetését érintő terhekre figyelemmel vizsgálható, nem pedig az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elvére figyelemmel. A Starbucks ezenkívül hozzáteszi, hogy a Bizottság nem vette figyelembe a holland jogot, mi több, okfejtését a transzferárazással kapcsolatos holland szabályoktól eltérő, sőt azokkal ellentétes megfontolásokra alapította.
- 134 Írország mindenekelőtt hozzáteszi, hogy a Bizottság, amely köteles volt azonosítani az eltérést, nem hasonlította össze a Starbucks helyzetét egyetlen más adóalanyéval sem, és kizárólag a szokásos piaci ár elvének alkalmazására törekedett. Ezt követően előadja, hogy a Bizottság nem írhatja elő olyan szabályok alkalmazását, amelyeket soha nem építettek be a nemzeti rendszerbe. Ily módon az adójogi egyenlő bánásmód elvének elfogadása sértené a tagállamok autonómiáját és szuverenitását. Végül Írország kiemeli, hogy a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) nem jelölte meg az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elvét, mivel ebben az ügyben egyrészt a szokásos piaci ár elvét beépítették a belga nemzeti jogba, másrészt pedig az ítélet a belga jogban átvett OECD irányelvekre hivatkozott.
- 135 A Bizottság ezeket az érveket vitatja. Előadja többek között, hogy a nemzeti jogból következő referenciakeretre figyelemmel vizsgálta a szelektív előny fennállását, nem pedig a szokásos piaci ár elvére figyelemmel. A megtámadott határozatból ugyanis egyértelműen kitűnik, hogy az előny fennállását azon adóteherrel összehasonlítva kell elemezni, amelyet az általános holland társaságiadó-rendszer alapján rendszeresen az SMBV-vel szemben kellett volna előírni.

- 136 A jelen jogalap keretében a Holland Királyság és a Starbucks lényegében azt kifogásolják, hogy a Bizottság a tagállamok adójogi autonómiáját megsértve azonosította az uniós jogban önálló tartalommal bíró szokásos piaci ár elvét és vizsgálta az APA-t kizárólag ezen elvre tekintettel, a holland jog figyelembevétel nélkül.
- 137 Mindenekelőtt ki kell emelni, hogy amint az a megtámadott határozat (252), (267) és (408) preambulumbekzdéséből kitűnik, a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvére figyelemmel végzett vizsgálat a szelektív előny kapcsán végzett elsődleges elemzésének keretébe illeszkedik. Amint azt a Törvényszék a fenti 35. pontban kifejtette, ez az elsődleges elemzés annak vizsgálatából áll, hogy az APA eltér-e az általános holland társaságiadó-rendszertől. E tekintetben fontos rámutatni, hogy a Bizottság előzőleg a megtámadott határozat (232)–(244) preambulumbekzdésében jelezte, hogy az általános holland társaságiadó-rendszer célja valamennyi Hollandiában bejegyzett társaság adóztatása, függetlenül attól, hogy azok integráltak-e vagy nem, valamint hogy a két társaságtípus e cél szempontjából hasonló ténybeli és jogi helyzetben van.
- 138 A szokásos piaci ár elvének meghatározását illetően a Bizottság a megtámadott határozat (258)–(261) preambulumbekzdésében kiemelte, hogy ezen elv szerint a csoporton belüli ügyletek után olyan díjazást kell fizetni, mintha azokat független vállalkozások között kötnék ki. A megtámadott határozat (262) preambulumbekzdésében hozzátette, hogy az említett elv célja annak biztosítása, hogy a csoporton belüli ügyleteket adózási szempontból azon nyereség összegéhez képest kezeljék, amelyet akkor értek volna el, ha az ügyletet független vállalkozások kötötték volna. A Bizottság egyébként a tárgyalás során előadta, hogy a szokásos piaci ár elve álláspontja szerint a csoporton belüli ügyletek árszintje értékelésének eszköze, amit a Törvényszék a tárgyalási jegyzőkönyvben rögzített.
- 139 A szokásos piaci ár elvének jogi jellegét illetően a Bizottság a megtámadott határozat (264) preambulumbekzdésében úgy ítélte meg, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi a valamely csoporthoz tartozó társaságok részére biztosított adókedvezmények kapcsán az EUMSZ 107. cikk alapján általa végzett vizsgálatnak, függetlenül attól, hogy valamely tagállam ezt az elvet beépítette-e a nemzeti jogrendszerébe. Kiemelte, hogy az általa alkalmazott szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely az EUMSZ 107. cikk hatálya alá tartozik. A megtámadott határozat francia nyelvi változata ebben az összefüggésben a „principe de traitement équitable” [méltányos bánásmód elve] kifejezést használja, amely a „principe d’égalité de traitement” [egyenlő bánásmód elve] kifejezés félrefordítása. A Bizottság e megállapítást a belgiumi koordinációs központok adózási rendszeréről szóló, 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletre (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapította, amelyben a Bíróság megállapította, hogy az adóköteles bevételek meghatározásának az említett rendszer által előírt módszere szelektív előnyt biztosít az említett központok számára. Közelebbről a Bizottság az említett ítélet 96. pontjára hivatkozik, amelyben a Bíróság megállapította, hogy az említett központok adóköteles bevételei meghatározásának módszere „nem teszi lehetővé a szabad verseny körülményei között alkalmazott árakhoz közeli elszámoló árak elérését”.
- 140 A szokásos piaci ár elvének alkalmazását illetően a Bizottság a megtámadott határozat (263) preambulumbekzdésében rámutatott, hogy annak értékelése céljából, hogy a Holland Királyság szelektív előnyt biztosított-e az SMBV számára, ebből következően meg kell vizsgálnia, hogy a holland adóhatóság által az APA révén az SMBV hollandiai adóköteles nyereségének meghatározása céljából jóváhagyott módszer eltér-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését eredményező módszertől, és így a szokásos piaci ár elvétől. A megtámadott határozat (264) preambulumbekzdésében ehhez hozzátette, hogy a szokásos piaci ár elvét annak eldöntésére használják, hogy egy csoporthoz tartozó társaság adóköteles nyereségét olyan módszer alkalmazásával számították-e ki, 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 társaságokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg.

- 141 Azt kell tehát megvizsgálni, hogy a Bizottság elemezte-e a szóban forgó intézkedést a megtámadott határozatban ismertetett, a fenti 138–140. pontban összefoglalt szokásos piaci ár elvére figyelemmel, ami annak ellenőrzését jelenti, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítik, mintha azokat piaci feltételek közötti kötötték volna ki.
- 142 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezért az állami támogatások terén a tagállamok közvetlen adózás területén történő beavatkozásai, noha olyan kérdésekre vonatkoznak, amelyek az Európai Unióban nem képezik harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó szabályozás hatálya alól.
- 143 Ebből következik, hogy a Bizottság az adóintézkedéseket állami támogatásnak minősítheti, amennyiben az ilyen minősítéshez szükséges feltételek teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, EU:C:1974:71, 28. pont; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 81. pont). A tagállamok ugyanis az adójogi hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (2010. június 3-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. pont). Következésképpen ebben az összefüggésben a tagállamoknak tartózkodniuk kell minden olyan intézkedés meghozatalától, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást képezhet.
- 144 Márpedig, azon feltételt illetően, amely szerint a szóban forgó intézkedésnek gazdasági előnyt kell biztosítania, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint formájától függetlenül támogatásnak minősül az a beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amely olyan gazdasági előnynek tekinthető, amelyben a kedvezményezett vállalkozás rendes piaci feltételek között nem részesülhetett volna (lásd: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. pont).
- 145 Közelebbről, az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan előnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül (1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 146 Az adóintézkedések esetében még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont). Ennélfogva az ilyen intézkedés gazdasági előnyt biztosít kedvezményezettje számára, amennyiben enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont).
- 147 Következésképpen az adóelőny fennállásának megállapítása érdekében össze kell hasonlítani a kedvezményezett szóban forgó intézkedés alkalmazásából következő helyzetét a szóban forgó intézkedés hiányában (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Cellnex Telecom és Telecom Castilla-La Mancha kontra Bizottság ítélet, C-91/17 P és C-92/17 P, nem tették közzé, EU:C:2018:284, 114. pont), az általános adószabályok alkalmazása esetén fennálló helyzettel.



- 148 A vállalatcsoporthoz tartozó integrált társaság adóügyi helyzetének meghatározásával összefüggésben kiindulásként rá kell mutatni, hogy a társaság által a csoporton belüli ügyletek kapcsán alkalmazott árakat nem piaci feltételek mellett határozzák meg. Ezekben az árakban ugyanis az azonos csoporthoz tartozó társaságok állapodnak meg, ily módon azok nem függenek a piaci erőktől.
- 149 Márpedig, ha a nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált vállalkozások és az önálló vállalkozások között a társaságiadó-kötelezettség szempontjából, akkor e jog úgy kívánja adóztatni az ilyen integrált társaság gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. E körülmények között meg kell állapítani, hogy amikor az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése által biztosított hatáskörében egy ilyen integrált vállalkozás számára biztosított adóintézkedést vizsgál, a Bizottság az ilyen integrált vállalkozás említett adóintézkedésből fakadó adóterhét összehasonlíthatja a nemzeti jog hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét piaci feltételek mellett kifejtő vállalkozásra vonatkozó általános adózási szabályainak alkalmazásából következő adóterhellel.
- 150 Egyébként, amint arra megalapozottan mutatott rá a Bizottság a megtámadott határozatban, következtetéseit alátámasztja a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416), amely a belga adójogra vonatkozott, amely szerint az integrált társaságokat és a független társaságokat ugyanolyan feltételek szerint kell kezelni. A Bíróság ugyanis ezen ítélet 95. pontjában elismerte, hogy az eltérő támogatási rendszert „az általánossal [kell összehasonlítani], amelynek alapja a tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozás bevételei és költségei közötti különbözet”.
- 151 Ebben az összefüggésben, ha az integrált társaság részére biztosított adóintézkedés révén a nemzeti hatóságok elfogadták a csoporton belüli ügylet bizonyos árszintjét, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a Bizottság számára, hogy megvizsgálja, hogy ez az árszint megfelel-e annak, amelyet piaci feltételek között érvényesítettek volna, annak ellenőrzése céljából, hogy ebből a rendesen a szóban forgó vállalkozás költségvetését érintő terhek enyhítése következik-e, ily módon az említett cikk értelmében vett előnyt biztosítva a vállalkozás számára. A Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve tehát olyan eszközt jelent, amely révén el lehet végezni ezt az ellenőrzést a Bizottság EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésén alapuló hatásköreinek gyakorlása keretében. A Bizottság egyébként megalapozottan mondta ki a megtámadott határozat (261) preambulumbekkezdésében, hogy a szokásos piaci ár elve „referenciakritériumként” alkalmazandó annak eldöntése során, hogy egy integrált társaság a transzferárait meghatározó adóintézkedés alapján az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt élvez-e.
- 152 Ezenkívül ki kell emelni, hogy amennyiben a Bizottság ezen eszközt alkalmazza annak ellenőrzése céljából, hogy az integrált vállalkozás adóköteles nyeresége egy adóintézkedés alapján megfelel-e a piaci körülmények között elért adóköteles nyereség megbízható megközelítésének, akkor csak azzal a feltétellel állapíthatja meg az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, hogy a két összehasonlítható tényező közötti eltérés meghaladja az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat.
- 153 A jelen ügyben az APA az SMBV LIS szerinti adóköteles nyereségének meghatározására vonatkozik, amely attól a kérdéstől függetlenül, hogy az általános adózási szabályokat szélesen vagy szűken kell-e meghatározni, azt célozza, hogy a hollandiai integrált vállalkozásokat és független vállalkozásokat a társasági adó szempontjából ugyanúgy adóztassák. A Bizottságnak tehát megvolt a lehetősége annak vizsgálatára, hogy az SMBV adóköteles nyeresége az APA alapján alacsonyabb-e, mint az SMBV APA hiányában, a holland jog általános adószabályainak alkalmazása esetén fennálló adóterhe. Mivel az SMBV egy integrált vállalkozás, a LIS célja pedig az, hogy az ilyen integrált vállalkozás gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget ugyanúgy adóztassa, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna, az APA vizsgálatával összefüggésben az SMBV APA alkalmazásából következő adóköteles nyereségét kell összehasonlítani egy hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozásnak a holland jog általános adószabályainak alkalmazásából

következő helyzetével. Ennek kapcsán, amennyiben az APA elfogadta a csoporton belüli ügylet bizonyos árszintjét, akkor meg kell vizsgálnia, hogy ez az árszint megfelel-e annak, amelyet piaci feltételek között érvényesítettek volna.

- 154 Ebben az összefüggésben fontos kiemelni, hogy azon kérdés vizsgálata kapcsán, hogy egy integrált vállalkozás az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyben részesült-e, nem lehet azt kifogásolni, hogy a Bizottság az általa a jelen ügyben megfelelőnek ítélt transzferár-meghatározási módszert alkalmazta a vitatott intézkedés részét képező egy ügylet vagy több szorosan kapcsolódó ügylet árszintjének vizsgálata céljából. Mindazonáltal a Bizottságnak igazolnia kell módszertani döntését.
- 155 Noha a Bizottság megalapozottan jegyezte meg, hogy formálisan nem kötelezhetnék az OECD irányelvek, mindazonáltal ezek az irányelvek szakértői csoportok munkáin alapulnak, tükrözik a nemzetközi szinten elért konszenzust a transzferárakat illetően, valamint ennél fogva vitathatatlan gyakorlati jelentőséggel bírnak a transzferárakkal kapcsolatos kérdések értelmezése terén, amint azt a Bizottság is elismerte a megtámadott határozat (66) preambulumbekkezdésében.
- 156 Ennél fogva a Bizottság megalapozottan tekintette úgy, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett elemzése keretében megvizsgálhatja, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat piaci feltételek közötti kötötték volna ki. Ezt a megállapítást a Holland Királyság és a Starbucks egyéb érvei nem teszik kétségessé.
- 157 Először, a Holland Királyság azon érvét illetően, amely szerint a Bizottság nem pontosította a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvének tartalmát, elegendő arra emlékeztetni, hogy a megtámadott határozatból kitűnik, hogy olyan eszközről van szó, amely révén ellenőrizni lehet, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat független vállalkozások között kötötték volna ki (lásd a fenti 138. pontot). Ezt az érvet tehát el kell utasítani.
- 158 Másodszor, amennyiben a Holland Királyság és a Starbucks arra hivatkozik, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve önmagában lehetővé tenné a vállalkozás adóköteles nyereségének előírását és ez a közvetlen adózás terén kerülő úton történő harmonizációt eredményezne, megsértve a tagállamok adójogi autonómiáját, ezt az érvet el kell utasítani.
- 159 Ugyanis, noha vonatkozó uniós szabályozás hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik az adó tárgyának meghatározása és az adóteher különböző termelési tényezők és gazdasági ágazatok közötti megosztása (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. pont), ez nem jelenti azt, hogy bármely olyan intézkedés, amely többek között az adóhatóságok által figyelembe vett adóalapot érinti, mentesül az EUMSZ 107. cikk alkalmazása alól (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. pont). Ebből következik, hogy a Bizottság az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában nem rendelkezik olyan hatáskörrel, amely lehetővé tenné számára, hogy önállóan határozza meg az integrált vállalkozás „általános” adózását, elvonatkoztatva a nemzeti adószabályoktól. Ugyanakkor, bár az „általános” adózást a nemzeti adószabályok határozzák meg és bár még az előny fennállását is ezekhez képest kell megállapítani, mindazonáltal ha e nemzeti szabályok azt írják elő, hogy a független társaságokat és az integrált társaságokat ugyanolyan feltételek mellett kell adóztatni, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a Bizottság számára annak ellenőrzését, hogy az integrált vállalkozás adóalapjának meghatározása céljából a nemzeti hatóságok által elfogadott, csoporton belüli ügyletekre vonatkozó árszint megfelel-e a piaci feltételek között kikötött árszintnek.
- 160 Következésképpen, amikor a Bizottság azt vizsgálja, hogy a nemzeti adóintézkedésben jóváhagyott módszer a fenti 137. pontban meghatározott szokásos piaci ár elvének megfelelően megállapított eredményhez vezet-e, nem lépi túl hatáskörét.

- 161 Harmadszor, amennyiben a Holland Királyság azt állítja, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár elve kapcsán semmilyen jogalapot nem jelölt meg, ki kell emelni, hogy a megtámadott határozat (264) és (265) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve ezen elv nemzeti jogrendszerbe való beépítésétől függetlenül létezik. Azt is kiemelte, hogy nem vizsgálta azt, hogy az APA megfelel-e a szokásos piaci ár elvét a holland jogba beépítő LIS 8b. cikkében vagy a transzferárzási rendeletben előírt szokásos piaci ár elvének. Ehhez hasonlóan a Bizottság kijelentette, hogy az általa alkalmazott szokásos piaci ár elve elkülönül a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD modellegyezmény 9. cikkében szereplő elvtől.
- 162 Ugyanakkor a Bizottság a megtámadott határozat (264) preambulumbekzdésében azt is kiemelte, hogy a szokásos piaci ár elve szükségszerűen részét képezi az azonos csoporthoz tartozó társaságok részére nyújtott adóintézkedések EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett vizsgálatának, valamint hogy a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely az EUMSZ 107. cikk hatálya alá tartozik.
- 163 A megtámadott határozatból tehát kitűnik, hogy a szokásos piaci ár Bizottság által ismertetett elve az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott vizsgálat során megalapozottan alkalmazott eszköz.
- 164 A tárgyalás során a Bizottság vitathatatlanul többek között azt adta elő, hogy a szokásos piaci ár megtámadott határozatban ismertetett elve nem tartozik sem az uniós jog, sem a nemzetközi jog hatálya alá, hanem a nemzeti jog által előírt rendes adózási rendszer szerves része. Ily módon a Bizottság szerint, amennyiben egy tagállam nemzeti adórendszere keretében az elkülönült jogalany megközelítését választja, amely szerint az adójog a jogalanyokkal, nem pedig a gazdasági egységekkel foglalkozik, akkor a szokásos piaci ár elve szükségképpen e megközelítés szóban forgó tagállamra nézve kötelező következménye, függetlenül attól, hogy a szokásos piaci ár elvét kifejezetten vagy hallgatólagosan beépítették-e a nemzeti jogba.
- 165 E tekintetben a Holland Királyság és a Starbucks a tárgyaláson kiemelték, hogy úgy tűnik, hogy ezen állításokkal a Bizottság módosítja a nemzeti jogba beépített szokásos piaci ár elvével kapcsolatos álláspontját. Ugyanakkor, még annak feltételezése mellett is, hogy beigazolódik a Holland Királyság és a Starbucks által ismertetett értelmezés, mindenképpen rá kell mutatni, hogy a Bizottság a tárgyalás szakaszában nem módosíthatja a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvének jogalapját (lásd ebben az értelemben: 1998. június 25-i British Airways és társai kontra Bizottság ítélet, T-371/94 és T-394/94, EU:T:1998:140, 116. pont).
- 166 Mindenféléképpen meg kell állapítani, hogy a tárgyalás során tett pontosítás nem kérdőjelezi meg azt a fenti 156. pontban rögzített megállapítást, amely szerint a megtámadott határozatból kitűnik, hogy a szokásos piaci ár elvét az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott vizsgálat során érvényesítik. Egyébként a Holland Királyság és a Starbucks beadványaiból kitűnik, hogy úgy értelmezték a megtámadott határozatot, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvét a nemzeti adóintézkedés EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott vizsgálata során érvényesítik.
- 167 Negyedszer, a Holland Királyság és Írország lényegében előadják, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban indokolatlanul szerepeltette az egyenlő bánásmód általános elvének fennállását az integrált és nem integrált vállalkozások nyereségét terhelő adó vonatkozásában.
- 168 A Bizottság vitathatatlanul kiemelte a megtámadott határozat (264) preambulumbekzdésében, hogy a szokásos piaci ár elve az adóügyi egyenlő bánásmód egyik általános elve, amely az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik. Ugyanakkor e megfogalmazás nem ragadható ki összefüggéséből és nem értelmezhető úgy, hogy a Bizottság azt állította, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének részét képezi az adóval kapcsolatos egyenlő bánásmód általános elve, ami túlzott terjedelmet tulajdonítana az említett cikknek.

- 169 Mindenesetre, hallgatólagosan, de szükségszerűen kitűnik a megtámadott határozat (258)–(267) preambulumbekkezdéséből, és különösen annak (262) és (265) preambulumbekkezdéséből, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elvét az kizárólag olyan eszközként fogta fel, amely lehetővé teszi számára, hogy ellenőrizze, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat független vállalkozások között kötötték volna ki. A Holland Királyság és Írország érve nem kérdőjelezheti meg azt a fenti 147–156. pontban rögzített megállapítást, amely szerint a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett elemzése keretében megvizsgálhatja, hogy a csoporton belüli ügyleteket olyan díjazásban részesítették-e, mintha azokat piaci feltételek közötti kötötték volna ki.
- 170 Ennélfogva el kell utasítani a Holland Királyság és Írország e tekintetben előterjesztett érvét.
- 171 Ötödösör, a Holland Királyság és Írország előadják, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár elvére figyelemmel végzett értékelést, de nem vizsgálta meg az előny fennállását a nemzeti adójog révén. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a megtámadott határozat (267), (341), (415) és (416) preambulumbekkezdéséből egyértelműen kitűnik, hogy a Bizottság az előny fennállására vonatkozó vizsgálatát az általános holland társaságiadó-rendszerre figyelemmel végezte. Azt kell ellenőrizni, hogy e vizsgálat során történt-e hiba a hat érvcsoport, illetve adott esetben a korlátozott referenciakerettel kapcsolatos érvelés konkrét vizsgálata során.
- 172 A fentiek alapján el kell utasítani a T-760/15. sz. ügy második jogalapját, illetve a T-636/16. sz. ügy első jogalapjának második részét, amelyek szerint a Bizottság tévedett, amikor a szokásos piaci ár elvét az állami támogatás fennállásának kritériumaként azonosította. A fenti 137–170. pontban kifejtett megfontolások fényében kell tehát elemezni a megtámadott határozatban ismertetett egyes érvcsoportok megalapozottságát (lásd a fenti 53. és 54. pontot).

**D. Az SMBV javára fennálló adóelőny létezésére vonatkozó elsődleges érvelés vitatásáról (a megtámadott határozat (275)–(361) preambulumbekkezdése)**

***1. A jelen ügyben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer kiválasztásáról és azon csoporton belüli ügylet megvizsgálásának elmulasztásáról, amely kapcsán az APA-t valójában kérelmezték (első érvcsoport)***

- 173 A T-760/15. sz. ügy harmadik jogalapjának első része, illetve a T-636/16. sz. ügy első jogalapjának harmadik része, valamint második jogalapjának első és második része a Bizottság megtámadott határozatban végzett azon elemzésére vonatkozik, amely szerint egyrészt a transzferárazási jelentés nem azonosította, illetve elemezte azt az ügyletet, amely vonatkozásában az APA valójában meghatározza a transzferárat, vagyis a jogdíjat, másrészt pedig az összehasonlítható független árak módszerét kellett volna előnyben részesíteni a jogdíj szintjének megállapítására, szemben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel, amelyet az SMBV gyártási és forgalmazási tevékenysége nettó nyereségének meghatározására használtak. E két, az APA-val szemben elvi kérdésként megfogalmazott kifogás megelőzi a Bizottság konkrét elemzését, amely szerint az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj szintjének nullának kellene lennie, a nyers kávébab ára pedig túl magas volt 2011-től kezdve; e kérdések a lenti 217–404. pontban kerülnek megvizsgálásra.
- 174 A T-760/15. sz. ügy harmadik jogalapjának első részében a Holland Királyság vitatja a Bizottság azon érvét, amely szerint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer nem teszi lehetővé a jogdíj szokásos piaci ár elvének való megfelelésének elkülönült vizsgálatát és értékelését. Előadja, hogy ez az érv téves és nem alkalmas az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer jelen ügyben történt kiválasztása relevanciájának megkérdőjelezésére.

- 175 Először is, a Holland Királyság előadja, hogy a megtámadott határozatból láthatóan kitűnik, hogy a Bizottság a transzferár-meghatározási módszert önmagában véve célnak tekintette, holott az csak az annak értékelését szolgáló módszer, hogy a csoporton belüli ügyletek feltételei megfelelnek-e a szokásos piaci ár elvének. Márpedig, ha a kiválasztott módszer a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vezet, akkor azt a Bizottság nem kérdőjelezheti meg azzal az indokkal, hogy a jogdíjat és a nyers kávébab beszerzési árára alkalmazott haszonkulcsot soha nem vizsgálták meg egyedileg. Ezenfelül a Holland Királyság szerint a Bizottság nem tekintette úgy, hogy az OECD irányelvek előnyben részesítik az összehasonlítható független árak módszeréhez hasonló hagyományos módszereket az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerhez hasonló ügyleti módszerekhez képest. Ezzel szemben a transzferár-azási rendelet 2. pontjából, valamint az OECD irányelvek 1995. évi változatának 4.9. bekezdéséből az következik, hogy az adóalanyok szabadon választhatnak transzferár-azási módszert, amennyiben az alkalmazott módszer a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vezet.
- 176 Másodsor, a Holland Királyság úgy véli, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban rögzítettektől eltérően az APA által érintett egyedüli ügyletek a kávébab pörkölése, valamint az Alki számára nyújtott logisztikai és adminisztratív szolgáltatások. Az APA nem irányul annak meghatározására, hogy a jogdíj megfelel-e a szokásos piaci ár elvének. A Holland Királyság egyébként megjegyzi, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság nem fejtette ki azokat az indokokat, amelyek alapján azt feltételezte, hogy az APA-t egy licenciamegállapodás és a jogdíj érdekében kérelmezték és kötötték meg.
- 177 Harmadszor, a Holland Királyság előadja, hogy a jelen ügyben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer volt a legalkalmasabb módszer. A Holland Királyság szerint az e módszer kiválasztása mellett szóló fő indok az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazásához szükséges, hasonló külső vagy belső független ügyletek hiánya volt, amelyekkel össze lehetne hasonlítani az Alki és az SMBV közötti ügyleteket, és ebből következően az azokhoz kapcsolódó díjazást. Ezzel szemben a Holland Királyság szerint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert lehetett alkalmazni az SMBV esetében, mivel ténylegesen rendelkezésre álltak a funkció, vagyis a kávébab pörkölése szempontjából vele összehasonlítható vállalkozások működési nyereségére vonatkozó információk.
- 178 A T-636/16. sz. ügy első jogalapjának harmadik részében, valamint második jogalapjának második részében a Starbucks előadja, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer volt a legalkalmasabb módszer a jelen ügyben a transzferárak kiszámítására, valamint hogy a Bizottság nem utasíthatta volna el az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert a megtámadott határozatban szereplő indokok alapján. A Starbucks szerint, amennyiben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert helyesen alkalmazták az SMBV szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazásának kiszámítására, akkor felesleges külön-külön megvizsgálni az SMBV által teljesített jogdíjfizetéseket, mivel e kifizetések nem hathattak ki az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapján kiszámított díjazásra.
- 179 Közelebbről, a Starbucks először is kifejti, hogy a Bizottság azon állításának, amely szerint szigorú szabály szól az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazása mellett, semmilyen alapja nincs a holland adójogban vagy az OECD irányelvekben. Ezenfelül a Starbucks úgy véli, hogy eltérő módszer alkalmazása a transzferárak területén önmagában nem eredményezné a megfizetendő adó összegének csökkenését, mivel valamennyi módszer a nyereség szokásos piaci ár elvének megfelelő transzferárakat tükröző elosztását célozza. A módszertani hibára hivatkozás nem elegendő az előny fennállásának bizonyításához.
- 180 Másodsor, a Starbucks szerint a Bizottság a holland adójogot megsértve hasonlította össze a nyers kávébab árát és a jogdíjat a kapcsolt (csoporton belüli) ügyletekkel. Márpedig a Starbucks azért választotta az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert, mivel a pörkölési megállapodás összekapcsolta azokat a különböző csoporton belüli ügyleteket, amelyek révén az SMBV-re bízták az alacsony kockázatú rutintevékenységeket, vagyis a pörkölési tevékenységeket és a kávé csomagolását, illetve az adminisztratív és logisztikai támogató tevékenységeket.

- 181 Harmadszor, a Starbucks előadja, hogy a megtámadott határozat nem tartalmaz azt állító érvet, hogy pusztán az SMBV csoporton belüli ügyletei azonosításának és elemzésének hiánya elegendő az előny fennállásának bizonyításához, valamint hogy erre az érve első alkalommal a T-636/16. sz. ügyben benyújtott ellenkérelemben hivatkoztak, és így az elfogadhatatlan.
- 182 A Bizottság ezeket az érveket vitatja.
- 183 Először is, a Bizottság kifejti, hogy a megtámadott határozatban sehol nem ír elő szigorú szabályt arra vonatkozóan, hogy az összehasonlítható független árak módszerét kellene alkalmazni a transzferárak megállapításának másik módszere helyett, hanem azt rögzíti, hogy az ügy körülményeitől függően a legmegbízhatóbb módszert kell választani. Mindenekelőtt megállapította, hogy az APA-t az SMBV és az Alki között kötött szellemi tulajdonnal kapcsolatos licencmegállapodás árának megállapítása céljából kérelmezték és engedélyezték, mivel az ezen ügylet árával összehasonlítható ár megállapítható volt, így a jelen ügyben az összehasonlítható független árak módszerének igénybevételét kellett előnyben részesíteni az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel szemben. A Bizottság előadja, hogy ennek érdekében az OECD irányelvekben kifejtett iránymutatásokra támaszkodott.
- 184 Másodszor, a Bizottság előadja, hogy az APA-ban a jogdíj – amely révén az SMBV kifizeti az Alki részére a pörkölt kávébab és a kávéhoz nem kapcsolódó termékek értékesítésének reziduális nyereségét – összegének megállapítása céljából jóváhagyott módszer nem vezethet a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre. A Bizottság szerint ugyanis, mivel léteztek olyan összehasonlítható ügyletek, amelyek lehetővé teszik a jogdíj értékének megbecsülését, az adótanácsadónak az összehasonlítható független árak módszerét kellett volna alkalmaznia az SMBV által az Alki részére fizetendő jogdíj, vagyis azon ügylet árának meghatározása céljából, amely vonatkozásában az APA-t valójában kérelmezték és engedélyezték. Ezenfelül az SCTC által az SMBV részére a nyers kávébabért felszámított árakat szintén a transzferárak elemzése alá kellett volna vonni. A Bizottság előadja, hogy ellentétben a Holland Királyság és a Starbucks állításaival, az egyedi ügyletek árainak megállapítása a lényege az említett elvnek. Ily módon a kapcsolt ügyletek és a szabadpiaci ügyletek megállapítása és elemzése a transzferár szokásos piaci ár elvének megfelelő jellegével kapcsolatos értékelés első elengedhetetlen lépése.
- 185 Harmadszor, a Bizottság előadja, hogy a Holland Királyság nem bizonyította, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a jelen ügyben megfelelőbb, mint az összehasonlítható független árak módszere. A Bizottság ugyanis mindenekelőtt előadja, hogy az OECD irányelvek APA megkötésének időpontjában hatályos 1995. évi változata és 2010. évi változata előnyben részesíti az összehasonlítható független árak módszeréhez hasonló hagyományos ügyleti módszereket az ügyleti nyereségen alapuló módszerekkel szemben. Márpedig a Bizottság szerint az összehasonlítható független árak módszerével szemben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer előnyben részesítését igazoló sajátos körülmények a jelen ügyben nem állnak fenn.

#### ***a) Előzetes észrevételek***

- 186 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy az APA fenti 12–16. pontban ismertetett szövegével kapcsolatos két fontos pontosítást kell tenni.
- 187 Először is, a felek között nem vitatott, hogy az APA keretében alkalmazott módszer az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer. E tekintetben a Holland Királyság a T-760/15. sz. ügy keresetlevelében, valamint a tárgyaláson pontosította, hogy az APA-ban a költség és haszon módszerére való hivatkozás e kifejezés nem technikai használatának minősült.
- 188 Másodszor, a pervezető intézkedésekre adott válaszaikban és a tárgyaláson a felek kiemelték, hogy valójában az APA-ban kifejtettekkel ellentétben az Alki részére fizetendő jogdíjat nem a gyártási és forgalmazási funkciók kapcsán elért működési nyereség (a jogdíjhoz kapcsolódó kiadások levonását

megelőzően) és az SMBV díjazásának különbsége alapján számították ki, hanem egyrészt az SMBV teljes bevétele, másrészt pedig az SMBV-nek az SMBV díjazásával megnövelt költségeinek különbsége alapján.

- 189 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság a szelektív előny fennállására vonatkozó első érvcsoportját a megtámadott határozat (272) és (275)–(285) preambulumbekzdésében fejtette ki, különösen „A transzferárazási jelentés elmulasztja megvizsgálni azt a csoporton belüli ügylet[et], amely miatt ténylegesen kérelmezték [...] az [...] APA-t” című 9.2.3.2. szakaszban.
- 190 Egyrészt, a megtámadott határozat (272), (276)–(279), valamint (285) preambulumbekzdésében a Bizottság lényegében úgy ítélte meg, hogy a holland hatóságok által az APA SMBV-vel való megkötésével összefüggésben elfogadott transzferárazási jelentésben elmulasztották az SMBV kapcsolt ügyleteinek és szabadpiaci ügyleteinek megállapítását és elemzését, ami elengedhetetlen első lépése a transzferárak szokásos piaci ár elvének megfelelő jellege értékelésének. Közelebbről a Bizottság úgy vélte, hogy valójában az Alki és az SMBV között a pörköléssel kapcsolatos szellemi tulajdon licenciája jogdíjának megfizetése volt az az ügylet, amely vonatkozásában az APA-t kérelmezték.
- 191 Másrészt, a megtámadott határozat (280)–(284) preambulumbekzdésében a Bizottság lényegében azt állította, hogy az egyes ügyletekre vonatkozó transzferárak egyedileg történő meghatározásában álló megközelítést kell előnyben részesíteni a transzferárak egy egészében vett funkció vonatkozásában történő megállapítását jelentő megközelítéssel szemben. Másként fogalmazva, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az összehasonlítható független árak módszerét kell előnyben részesíteni az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerhez hasonló ügyleti nyereségen alapuló módszerekkel szemben. A megtámadott határozat (285) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy mivel a transzferárazási jelentés az SMBV szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazását hibás kiindulási pont alapján elemzi, e díjazást szükségképpen helytelenül becsülik meg az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával. Ezenfelül úgy ítélte meg, hogy a transzferárazási jelentésnek a transzferárak jelen ügyben történő megállapítása érdekében inkább a független felek közötti hasonló ügyletekre vonatkozóan rendelkezésre álló információkkal való összehasonlításhoz kellett volna folyamodnia, amelyek az APA iránti kérelem benyújtása idején a Starbucks birtokában voltak.
- 192 A Bizottság egyébként beadványaiban megerősítette, hogy első érvcsoportja azt kifogásolta, hogy az SMBV gyártási és forgalmazási tevékenysége nettó nyereségének meghatározása céljából az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert vették igénybe a jogdíj szintjének meghatározása céljából alkalmazott összehasonlítható független árak módszere helyett. Kiemelte ugyanis, hogy első érvcsoportjának érvényessége nem függ azon megállapítástól, amely szerint a jogdíj szokásos piaci ár elve szerinti értéke nulla. Az, hogy a transzferárazási jelentésben elmulasztották az SMBV kapcsolt ügyleteinek és szabadpiaci ügyleteinek megállapítását és elemzését, azzal a következménnyel jár, hogy nem került sor a kapcsolt felek közötti transzferárakra vonatkozó kereskedelmi feltételek szokásos piaci ár elvének megfelelő jellege értékelésének elengedhetetlen első lépésére.
- 193 Anélkül, hogy e szakaszban elemezni kellene a Starbucks azon kifogását, amely szerint a megtámadott határozat nem tartalmaz azt állító érvet, hogy pusztán az SMBV csoporton belüli ügyletei azonosításának és elemzésének hiánya elegendő az előny fennállásának bizonyításához, amely érvre első alkalommal a T-636/16. sz. ügyben benyújtott ellenkérelemben hivatkoztak, és így az elfogadhatatlan, meg kell vizsgálni, hogy a Bizottság által első érvcsoportjában megfogalmazott kifogások alapján alátámasztható-e az az állítás, amely szerint az APA előnyt biztosított az SMBV számára, mivel a transzferárazási jelentésben javasolt transzferár-meghatározási módszer nem eredményezte a szokásos piaci ár elvének megfelelően a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését.

### **b) A bizonyítási teherről**

- 194 Fontos emlékeztetni arra, hogy az állami támogatások ellenőrzésével kapcsolatban főszabály szerint a Bizottság feladata, hogy az ilyen támogatás fennállásáról a megtámadott határozatban bizonyítékkal szolgáljon (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 12-i Olympiaki Aeroporia Ypiresies kontra Bizottság ítélet, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. pont; 2015. június 25-i SACE és Sace BT kontra Bizottság ítélet, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. pont). Ebben az összefüggésben a Bizottság köteles a szóban forgó intézkedések vizsgálatára irányuló eljárást gondosan és pártatlanul lefolytatni annak érdekében, hogy a támogatás fennállását – adott esetben pedig az összeegyeztethetlenségét vagy jogellenességét – megállapító végleges határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb adatok álljanak rendelkezésére (lásd ebben az értelemben: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Scott ítélet, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. pont; 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. pont).
- 195 Ezzel szemben az ilyen, a vállalkozások közötti megkülönböztetést bevezető tagállamra hárul annak bizonyítása, hogy a megkülönböztetést a szóban forgó rendszer jellege és felépítése igazolja. Az állami támogatás fogalma ugyanis nem vonatkozik olyan állami intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a vállalkozások között, és következésképpen *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben ez a megkülönböztetés a vonatkozó adórendszer természetéből vagy belső felépítéséből ered (lásd ebben az értelemben: 2012. június 21-i BNP Paribas és BNL kontra Bizottság ítélet, C-452/10 P, EU:C:2012:366, 120. és 121. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 196 Ebből következik, hogy a megtámadott határozatban a Bizottságnak kellett bizonyítania, hogy teljesülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatás fennállásának feltételei. E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár nem vitatott, hogy a tagállam mérlegelési mozgástérrel rendelkezik a transzferár jóváhagyása terén, e mérlegelési mozgástér azonban nem eredményezheti azt, hogy megfosztják a Bizottságot az annak ellenőrzésére irányuló hatáskörétől, hogy a transzferárak nem vezetnek-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny biztosításához. Ebben az összefüggésben a Bizottságnak figyelembe kell vennie azt, hogy a szokásos piaci ár elve lehetővé teszi számára annak vizsgálatát, hogy a tagállam által jóváhagyott transzferár megfelel-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének, valamint hogy az e vizsgálattal összefüggésben esetlegesen megállapított eltérés nem haladja-e meg az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat.

### **c) A Törvényszék által végzendő felülvizsgálat szintjéről**

- 197 A jelen ügyben a Törvényszék által végzendő felülvizsgálat szintjét illetően rá kell mutatni, hogy amint az az EUMSZ 263. cikkből következik, a megsemmisítés iránti kereset célja az e cikkben felsorolt uniós intézmények által elfogadott aktusok jogszerűségének felülvizsgálata. Ennélfogva az e keresetben felhozott jogalapok elemzésének pedig sem célja, sem eredménye nem lehet az ügy közigazgatási eljárásban lefolytatott teljes vizsgálatának helyettesítése (lásd ebben az értelemben: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 84. pont).
- 198 Az állami támogatások területét illetően emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatás fogalma, amint azt az EUM-Szerződés meghatározza, jogi jellegű, és azt objektív körülmények alapján kell értelmezni. Emiatt az uniós bíróságnak főszabály szerint – mind az előtte folyamatban lévő jogvita konkrét tényeinek, mind a Bizottság által elvégzett értékelés technikai vagy összetett jellegének figyelembevételével – teljes felülvizsgálatot kell gyakorolnia azon kérdés vonatkozásában, hogy valamely intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik-e (2014. szeptember 4-i SNCM és Franciaország kontra Corsica Ferries France ítélet, C-533/12 P és C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15. pont; 2016. november 30-i Bizottság kontra Franciaország és Orange ítélet, C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87. pont).



199 Azt a kérdést illetően, hogy egy integrált társaság transzferár-meghatározási módszere megfelel-e a szokásos piaci ár elvének, emlékeztetni kell arra, amint az fent kiemelésre került, hogy amikor az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett értékelése során ezen eszközt alkalmazza, a Bizottságnak figyelembe kell vennie annak megközelítő jellegét. A Törvényszék felülvizsgálata tehát annak ellenőrzésére irányul, hogy a megtámadott határozatban azonosított hibák, amelyek alapján a Bizottság megállapította az előny fennállását, meghaladják-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat.

***d) Az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj azonosításának és elemzésének elmulasztásáról az APA-ban***

200 A Bizottság által tett azon megállapítást illetően, amely szerint a transzferárazási jelentés nem azonosította, illetve elemezte azt az ügyletet, amely vonatkozásában az APA valójában meghatározza a transzferárat, meg kell jegyezni, hogy a megtámadott határozat (276) preambulumbekkezdésében a Bizottság kifejtette, hogy az SMBV adóköteles nyeresége azért volt alacsonyabb a ténylegesen elkönnyveltnél, mert a holland adóhatóságok elfogadták azt, hogy az SMBV által Hollandiában realizált tényleges nyereség a társasági adó szempontjából a pörkölési szellemi tulajdon után fizetendő jogdíj összegével csökkent. A megtámadott határozat (277) és (278) preambulumbekkezdésében a Bizottság ebből azt a következtetést vonja le, hogy pörkölési szellemi tulajdon után fizetendő jogdíj az az ügylet, amely vonatkozásában az APA-t valójában kérelmezték, valamint hogy az ezen jogdíj mint korrekciós változó szintjének meghatározását lehetővé tevő módszer az az ügylet, amely vonatkozásában az APA valójában meghatározza a transzferárat. A Bizottság továbbá úgy ítélte meg, hogy a kávébab árát elemezni kellett volna.

201 E tekintetben egyrészt elegendő azt megállapítani, hogy pusztán a módszertani előírások tiszteletben tartásának elmaradása nem vezet feltétlenül az adóteher csökkenéséhez. Ehhez az is szükséges, hogy a Bizottság bizonyítsa, hogy az általa az APA-ban azonosított módszertani hibák nem teszik lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény megbízható megközelítését, valamint hogy azok az adóköteles nyereség csökkenését eredményezték a nemzeti jog SMBV-hez hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét piaci feltételek mellett kifejtő vállalkozásra vonatkozó általános adózási szabályainak alkalmazásából következő adóteherhez képest. Ily módon a módszertani hiba pusztán megállapítása főszabály szerint önmagában nem elegendő annak bizonyításához, hogy az APA előnyt biztosított az SMBV számára, és ebből következően az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatás fennállásának alátámasztására.

202 Másrészt emlékeztetni kell arra, hogy a transzferárazás különböző módszerei, függetlenül attól, hogy az összehasonlítható független árak módszeréről vagy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerről van szó, olyan nyereségszintek elérésre törekednek, amelyek a szokásos piaci ár elvének megfelelő transzferárat tükrözik, valamint hogy nem lehet elvi jelleggel kimondani, hogy valamely módszer nem vezethet a piaci eredményre vonatkozó megbízható becsléshez.

203 Ebből következik, hogy pusztán az a tény, hogy a Bizottság szerint sem a transzferárazási jelentés, sem az APA nem azonosította a jogdíjat mint azt az ügyletet, amely vonatkozásában az APA valójában meghatározza a transzferárat, és nem elemezték, hogy e jogdíj megfelel-e a szokásos piaci ár elvének, nem elegendő annak bizonyításához, hogy e jogdíj ténylegesen nem felel meg a szokásos piaci ár elvének. Pusztán e megállapítás tehát nem teszi lehetővé annak bizonyítását, hogy az APA előnyt biztosított az SMBV számára.

204 Ezenfelül meg kell jegyezni, hogy a Bizottság azon érve, amely szerint a transzferárazási jelentés nem azonosította, illetve elemezte a jogdíjat mint azt az ügyletet, amely vonatkozásában az APA valójában meghatározza a transzferárat, azon az állításon alapul, amely szerint a transzferárazási jelentésben nem tekintik a jogdíjfizetést a javasolt díjazás összetétele korrekciós változójának. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a transzferárazási jelentés egyáltalán nem hagyja figyelmen kívül az SMBV és az Alki

között kötött licencmegállapodást. E megállapodásra ugyanis hivatkoznak mind a Starbucks csoport EMEA régióban és Hollandiában kifejtett tevékenységének ismertetésében, mind az EMEA régió ügyleteinek grafikus bemutatásában. A Starbucks csoport adótanácsadója tehát figyelembe vette ezeket az ügyleteket, amikor javaslatot tett az SMBV díjazására.

- 205 Helyt kell tehát adni a Holland Királyság és a Starbucks azon kifogásának, amely szerint a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy a jogdíj elkülönült elemzésének hiánya a transzferár-azaz jelentésben és az APA-ban előnyt biztosított az SMBV számára.

***e) Az összehasonlítható független árak módszere előnyben részesítésének kötelezettségéről az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel szemben***

- 206 A Bizottság azon álláspontját illetően, amely szerint az összehasonlítható független árak módszerét előnyben kellett volna részesíteni az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel szemben, mivel az előbbi módszer volt alkalmazandó a jelen ügyben, először is meg kell jegyezni, hogy a jelen ügyben az APA elfogadta az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazását az SMBV gyártási és forgalmazási tevékenysége működési haszonkulcsának meghatározása céljából. Márpedig az APA elfogadta, hogy a jogdíjat lényegében úgy határozzák meg, mint a gyártási és forgalmazási funkció kapcsán elért működési nyereség és a működési haszonkulcs közötti különbséget. Ebből következik, hogy az APA nem írja elő közvetlenül valamely transzferár-meghatározási módszer alkalmazását a tisztán reziduális értéként meghatározott jogdíj szintjének kiszámítása céljából.
- 207 A fenti 148–156. pontban ismertetett megfontolásokból vitathatatlannak tűnik, hogy mivel a jogdíj egy csoporton belüli ügylet, és annak szintjét az APA-ban határozták meg, a Bizottság megalapozottan vizsgálta meg az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján folytatott elemzése során, az általa a jelen ügyben megfelelőnek ítélt transzferár-meghatározási módszert alkalmazva, hogy a jogdíj összegét úgy határozták-e meg, mintha azt piaci feltételek között kötötték volna ki.
- 208 Ugyanakkor a megtámadott határozatban, noha a Bizottság azt állítja, hogy az összehasonlítható független árak módszerét kellett volna előnyben részesíteni az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerhez képest annak érdekében, hogy meg lehessen határozni a jogdíj szokásos piaci ár elvének megfelelő szintjét, elmulasztja figyelembe venni, hogy valójában az APA-ban a jogdíj szintjét nem valamely transzferár-meghatározási módszer, közelebbről nem az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapján határozták meg. Ezzel szemben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert használták az APA-ban az SMBV gyártási és forgalmazási tevékenységek utáni díjazásának meghatározására. Ily módon a Bizottság álláspontja lényegében annak kifogásolásához vezet, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert használták az SMBV gyártási és forgalmazási tevékenységek utáni díjazásának meghatározására az összehasonlítható független árak módszere helyett, amelyet a Bizottság szerint a jogdíj szintjének kiszámítására alkalmazni kellett volna.
- 209 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a két módszert eltérő csoporton belüli ügyletek árszintjének kiszámítására használják. Ugyanakkor, bár a Bizottság arra hivatkozik, hogy az OECD irányelvek bizonyos preferenciát mutattak az összehasonlítható független árak módszeréhez hasonló hagyományos módszerek irányába, nem követelheti meg más ügylet vizsgálatát, mint amely vonatkozásában az APA az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapján transzferárat állapított meg, pusztán amiatt, hogy az említett másik ügylet vonatkozásában az összehasonlítható független árak módszere alapján kellett volna transzferárat megállapítani. A Bizottság által hivatkozott szabály csak ugyanazon ügylettípus, illetve a szorosan kapcsolódó ügyletek vonatkozásában teszi lehetővé a transzferárak megfelelő meghatározási módszerének kiválasztását. A transzferár-meghatározási módszerek kiválasztása ugyanis nem önmagában vett cél, hanem arra azon csoporton belüli ügyletre figyelemmel kerül sor, amely vonatkozásában a szokásos piaci ár elvének megfelelő szintet meg kell állapítani, nem pedig fordítva.

- 210 Másodszor emlékeztetni kell arra, amint az a fenti 146. és 147. pontban kifejtésre került, hogy az adóintézkedés akkor biztosít gazdasági előnyt, ha az adóteher csökkenéséhez vezet ahhoz képest, amelyet az említett intézkedés hiányában rendszeren viselni kellett volna.
- 211 Márpedig amint az a fenti 201. pontban kifejtésre került, pusztán a módszertani előírások tiszteletben tartásának elmaradása nem vezet feltétlenül az adóteher csökkenéséhez. Ebből az következik, hogy pusztán a transzferár-meghatározási módszer kiválasztása során elkövetett hibák Bizottság általi megállapítása főszabály szerint nem elegendő az előny fennállásának bizonyításához.
- 212 Ugyanakkor a megtámadott határozat (275)–(285) preambulumbekzdésében a Bizottság semmilyen olyan körülményre nem hivatkozik, amely lehetővé tenné annak megállapítását – anélkül, hogy összehasonlításra kerülne sor azon eredménnyel, amely az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazása révén állt volna elő –, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer kiválasztása túlzottan alacsony eredményre vezet. Ebben az összefüggésben ugyanis a Bizottság a megtámadott határozat (284) preambulumbekzdésében annak előadására szorítkozik, hogy az adóalany köteles ellenőrizni, hogy az általa választott transzferár-meghatározási módszer a szokásos piaci ár elvének megfelelő árra vonatkozó megbízható megközelítést eredményez-e, mielőtt az adóhatóságok elfogadhatnák az e módszerre alapított APA-t.
- 213 Ezenfelül meg kell állapítani, hogy a Bizottság által rögzített kötelezettség az adó jog területére tartozik, és míg megsértése adójogi következményekkel járhat, addig az állami támogatások területén az ilyen jogsértés alapján nem lehet vélelmezni, hogy az adóalany által választott módszer nem eredményezi a szokásos piaci ár elvének megfelelően a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését.
- 214 A teljesség kedvéért emlékeztetni kell arra (lásd a fenti 10. pontot), hogy a transzferárazási rendelet 2. pontja azt írja elő, hogy a holland adóhatóságoknak a transzferárak vizsgálatát mindig az adóalany által az ügylet időpontjában kiválasztott módszer szemszögéből kell elkezdeniük. E szabály megfelel az OECD irányelvek 1995. évi változata 1.68. bekezdésének. Ebből következik, hogy az adóalanyok főszabály szerint szabadon választhatnak transzferárazási módszert, feltéve, hogy az alkalmazott módszer a kérdéses ügylet tekintetében a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vezet. Annak ellenére, hogy az adóalanyoktól elvárható, hogy a transzferárazási módszerre vonatkozó választásukat a módszer adott helyzetre érvényes megbízhatóságára alapozzák, az intézkedés célja egyáltalán nem az, hogy az adóalanyokat arra ösztönözze, hogy mérlegeljék az összes módszert, majd indokolják meg, hogy az a módszer, amelyet végül kiválasztottak, mennyiben adja a legjobb eredményeket az irányadó feltételek mellett.
- 215 Ebből következik, hogy a jelen ügyben a Bizottság nem tekinthette úgy, hogy az összehasonlítható független árak módszerét főszabály szerint előnyben kell részesíteni az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerhez képest.
- 216 Helyt kell tehát adni a Holland Királyság és a Starbucks azon kifogásának, amely szerint a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy a jelen ügyben pusztán az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer választása előnyt biztosított az SMBV számára, anélkül, hogy meg kellene vizsgálni a Starbucks azon érvét, amely a Bizottság által előterjesztett egyes érvek elfogadhatóságát vitatja.

***2. Arról a kérdésről, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíjnak nullának kellett volna lennie (második érvcsoport)***

- 217 A T-760/15. sz. ügy harmadik jogalapjának második részében a Holland Királyság előadja, hogy a Bizottság tévesen állítja, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett díjazásnak nullának kellett volna lennie, valamint hogy ebből az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny származott. A Starbucks csoport és a külső pörkölk, valamint a kávéalapú termékek gyártói között kötött szerződések, amelyeken a Bizottság által végzett összehasonlítás alapul, ugyanis nem használhatók fel

az Alki és az SMBV közötti szerződéses megállapodások összehasonlítására az összehasonlítható független árak módszere alapján. A Holland Királyság úgy véli, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer nem vezetett a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre.

- 218 A T-636/16. sz. ügy második jogalapjának negyedik részében a Starbucks lényegében azt állítja, hogy a jogdíj Bizottság által végzett elemzése szinte kizárólag olyan bizonyítékokon alapul, amelyek 2008. áprilisban nem voltak hozzáférhetőek. Ezenfelül a holland adójoggal és az OECD irányelvekkel ellentétesen a Bizottság nem állapított meg egy a szokásos piaci ár elvének megfelelő sávot a jogdíj számára, hanem azt állapította meg, hogy annak nullának kellene lennie. A Holland Királysághoz hasonlóan a Starbucks úgy véli, hogy a megtámadott határozatban említett valamennyi harmadik személy gyártó, amely az SMBV-hez hasonlóan a Starbucks védjeggyel ellátott kávétermékeket szállít üzletek vagy viszonteladók számára, jelentős jogdíjakat fizet a Starbucks pörkölési szellemi tulajdona felhasználásának ellenértékeként. Azok az alvállalkozók, amelyek az SMBV-vel ellentétben nem szállítanak ilyen termékeket az ügyfelek részére, hanem kizárólag pörkölési szolgáltatást biztosítanak a Starbucks csoport részére, semmilyen jogdíjat nem fizetnek. A megtámadott határozatban megállapítottakkal ellentétben a pörkölési szellemi tulajdon értéke akkor keletkezik, amikor a Starbucks védjeggyel ellátott kávétermékeket értékesítik az üzletek vagy viszonteladók számára, amelyek készek prémium árat fizetni e termékekért. Ezenfelül a Starbucks kifejti, hogy a megtámadott határozatban megállapítottakkal ellentétben a vizsgált időszakban az SMBV pörkölési tevékenységei mindig nyereségesek voltak.
- 219 A Bizottság ezeket az érveket vitatja.
- 220 Egyrészt a Bizottság lényegében azt állítja, hogy összehasonlította a megtámadott határozat (300) preambulumbekkezdésében hivatkozott hét szerződéssel összefüggő jogdíjak összegét az SMBV és az Alki közötti jogviszonyban érvényesülő jogdíjával. Ezenfelül a Bizottság a T-760/15. sz. ügyben kifejti, hogy a megtámadott határozat (303) preambulumbekkezdésében hivatkozott szerződésekre is támaszkodott, míg a T-636/16. sz. ügyben főszabály szerint nem ez volt a helyzet. A Bizottság ehhez hozzáteszi, hogy egyébként a megtámadott határozat (305)–(308) preambulumbekkezdésében hivatkozott, a Starbucks csoport versenytársai és harmadik személy kávépörkölő társaságok között kötött megállapodásokra is támaszkodott azon következtetés levonása során, hogy az SMBV és az Alki közötti jogviszony keretében fizetett jogdíj szokásos piaci ár szerinti értékének nullának kell lennie. Ehhez hozzáteszi, hogy a megtámadott határozat (292)–(298) preambulumbekkezdésében ismertette azokat az okokat, amelyek miatt úgy vélte, hogy ezen ügyletek közvetlenül összehasonlíthatók, lehetővé téve az SMBV által az Alki számára a pörkölési szellemi tulajdon ellenértékeként fizetendő jogdíj összegének megállapítását.
- 221 Másrészt a Bizottság előadja, hogy nem vitatja azt, hogy a pörkölési szellemi tulajdon értéket képviselhet. Ugyanakkor e szellemi tulajdon értékét nem hasznosítják azt megelőzően, hogy a Starbucks védjegy kávétermékeit értékesítik a Starbucks üzletekben a végső ügyfelek részére. A Bizottság szerint tehát a pörkölési szellemi tulajdon nem tekinthető az SMBV részére biztosított olyan előnynek, amely után jogdíjat kell fizetni.

#### ***a) Előzetes észrevételek***

- 222 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság második érvcsoportját a megtámadott határozat (286)–(341) preambulumbekkezdésében ismertette, „Az [...] APA alapján az Alki [...] felé fizetendő jogdíj árazása nem követi a szokásos piaci ár elvét” című 9.2.3.3. szakaszban.
- 223 Előzetesen két észrevételt kell tenni.

- 224 Először is rá kell mutatni, hogy a felek között nem vitatott, hogy a jogdíj főszabály szerint a holland adójogban levonható kiadásnak minősül. Ezenfelül nem vitatott, hogy mivel a Starbucks csoporton belüli ügyletről van szó, a jogdíj csoporton belüli ügyletnek tekintendő. A fenti 147–156. pontból kitűnik, hogy az ilyen ügylet szintjét az SMBV társasági adójának meghatározása céljából úgy kell értékelni, mintha azt piaci feltételek között határozták volna meg.
- 225 Másodszor, fontos megjegyezni, hogy míg a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az SMBV által az Alki részére fizetendő jogdíj szintjének nullának kellett volna lennie, a megtámadott határozat (310) preambulumbekzdésében elismerte, hogy a pörkölési know-how és a pörkölési görbék értékkel bírhatnak. Ehhez hasonlóan a T-636/16. sz. ügyben benyújtott ellenkérelmének 126. pontjában a Bizottság kifejti, hogy nem tagadja, hogy a pörkölési szellemi tulajdon értéket képviselhet.
- 226 Ebből következik, hogy az egyetlen kérdés, amelyben a felek nem értenek egyet, az, hogy milyen lett volna a jogdíj transzferárának szintje, ha azt piaci feltételek mellett határozták volna meg.
- 227 E tekintetben elegendő arra emlékeztetni, hogy a megtámadott határozat (286)–(341) preambulumbekzdésében a Bizottság előadja, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíjnak nullának kellett volna lennie. A megtámadott határozat szövege szerint ugyanis a Bizottság nem azt mondja ki, hogy az említett jogdíj szintjének alacsonyabbnak kellett volna lennie, mint az APA által elfogadott jogdíj szintje, hanem azt, hogy semmilyen jogdíjat nem kellett volna fizetni. A Bizottság maga is azt állítja, hogy nem végzett semmilyen becslést a jogdíj szintjének sávját illetően, arra hivatkozva, hogy annak pontosan nullának kellett volna lennie (a megtámadott határozat (340) preambulumbekzdése).
- 228 A megtámadott határozatban a Bizottság annak bizonyítását, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíjnak nullának kellett volna lennie (a megtámadott határozat (318) preambulumbekzdése), lényegében három körülményre alapította.
- 229 Az első körülményt illetően a Bizottság előadta, hogy a jogdíjfizetés változó természete a 2006 és 2014 közötti időszak során jelenti az „első jelzést” arra vonatkozóan, hogy a fizetés mértéke semmilyen kapcsolatban nem áll a pörkölési szellemi tulajdon értékével (a megtámadott határozat (289) preambulumbekzdése). A második körülmény kapcsán a Bizottság előadta, hogy az Alkival fennálló jogviszonyában az SMBV nem tett szert előnyre a pörkölési szellemi tulajdon értéke révén (a megtámadott határozat (310)–(313) preambulumbekzdése). A harmadik körülmény kapcsán a Bizottság kifejtette, hogy a Starbucks által harmadik személyekkel kötött gyártási megállapodások nem írtak elő semmilyen jogdíjat a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után (a megtámadott határozat (291)–(309) preambulumbekzdése).
- 230 Ezenkívül a megtámadott határozatban a Bizottság elutasította a Holland Királyság és a Starbucks által a közigazgatási eljárás során felhozott érveket. Közelebbről, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a díjazás nem a vállalkozói kockázat átvállalásának ellenértékét tükrözte (a megtámadott határozat (319)–(332) preambulumbekzdése), valamint hogy a jogdíj összegét nem indokolták az Alki által a technológiáért a Starbucks US részére a költségmegosztási megállapodás keretében fizetett összegek (a megtámadott határozat (333)–(338) preambulumbekzdése).
- 231 A továbbiakban először röviden ismertetni kell a Bizottság által a megtámadott határozatban az SMBV jogdíjjal kapcsolatos funkcióit illetően képviselt elméletet, valamint a releváns általános adószabályokat illetően képviselt elképzelést. E körülmények képezik ugyanis azt az alapot, amelyen a jogdíj szintjének a Bizottság által a megtámadott határozatban végzett elemzése nyugszik. Másodszor, meg kell vizsgálni a Starbucks azon érvét, amely szerint a jogdíjak Bizottság általi elemzése nem támaszkodhatott volna olyan bizonyítékokra, amelyek 2008. áprilisban nem álltak rendelkezésre. Harmadszor, elemezni kell a Holland Királyság és a Starbucks érveit azon kérdést illetően, hogy ki hasznosította a pörkölési szellemi tulajdont. Negyedszer, meg kell vizsgálni, hogy a Bizottság megalapozottan állapította-e meg a harmadik személyekkel kötött szerződésekben előírt jogdíjakkal végzett összehasonlítás alapján, hogy a

jogdíj összegének nullának kellett volna lennie. Ötödször, meg kell vizsgálni a Bizottság azon, a tárgyalás során felhozott érvét, amely szerint valójában a megtámadott határozatban azt állította, hogy a jogdíj szintjének alacsonyabbnak kellett volna lennie, mint az APA-ban jóváhagyott szint.

### ***b) Az SMBV jogdíjjal kapcsolatos funkcióiról***

- 232 Az SMBV-nek a jogdíj elemzése szempontjából releváns funkcióit illetően mindenekelőtt nem vitatott, hogy az az SCTC-től vásárolt nyers kávébab őrlését végzi.
- 233 Ezt követően a Bizottság a megtámadott határozatban, többek között a (49), (96), (137), (313) és (330) preambulumbekzdésben, valamint beadványaiban előadja, hogy a kapcsolt és független Starbucks üzletek kötelesek az SMBV-től vásárolni a pörkölt kávé, vagyis az SMBV a pörkölt kávé értékesítője is.
- 234 Ezenfelül a megtámadott határozatban a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az SMBV által vásárolt és eladott készleteknek a számviteli szabályok szerint meg kell jelenniük a mérlegében, mivel az SMBV az üzletekkel a szerződések megkötéséért és a számlázásért felelős jogalany.
- 235 Végül a megtámadott határozatból összességében kitűnik, hogy a Bizottság úgy véli, hogy a transzferárazási jelentésben tévesen mutatják be úgy az SMBV-t, mint alacsony kockázatú kávégyártót. E tekintetben a megtámadott határozat (319)–(332) preambulumbekzdésében a Bizottság többek között elutasította a Holland Királyság és a Starbucks kapcsolattartók azon érveit, amelyek szerint az SMBV és az Alki közötti szerződéses feltételek, amelyeken az adótanácsadó jelentése alapult, a vállalkozói kockázat tényleges átruházásával jártak az SMBV-ről az Alkira. Ezenfelül a Bizottság kifejtette, hogy az SMBV viselte az üzleti kockázatokat az SCTC-vel és a Starbucks üzletekkel fennálló jogviszonyaiban.
- 236 Ebből következik, hogy a Bizottság szerint az SMBV a Starbucks üzletek részére végzett pörköltkávé-értékesítési tekintetében nem bérgyártó vagy alvállalkozó, hanem saját nevében foglalkozik kávépörköléssel és jár el eladóként. A megtámadott határozat szerint ugyanis a „bérgyártás” kifejezés alatt rendszerint egy olyan megállapodást értünk, amely keretében egy vállalat a nyersanyagokat vagy félkész termékeket egy másik vállalat számára dolgozza fel.

### ***c) A holland jog általános adószabályairól***

- 237 Amint azt a Törvényszék a fenti 146. pontban megállapította, a valamely integrált vállalkozás számára biztosított adóintézkedés EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett vizsgálatánál előzetesen meg kell határozni az említett intézkedésre alkalmazandó általános adószabályokat.
- 238 A megtámadott határozat (232) preambulumbekzdésében a Bizottság kiemelte, hogy azok a holland szabályok, amelyek szempontjából az APA-t meg kell vizsgálni, az általános holland társaságiadó-rendszer szabályai. E szabályokat a fenti 3–11. és 35. pont foglalja össze.
- 239 A jelen ügyben ugyanis nem vitatott, hogy az APA-t azért kötötték meg, hogy lehetővé tegyék az SMBV számára, hogy előre láthassa a társasági adóra vonatkozó szabályok alkalmazását adóköteles nyereségének meghatározása során. Ebből következik, hogy az APA az általános holland társaságiadó-rendszerbe illeszkedik, amelynek célja a társasági adó hatálya alá tartozó – integrált vagy független – vállalkozások megadóztatása.
- 240 Ennélfogva az SMBV fenti 232–236. pontban azonosított funkciói és a fent azonosított általános adószabályok fényében kell elemezni azt a kérdést, hogy a jogdíj szintje megfelelt-e annak a szintnek, amelyet piaci feltételek mellett érvényesítettek volna.

**d) A Bizottság által hivatkozott olyan bizonyítékok felhasználásáról, amelyek az APA megkötésének időpontjában nem álltak rendelkezésre**

- 241 A Starbucks előadja, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság elsődlegesen olyan információkra támaszkodott, amelyek az APA 2008. áprilisban történt megkötésének időpontjában nem álltak rendelkezésre. Közelebbről a Starbucks az uniós bíróság magánbefektető kritériumára vonatkozó ítélezési gyakorlatára hivatkozik, amely szerint egy adott intézkedés gazdasági észszerűségének értékelése céljából azon időszak kontextusába kell visszahelyezkedni, amelynek során a szóban forgó intézkedéseket megtették, következésképpen pedig tartózkodni kell minden olyan értékeléstől, amely valamely későbbi helyzeten alapul. Ugyanezt az elvet rögzíti a Starbucks szerint a holland adójog és az az OECD irányelvek.
- 242 A Bizottság nem vitatja, hogy ez az elv alkalmazandó a jelen ügyben, és annak előadására szorítkozik, hogy az azon megállapítását alátámasztó számos érv, miszerint az APA nem tartja tiszteletben a szokásos piaci ár elvét, olyan információkon és adatokon alapult, amelyek a holland adóhatóság rendelkezésére álltak az APA megkötésének időpontjában.
- 243 Kiindulásként meg kell állapítani, hogy az, hogy a holland adójog, valamint az OECD irányelvek a Starbucks szerint azt írják elő, hogy annak vizsgálata során, hogy egy előzetes ármegállapodás tiszteletben tartja-e a szokásos piaci ár elvét, tartózkodni kell minden olyan értékeléstől, amely az előzetes ármegállapodás elfogadását követő helyzeten alapul, semmilyen kihatással nincs a jelen ügyben az APA EUMSZ 107. cikkben szereplő feltételek szempontjából végzett vizsgálatára.
- 244 A Starbucks érvelését az uniós bíróság azon ítélezési gyakorlatának analógia alapján történő alkalmazására alapítja, amely szerint annak meghatározásához, hogy az érintett tagállam vagy közjogi jogalany egy körültekintő piacgazdasági magánszereplő magatartását tanúsította-e, azon időszak kontextusába kell visszahelyezkedni, amelynek során a szóban forgó intézkedéseket megtették, annak megítélése érdekében, hogy a tagállam vagy közjogi jogalany magatartása gazdaságilag észszerű volt-e, következésképpen pedig tartózkodni kell minden olyan értékeléstől, amely valamely későbbi helyzeten alapul (2015. június 25-i SACE és Sace BT kontra Bizottság ítélet, T-305/13, EU:T:2015:435, 93. pont; lásd még ebben az értelemben: 2002. május 16-i Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-482/99, EU:C:2002:294, 69. és 71. pont; 2012. június 5-i Bizottság kontra EDF ítélet, C-124/10 P, EU:C:2012:318, 105. pont).
- 245 E tekintetben elég azt megjegyezni, hogy piaci feltételeknek megfelelő transzferár megállapításának alapját nem az állami és a magánvállalkozások közötti egyenlő bánásmód képezi, hanem, amint azt a Bizottság is elismeri, az APA-hoz hasonló előzetes adómegállapodás jogszerű célja, vagyis jogbiztonsági okokból egy adójogi rendelkezés alkalmazásának előzetes megállapítása.
- 246 Meg kell állapítani, hogy amennyiben a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az APA-hoz hasonló előzetes adómegállapodás elfogadásának eredményeként új támogatásra került sor, akkor azt a végrehajtását megelőzően az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megfelelően be kellett volna jelenteni. Márpedig ha a Bizottság egy ilyen bejelentésről döntött volna, akkor nem vette volna figyelembe azokat az információkat, amelyek határozata meghozatalának időpontjában nem voltak ismertek vagy észszerűen előre láthatók. Nem kifogásolhatja tehát azt, hogy az érintett tagállam nem vett figyelembe olyan körülményeket, amelyek a szóban forgó megállapodás elfogadásának időpontjában nem voltak ismertek vagy észszerűen előre láthatók.
- 247 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat 1. cikkéből és (40) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a Bizottság által kifogásolt intézkedés kizárólag az APA.
- 248 Másodszor, noha az igaz, hogy az APA 2007 és 2017 közötti érvényességi ideje alatt visszavonható vagy módosítható volt, fontos megjegyezni azt, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság csak azt vette figyelembe, hogy az, hogy a holland hatóságok érvényességi ideje alatt nem vonták vissza, illetve

módosították az APA-t, előnyt biztosított az SMBV számára. Az APA 6. pontjának második francia bekezdése az APA 4. pontjának első francia bekezdésével együttesen értelmezve ugyanis úgy rendelkezik, hogy az APA megszűnik, amennyiben az általa jóváhagyott tények és körülmények jelentősen megváltoznak, kivéve, ha a felek békés úton a megállapodás felülvizsgálatában állapodnak meg. Márpedig semmi nem akadályozta volna meg tehát a Bizottságot abban, hogy megállapítsa, hogy az APA által jóváhagyott tények és körülmények jelentősen megváltoztak, és hogy ebből következően az APA további alkalmazása szelektív előnyt biztosít az SMBV számára.

- 249 Harmadszor, a Bizottság azon érvét illetően, amely szerint az APA félidős ellenőrzés tárgya volt, amelyet a 2013. december 31-én véget érő hatodik számveteli évet követően végeztek, és amelynek alkalmával az APA-t nem módosították, elegendő azt megállapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban sehol nem állította, hogy ezen félidős ellenőrzést követően az APA módosításának vagy visszavonásának hiánya az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosított az SMBV számára.
- 250 Ebből következik, hogy e körülmények között az APA-hoz hasonló előzetes megállapodás által biztosított előny fennállásának vizsgálatát azon időszak kontextusában kell elvégezni, amelyben azt megkötötték. E megállapítás azt jelenti, hogy a Bizottság köteles tartózkodni az APA elfogadását követő helyzeten alapuló értékelésektől.
- 251 Ennélfogva helyt kell adni a Starbucks által megfogalmazott azon érvnek, amely szerint a jelen ügy körülményei között a Bizottság nem alapíthatta elemzését olyan információkra, amelyek az APA 2008. áprilisban történt megkötésének időpontjában nem álltak rendelkezésre vagy nem voltak észszerűen előre láthatók.

***e) Arról a kérdésről, hogy a pörkölési szellemi tulajdon értéket képviselt-e az SMBV számára***

- 252 A megtámadott határozat (310)–(332) preambulumbekkezdésében kifejtett második érvel (lásd a fenti 230. pontot) a Bizottság lényegében azt próbálta bizonyítani, hogy az SMBV részéről az Alki részére történő jogdíjfizetés elvi jelleggel nem indokolt, mivel az SMBV a Bizottság szerint nem tett szert előnyre a pörkölési szellemi tulajdon értéke révén. Ez az érv két részre oszlik. Lényegében a Bizottság egyrészt úgy ítélte meg, hogy az SMBV közvetlenül nem hasznosította a piacon a pörkölési szellemi tulajdont. Másrészt megállapította, hogy a pörkölési tevékenység nem generált elegendő nyereséget a jogdíjfizetés lehetővé tételéhez.

***1) Arról a kérdésről, hogy az SMBV közvetlenül hasznosította-e a piacon a pörkölési szellemi tulajdont***

- 253 Azon érvet illetően, amely szerint az SMBV közvetlenül nem hasznosította a piacon a pörkölési szellemi tulajdont, a Bizottság a megtámadott határozat (310)–(313) preambulumbekkezdésében kifejtette, hogy mindenekelőtt az Alki és az SMBV közötti konkrét jogviszonyban a pörkölési szellemi tulajdon értékét a pörkölő, vagyis az SMBV nem „hasznosította”. A Bizottság szerint a pörkölési know-how és a pörkölési görbék értékét a védjegyhez és különböző termékeihez kapcsolt egységes íz garanciája képezte. Ebből azt a következtetést vonta le, hogy a Starbucks pörkölési know-how-jának és a pörkölési görbéinek értékét csak akkor „hasznosították”, amikor a Starbucks termékeket az üzletek a Starbucks védjegy alatt értékesítették. Ezenfelül a Bizottság előadta, hogy a pörkölési know-how és a pörkölési görbék önmagukban nem generálnak állandó értéket a pörkölő számára, amennyiben azokat nem lehet hasznosítani a piacon. Szerinte az SMBV esetében a pörkölési know-how és görbék „látszólag” technológiai specifikációt alkottak, amelynek megfelelően a pörkölést el kellett végezni a pörkölést megrendelő vállalkozás preferenciája vagy választása szerint. Az a tény, hogy az Alki által a pörkölési folyamatot illetően lefektetett specifikációk, és különösen a pörkölési görbék lehetővé teszik az SMBV-nek, hogy olyan kávé pörköljön, amelyet a Starbucks márkanév alatt értékesítenek, a Bizottság szerint semmilyen hasznot nem biztosított az SMBV-nek forgalomnövekedés vagy az eladási ár emelése szempontjából, figyelemmel arra, hogy elvben az SMBV termelését nem olyan



végfogyasztók számára értékesítette, akik értékelték a Starbucks márkát. Végül a Bizottság hozzátette, hogy az SMBV gyakorlatilag a teljes termelését a Starbucks franchise üzleteknek értékesítette, és közvetlenül nem hasznosította a piacon a pörkölési szellemi tulajdont.

- 254 Beadványaiban a Bizottság hozzáteszi, hogy a pörkölési szellemi tulajdon értékét csak akkor hasznosítják, amikor a termékeket olyan végfogyasztók számára értékesítik, akik értékelik ezt a szóban forgó védjegyhez kapcsolódó állandó ízt. Gazdasági szempontból nem lenne racionális, hogy a pörkölő/kávégyártó jogdíjat fizessen a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásáért, holott nem is forgalmazza közvetlenül a végterméket. Ennek alapja az, hogy ilyen helyzetben a pörkölő/kávégyártó az említett szellemi tulajdont a megbízó felkérésére végzett kávépörkölés céljából használja fel.
- 255 Előzetesen egyrészt [*bizalmas*]. Ebből következik, hogy a pörkölési szerződés alapján az SMBV a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásának ellenértékéért volt köteles a jogdíj megfizetésére.
- 256 Másrészt meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban nem állította, hogy azon álláspontja, amely szerint a pörkölési szellemi tulajdon hasznosítására a végfogyasztók felé került sor, a holland adójog által előírt teszt. Ezzel szemben a megtámadott határozatnak a Bizottság eljárást megindító határozatot követő álláspontját bemutató bevezető preambulumbekendésekkel együttesen értelmezett (310)–(313) preambulumbekendéséből kitűnik, hogy a Bizottság tisztán gazdasági vizsgálatot végzett, amelyet az OECD irányelvek 1995. és 2010. évi változataira alapított.
- 257 E megfontolásokra figyelemmel meg kell vizsgálni a Bizottság azon, a megtámadott határozat (298), (300) és (310)–(313) preambulumbekendésében kifejtett álláspontjának megalapozottságát, amely szerint az SMBV közvetlenül nem hasznosította a piacon a pörkölési szellemi tulajdont, mivel nem értékesített termékeket a végfogyasztók számára.
- 258 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (310)–(313) preambulumbekendésében kifejtett magyarázatok nem életszerűek. A Bizottság által a megtámadott határozat (310)–(313) preambulumbekendésében, valamint a Törvényszék előtti beadványaikban követett okfejtés ugyanis lényegében azon az előfeltevésen alapul, amely szerint a pörkölési szellemi tulajdon értékét csak akkor hasznosítják, amikor a termékeket olyan végfogyasztók számára értékesítik, akik értékelik ezt a szóban forgó védjegyhez kapcsolódó állandó ízt, valamint hogy gazdasági szempontból nem lenne racionális, hogy a pörkölő/kávégyártó jogdíjat fizessen a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásáért, holott nem is forgalmazza közvetlenül a végterméket. Ezt az előfeltevést azonban a megtámadott határozatban megállapított tények nem támasztják alá.
- 259 Először is ugyanis nem vitatott a felek között, hogy a pörkölési szellemi tulajdon főszabály szerint rendelkezhetett gazdasági értékkel. Másodszor, az sem vitatott a felek között, hogy az SMBV olyan pörkölő, amely köteles volt a pörkölési szellemi tulajdon felhasználására a kávé pörkölése céljából. Harmadszor, a Bizottság előadja, hogy a kapcsolt és független Starbucks üzletek kötelesek az SMBV-től vásárolni a pörkölt kávé, vagyis az a pörkölt kávé értékesítője is.
- 260 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy a Bizottság elemzésében tévesen összpontosított arra az előfeltevésre, amely szerint a pörkölési szellemi tulajdon értékét csak akkor hasznosítják, amikor a termékeket végfogyasztók számára értékesítik. Az a kérdés, hogy végül ki viseli a kávé gyártása céljából felhasznált szellemi tulajdon értéke kompenzációjának megfelelő költségeket, elkülönül attól a kérdéstől, hogy a pörkölési szellemi tulajdon szükséges volt-e ahhoz, hogy lehetővé tegye az SMBV számára a pörkölt kávé Starbucks üzletek – amelyek részére saját nevében értékesíti a kávé – által megkövetelt feltételek szerinti gyártását.

- 261 Amennyiben az SMBV az általa pörkölt kávé a Starbucks üzletek részére értékesíti, amelyek megkövetelik, hogy az a Starbucks specifikációi szerint legyen pörköelve, akkor életszerű, hogy a pörkölési szellemi tulajdon felhasználási – vagy a megtámadott határozat terminológiáját átvéve – hasznosítási joga hiányában az SMBV nem lett volna képes pörkölt kávé gyártani és szállítani a Starbucks specifikációi szerint az ugyanilyen megnevezésű üzletek számára.
- 262 Ebből azt a következtetést kell levonni, hogy a Bizottság állításával ellentétben az, hogy az SMBV jogdíjat fizet a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásáért, nem nélkülözi teljesen a gazdasági észszerűséget. A szellemi tulajdon ugyanis szükséges volt az SMBV gazdasági tevékenységének folytatásához, vagyis a pörkölt kávé Starbucks specifikációi szerinti gyártásához. Ebből következik, hogy az SMBV olyan többletértékre tesz szert a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása révén, amely nélkül nem tudná aztán viszonteladni a pörkölt kávé a Starbucks üzleteknek.
- 263 Ezenkívül el kell utasítani a Bizottság azon érvét, amely szerint a Starbucks üzletek olyan jogdíjat fizetnek a Starbucks Coffee Emea részére, amely már tartalmaz *[bizalmas]* díjazást. Egyrészt a jelen érvcsoport keretében a megtámadott határozatban kifejtettek nem tartalmaznak semmilyen ezen álláspont alátámasztására alkalmas körülményt. Másrészt az, hogy a Starbucks üzletek jogdíjat fizetnek a Starbucks Coffee Emea részére, nem zárja ki, hogy az SMBV áthárítsa *[bizalmas]* az üzletek részére felszámított árban. Ezenfelül az, hogy a Bizottság szerint a Starbucks üzletek egy második *[bizalmas]* jogdíjat fizetnek a Starbucks Coffee Emea részére, *[bizalmas]* legfeljebb az utóbbi számára biztosíthat előnyt, az SMBV számára viszont nem.
- 264 A fentiekből az következik, hogy a Bizottság tévesen tekintette úgy a megtámadott határozat (298) és (300) preambulumbekzdésében, hogy egy független gyártó vállalat csak abban az esetben hasznosít pörkölési szellemi tulajdont, ha a végfogyasztók részére értékesíti termékeit. A pörkölési szellemi tulajdon hasznosítása ugyanis nem korlátozódik azon helyzetekre, amelyekben a pörkölő a kiskereskedelmi piacon a végfogyasztók részére értékesíti a kávé, hanem azokra az SMBV helyzetéhez hasonló helyzetekre is kiterjed, amelyekben a pörkölő nagykereskedőként tevékenykedik. Ezzel szemben a kávé puszta feldolgozása egy a technikai specifikációkat meghatározó megbízó számára nem elegendő az ilyen szellemi tulajdon hasznosításának bizonyítására.
- 265 Ennélfogva rá kell mutatni, hogy a Bizottság tévedett, amikor azt állapította meg, hogy a megtámadott határozatban ismertetett SMBV-nek nem kellett jogdíjat fizetnie, mivel közvetlenül nem hasznosította a piacon a pörkölési szellemi tulajdont.

*2) Arról a kérdésről, hogy az SMBV veszteséget realizált-e pörkölési tevékenységeinek eredményeként*

- 266 A Holland Királyság és a Starbucks vitatják a Bizottság azon, a megtámadott határozat (314)–(317) preambulumbekzdésében ismertetett érvét, amely szerint az SMBV 2010 óta veszteséget realizált pörkölési tevékenységeinek eredményeként, és ez a helyzet nem tette lehetővé, hogy jogdíjat fizessen a pörkölési szellemi tulajdon után. A Holland Királyság szerint a Bizottság többek között nem vette kellő mértékben figyelembe azt, hogy az SMBV által vásárolt kávébabot harmadik személyek is felhasználták kávé gyártására. A Bizottság ily módon úgy ítélte meg, hogy ez azt bizonyítja, hogy a jogdíj mint korrekciós változó meghatározására felhasznált, az APA által jóváhagyott módszer nem felelt meg a szokásos piaci ár elvének.
- 267 A Bizottság azzal válaszol, hogy az általa a Starbucks-tól a közigazgatási eljárás során kapott információk szerint csak a pörkölt kávé egy korlátozott részét dolgozták fel külső gyártók. Megalapozottan tekintette tehát úgy, hogy az SMBV által vásárolt szinte teljes kávébab-mennyiséget saját kávégyártási tevékenysége keretében dolgozták fel.

- 268 A megtámadott határozatban a Bizottság lényegében azt állapította meg, hogy az SMBV 2010 óta veszteséget realizált pörkölési tevékenységeinek eredményeként, valamint hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíjat részben az SMBV egyéb tevékenységeiből finanszírozták, anélkül, hogy kilátás lett volna a pörkölésből származó jövőbeli nyereségre. A Bizottság szerint a pörkölési tevékenység nem generált elegendő nyereséget a jogdíjfizetéshez. Ezenfelül a Bizottság kijelenti, hogy az SMBV által a csoporton belül az Alki részére a pörkölési szellemi tulajdon után fizetett jogdíj „látszólag” azt az egyetlen célt szolgálja, hogy az SMBV viszonteladási funkciójából származó nyereséget átirányítsa az Alkinak.
- 269 Kiindulásként meg kell állapítani, hogy a Bizottság okfejtése azon az előfeltevésen alapul, amely szerint a pörkölési tevékenységeiből nyereséget kell realizálni ahhoz, hogy jogdíjat lehessen fizetni a pörkölési szellemi tulajdon után. Márpedig a Bizottság nem bizonyítja, hogy a holland adószabályok azt írják elő, hogy a jogdíjfizetési kötelezettség az érintett tevékenység nyereségességétől függ. Ezenfelül az a kérdés, hogy az SMBV pörkölési tevékenységei nyereségesek voltak-e, nem kapcsolódik ahhoz a kérdéshez, hogy a jelen ügyben szereplőhöz hasonló jogdíjfizetési kötelezettség gazdaságilag igazolt-e.
- 270 E tekintetben mindenekelőtt azt fontos megjegyezni, hogy a Bizottság azt állítja, hogy a pörkölési tevékenység a 2010-ben kezdődő időszak során nem generált elegendő nyereséget. E megállapítás tehát nem érinti az APA (2007-ben kezdődött) érvényességi idejét.
- 271 Ezt követően meg kell állapítani, amint az a fenti 243–251. pontban kiemelésre került, hogy a jelen ügy körülményei között a Bizottság köteles volt tartózkodni az APA elfogadását követő helyzetben alapuló minden értékeléstől. Márpedig a Bizottság a megtámadott határozatban nem fejt ki, hogy az általa a megtámadott határozat (314)–(317) preambulumbekzdésében rögzített veszteségeket miként lehetett volna előre látni az APA elfogadásának időpontjában, miközben azok az SMBV 2010 utáni helyzetének körébe tartoznak. A Bizottság tehát nem bizonyította, hogy megalapozottan támaszkodott arra, hogy az SMBV 2010 óta veszteséget szenvedett el pörkölési tevékenységei vonatkozásában.
- 272 Végül és mindenféleképpen, amennyiben a Starbucks azt állítja, hogy az SMBV pörkölési tevékenységei mindig nyereségesek voltak, emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság elemzését a Starbucks üzletektől szerzett bevételek és a nyers kávébab SCTC-től történő SMBV általi megvásárlása beszerzési értékének összehasonlítására alapította. Mindenesetre a harmadik ércsoportban a Bizottság éppen azt állítja, hogy a nyers kávébab árának 2010 utáni emelése túl magas volt. A Bizottság megtámadott határozatban szereplő érveiből tehát kitűnik, hogy a nyers kávé költségeit jelentősen felülértékelték, valamint hogy ebből következően az általa a megtámadott határozatban rögzített veszteségek nem léteztek, legalábbis a megtámadott határozat (314)–(317) preambulumbekzdésében rögzített arányokban.
- 273 E megállapítások elegendőek a Bizottság azon érvének elutasításához, amely szerint az SMBV nem tudott jogdíjat fizetni a pörkölési szellemi tulajdon után, mivel pörkölési tevékenységei során veszteségeket szenvedett el.
- 274 Mindenesetre a Starbucks előadja, hogy a Bizottság számítása téves, mivel nem veszi figyelembe azt, hogy a teljes nyerskávé-vásárlásból egy jelentős mennyiséget nem az SMBV pörkölt. A Bizottság ezen érv elfogadhatatlanságára hivatkozik, annak alapján, hogy ez az információ új és ellentmondásos, figyelemmel a közigazgatási eljárás során szolgáltatott információkra.
- 275 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bizottság mind a megtámadott határozat 155. lábjegyzetében, mint beadványaiban elismeri, hogy a Starbucks által a közigazgatási eljárás során szolgáltatott információk alapján azt kellett megállapítani, hogy a harmadik személyek részére szállított „korlátozott mennyiség” kivételével az SMBV által vásárolt gyakorlatilag teljes nyerskávé-mennyiséget az SMBV meg is pörkölte. Ebben az összefüggésben a Bizottság a Starbucks kapcsolattartók részére 2015. szeptember 23-án megküldött levelére hivatkozik. Az említett levélből ugyanakkor az tűnik ki, hogy a szóban forgó harmadik személyek a Starbucks-szal kötött bérnyújtási szerződéssel rendelkeztek, amely „döntően”

(predominantly) a pörkölt kávétól eltérő termékek gyártását érintette, „de a nyers kávé, mint olyan pörkölését is (noha korlátozott mennyiségekről van szó)”. A „korlátozott mennyiségekre” való hivatkozás azt jelzi, hogy a szóban forgó harmadik személy korlátozott mennyiségű pörkölt kávé állított elő más, az őrölt kávétól eltérő termékeket érintő gyártásához képest, de arra nem utal, hogy elhanyagolható mennyiségű pörkölt kávé állít elő. A Bizottságot tehát a közigazgatási eljárás során tájékoztatták arról, hogy az SMBV által vásárolt nyers kávé egy részét nem az SMBV pörköli. Ténybelileg megalapozatlan tehát a Bizottság által a Starbucks érvének elfogadhatóságát illetően megfogalmazott, arra alapított kifogás, hogy ezen érv olyan információkon alapul, amelyeket nem hoztak a tudomására a közigazgatási eljárás során, és azt el kell utasítani.

- 276 A Starbucks azon érvének megalapozottságát illetően, amely szerint a Bizottság az SMBV nyerskávé-vásárlásainak megfelelő teljes összeget költségként vette figyelembe számítása során, holott a teljes nyerskávé-vásárlásból egy jelentős mennyiséget nem az SMBV pörkölt, meg kell állapítani, hogy a Bizottság azt állítja, hogy a Starbucks a 2015. május 29-én megküldött dokumentumban nem jelezte, hogy a nyers kávéban jelentős részét harmadik személyek pörkölik. Ugyanakkor, amint azt megalapozottan adja elő a Starbucks, a 2. kérdésre adott, a Starbucks kapcsolattartók 2015. május 29-i levelében szereplő, a Bizottság által beadványaiban hivatkozott válasz az SMBV bevételeinek elosztására vonatkozó különböző funkciói között, nem pedig a költségeinek e funkciók közötti elosztására. Ebből következik, hogy a Starbucks kapcsolattartók válaszai, amelyekre a Bizottság beadványai szerint azon megállapítását alapozta, amely szerint az SMBV pörkölési funkciója 2010 óta veszteségeket generált, nem elegendőek ahhoz, hogy azok alapján a Bizottság az említett következtetésre juthasson.
- 277 Ezenfelül, amint azt a Törvényszék a fenti 275. pontban kiemelte, a megtámadott határozat elfogadásának időpontjában a Bizottság már rendelkezett arra utaló adatokkal, hogy hibás a megtámadott határozat (314) preambulumbekzdésében szereplő számítása, amelynek keretében az SMBV által az SCTC részére a nyers kávébabért fizetett árat levonta a kávépörkölésből szerzett bevételekből.
- 278 Ebből következik, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy az SMBV 2010 óta veszteséget realizált pörkölési tevékenységeinek eredményeként, és e helyzet nem tette lehetővé, hogy jogdíjat fizessen a pörkölési szellemi tulajdon után.

***f) A Starbucks harmadik felekkel kötött pörkölési megállapodásaival és a piacon elérhető hasonló megállapodásokkal való összehasonlításról***

- 279 A megtámadott határozatban ismertetett harmadik érvel (lásd a fenti 229. pontot) a Bizottság lényegében azt próbálta kifejteni, hogy a Starbucks által harmadik személyekkel kötött gyártási megállapodások, valamint egyes, a Starbucks versenytársai és harmadik személy pörkölők között kötött megállapodások semmilyen jogdíjat nem írtak elő a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után (a megtámadott határozat (291)–(309) preambulumbekzdése).
- 280 Ebben az összefüggésben a Bizottság a megtámadott határozat (309) preambulumbekzdésében rámutatott, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj szokásos piaci ár elvének megfelelő értékére vonatkozó transzferárazási elemzés arra a következtetésre vezet, hogy abban a konkrét kapcsolatban nem járhat jogdíj a szóban forgó szellemi tulajdon után. E megállapítást egyrészt a Starbucks által harmadik személyekkel kötött gyártási megállapodások elemzésére, másrészt pedig a Starbucks versenytársai és harmadik személy pörkölők között kötött megállapodásokkal való összehasonlításra alapozta. Többek között a megtámadott határozat (291) és (299) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a Bizottság megpróbálta meghatározni a szokásos piaci ár elvének megfelelő jogdíj szintjét az SMBV és az Alki között.

- 281 A Holland Királyság és a Starbucks lényegében abban a kérdésben nem ért egyet a Bizottsággal, hogy a Starbucks által külső pörkölőkkel, valamint a kávéalapú termékek gyártóival kötött szerződések, amelyekben a Bizottság által végzett összehasonlítás alapul, relevánsak voltak-e az Alki és az SMBV közötti szerződéses megállapodásokkal való összehasonlítás szempontjából az összehasonlítható független árak módszere alapján.
- 282 Lényegében azon kérdést illetően, hogy a Starbucks által harmadik személyekkel kötött gyártási megállapodások azzal járnak-e, hogy a jogdíjnak nullának kellett volna lennie, a Holland Királyság és a Starbucks a következőket adják elő:
- a Starbucks és a külső pörkölők, valamint a kávéalapú termékek gyártói között kötött szerződések, amelyekben a megtámadott határozat alapul, nem voltak felhasználhatók az Alki és az SMBV közötti szerződéses megállapodásokkal való összehasonlításra az összehasonlítható független árak módszere alapján;
  - a Bizottság jogdíjakkal kapcsolatos elemzése szinte kizárólag olyan bizonyítékokon alapul, amelyek 2008. áprilisban nem voltak hozzáférhetőek;
  - a Bizottság által az összehasonlítás céljára felhasznált szerződések többsége sajátos, a pörkölt kávébabból eltérő kávéalapú termékekre vonatkozott;
  - az Alki díjazása elválaszthatatlanul kapcsolódott a nyers kávébab megvásárlásához az SCTC-től, azonban a Bizottság által az összehasonlítás céljára felhasznált szerződésekből következő ügyletek egyike sem kapcsolódott ily módon elválaszthatatlanul egy másik ügyletkez;
  - a megtámadott határozatban említett valamennyi harmadik személy gyártó, amely az SMBV-hez hasonlóan a Starbucks védjeggyel ellátott kávétermékeket szállított üzletek vagy viszonteladók számára, jelentős jogdíjakat fizetett a Starbucks kávépörkölési szellemi tulajdona felhasználásának ellenértékéért.
- 283 A Starbucks által harmadik személyekkel kötött gyártási megállapodásokat illetően a Bizottság első lépésként a megtámadott határozat (291)–(298) preambulumbekzdésében megvizsgálta, hogy a Starbucks csoport által tíz harmadik személy vállalkozással kötött kávépörkölési szerződések közvetlenül összehasonlíthatók-e, lehetővé téve az SMBV által az Alki számára fizetendő jogdíj összegének megállapítását. E tekintetben a Bizottság vizsgálatát az OECD irányelvek 2010. évi változata 1.36. bekezdésére alapította, amely az adóalany vállalkozás kapcsolt ügyletei és az összehasonlítható szabad piaci ügyletek közötti összehasonlíthatóság elemzése céljából öt „összemérhetőségi tényezőt” jelölt meg: ezek közé tartoznak az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások tulajdonságai, a felek által végzett tevékenységek, a szerződéses feltételek, a felek gazdasági körülményei és a felek által követett üzleti stratégia. A Bizottság a megtámadott határozat 147. lábjegyzetében az OECD irányelvek 1995. évi változatának 1.17. bekezdésére is hivatkozott. Az utóbbi szerint az összehasonlíthatósági elemzés szempontjából fontos jellemzők lehetnek az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások tulajdonságai, a felek által végzett tevékenységek, a szerződéses feltételek, a felek gazdasági helyzete, valamint az általuk követett ipari és kereskedelmi stratégia.
- 284 A második lépésben, a megtámadott határozat (299)–(304) preambulumbekzdésében a Bizottság az említett tíz független ügylet alapján megállapította a szokásos piaci ár elvének megfelelő jogdíj szintjét az SMBV és az Alki között, az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazásával.
- 285 Közelebbről, először is az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazásával a jogdíj összegének meghatározása céljából a Bizottság összehasonlította az SMBV Alki felé történő jogdíjfizetését a harmadik személyek által hasonló feltételek mellett a szabad piacon kötött összehasonlítható ügyletek alapján a Starbucks csoport más vállalkozásai felé teljesítendő fizetésekkel. Másodsor, a Bizottság elemezte a Starbucks csoport által az 1-es független gyártó vállalattal kötött

szerződéseket, valamint a megtámadott határozat *Európai Unió Hivatalos Lapjában* közzétett változatának (300) preambulumbekzdésében „2-es, 3-as, 4-es, 8-as, 9-es és 10-es független gyártó vállalat” megnevezéssel jelölt vállalkozásokkal (a továbbiakban: „2-es független gyártó vállalat”, „3-as független gyártó vállalat”, „4-es független gyártó vállalat”, „8-as független gyártó vállalat”, „9-es független gyártó vállalat”, illetve „10-es független gyártó vállalat”) kötött szerződéseket. Ekkor megállapította, hogy az említett harmadik személyek nem fizetnek jogdíjat a Starbucks csoporttal kötött licenciamegállapodásaik alapján, amennyiben közvetlenül nem hasznosítják a piacon a pörkölési szellemi tulajdont. Harmadszor, a Bizottság a Starbucks csoport által a megtámadott határozat *Európai Unió Hivatalos Lapjában* közzétett változatának (303) preambulumbekzdésében „5-ös, 6-os és 7-es független gyártó vállalat” megnevezéssel jelölt vállalkozásokkal (a továbbiakban: „5-ös független gyártó vállalat”, „6-os független gyártó vállalat”, és „7-es független gyártó vállalat”) fennálló kapcsolatokat illetően megállapította, hogy kizárólag e harmadik felekkel a védjegy és technológiai licencia kapcsán kötött megállapodások írják elő a jogdíjfizetést.

286 A harmadik lépésben a Bizottság a megtámadott határozat (309) preambulumbekzdésében megállapította, hogy a Starbucks csoport által tíz harmadik személy vállalkozással kötött kávépörkölési szerződések nem írják elő jogdíj fizetését a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után. A Bizottság tehát megállapította, hogy az SMBV és az Alki közötti konkrét jogviszonyban nem járhat jogdíj a szóban forgó szellemi tulajdon után.

287 Anélkül, hogy e szakaszban meg kellene vizsgálni, hogy hibásak voltak-e a Bizottság részéről az összehasonlíthatósági elemzés céljából kiválasztott releváns elemek, vagyis az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások tulajdonságai, a felek által végzett tevékenységek, a szerződéses feltételek, a felek gazdasági helyzete, valamint az általuk követett ipari és kereskedelmi stratégia, azt kell megállapítani, hogy ezen elemzéssel összefüggésben több olyan körülmény is fennáll, amely kizárja egyrészt a Starbucks csoport és harmadik személyek közötti jogviszonyok, másrészt pedig az SMBV és az Alki közötti jogviszonyok összehasonlíthatóságát. E körülmények a lenti 288–345. pontban kerülnek ismertetésre.

#### *1) Az APA-t követően kötött szerződésekről*

288 Meg kell jegyezni, hogy a Bizottság által megvizsgált tíz szerződésből hetet, vagyis az 1-es, 3-as, 4-es, 7-es, 8-as, 9-es és 10-es független gyártó vállalatokkal kötött szerződéseket az APA megkötését követően kötötték meg. Mivel a Bizottság nem fejtja, hogy e szerződések mennyiben álltak rendelkezésre vagy voltak észszerűen előre láthatók az APA megkötésének időpontjában, a fenti 243–251. pontban kifejtett okokból nem alapozhatta az APA-ra vonatkozó elemzését az annak megkötésénél későbbi körülményekre. Az összehasonlíthatósági elemzésből tehát ki kell zárni ezt a hét szerződést.

#### *2) A kávépörköléssel nem foglalkozó vállalkozásokkal kötött szerződésekről*

289 Amint az a fenti 232–236. pontban kifejtésre került, az SMBV nyerskávé-pörkölő, amely jogdíjat fizet az Alki részére a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásáért.

290 A megtámadott határozat (295) preambulumbekzdésében a Bizottság elismerte, hogy a Starbucks csoporttal szerződést kötő tíz harmadik személy vállalkozás közül egyesek nem pörkölnek kávé. Márpedig ismert, hogy a kávépörköléssel nem foglalkozó vállalkozások nem fizetnek jogdíjat a Starbucks csoport részére a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásáért a pörkölt kávé előállításának céljából.

291 Ezenfelül a megtámadott határozatban a Bizottság nem hozott fel arra utaló bizonyítékokat, hogy azon szerződések, amelyek keretében a harmadik személy nem állított elő pörkölt kávé, összehasonlíthatóak az SMBV és az Alki között kötött szerződéssel. E megállapítás vitathatatlanul nem zárja ki azt, hogy a

Bizottság elemzését egy olyan vállalkozás ügyleteire alapítsa, amely nem teljesen ugyanazokat a funkciókat látja el, mint az SMBV, vagy amely eltérő ténybeli helyzetben van. Ebben az esetben a Bizottságnak igazolnia kell e döntést és ismertetnie kell az elemzésében annak érdekében eszközölt módosításokat, hogy figyelembe vegye a vállalkozások közötti különbségeket.

- 292 Ennélfogva a nem pörkölő vállalkozással kötött szerződés a jelen ügyben nem volt kiigazítások vagy módosítások nélkül felhasználható összehasonlíthatósági elemzés céljára annak bizonyítása érdekében, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj szintjének nullának kellett volna lennie.
- 293 E tekintetben az 5-ös, 6-os és 7-es független gyártó vállalattal kötött szerződések a megtámadott határozatban szereplő ismertetésük szerint nem a nyers kávé pörkölésére vonatkoztak. Mivel a szóban forgó szerződésekkel összefüggésben az 5-ös, 6-os és 7-es független gyártó vállalatok nem láttak el kávépörkölő funkciót, azt kell megállapítani, hogy az említett vállalkozásokkal kötött szerződéseket a jelen ügyben nem lehet felhasználni az összehasonlíthatósági elemzés céljára.

*3) Az olyan vállalkozásokkal kötött szerződésekről, amelyek nem biztosították a pörkölt kávé eladását az üzletek vagy a fogyasztók részére*

- 294 Amint az a fenti 235. pontban kifejtésre került, az SMBV által az SCTC-től vásárolt, általa az üzletek részére eladott készletek megjelentek az SMBV mérlegében, azzal az indokkal, hogy az utóbbi az üzletekkel a szerződések megkötéséért és a számlázásért felelős jogalany. Ebből következik, hogy az SMBV az általa pörkölt és az üzletek részére eladott nyerskávé-készletek tulajdonosává vált. Márpedig meg kell állapítani, hogy ha az SMBV független vállalkozás lett volna, akkor nem tudta volna a Starbucks csoport specifikációi szerint előállítani a kávé anélkül, hogy ne biztosítottak volna jogot számára a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásra. Ennélfogva nem tudta volna előállítani a kávé jogdíjfizetés nélkül.
- 295 Ezzel szemben, amint az a fenti 236. pontban kifejtésre került, a bérgyártó vagy alvállalkozó a nyersanyagokat vagy félkész termékeket a megbízó számára dolgozza fel. Következésképpen a pörkölési szellemi tulajdon számára csak egy technikai specifikációt jelent, amely után nem fizet jogdíjat a megbízó számára.
- 296 E tekintetben először meg kell jegyezni, hogy a T-636/16. sz. ügy ellenkérelmében a Bizottság előadja, hogy a Starbucks csoporttal fennálló szerződéses jogviszonyában az 1-es, 8-as és 9-es független gyártó vállalat bérgyártási szerződések keretében tevékenykedett, valamint hogy azok elsődlegesen olyan termékeket gyártottak, mint az ízesített kávé, a védjegyoltalom alatt álló kávétermék-por vagy az oldható kávé. A Bizottság szerint az 1-es, 8-as és 9-es független gyártó vállalat nem vált a Starbucks összetevők tulajdonosává. Ezenfelül a Bizottság elismeri, hogy az 1-es, 8-as és 9-es független gyártó vállalattal kötött megállapodások eltérnek az SMBV és az Alki között kötött kávépörkölési szerződéstől.
- 297 Másodszer, a Starbucks csoport és a 4-es független gyártó vállalat között kötött szerződést illetően a Bizottság a megtámadott határozat (148) preambulumbekzdésének harmadik francia bekezdésében kiemelte, hogy az kávépörkölés alvállalkozásba adására irányult. E tekintetben a Starbucks előadja, hogy a 4-es független gyártó vállalat megvásárolja a nyers kávé a Starbucks-tól, majd azt a Starbucks által szolgáltatott pörkölési görbéknek és kávébab-keverési receptúráknak megfelelően pörköli. Ezt követően az összes pörkölt kávéját eladja egy a Starbucks csoport 100%-os tulajdonában lévő leányvállalatnak, amely a pörkölt kávé tovább értékesíti az üzleteknek.
- 298 Ezen ismertetésből az következik, hogy a 4-es független gyártó vállalat az általa pörkölt kávé nem üzleteknek értékesítette. A pörkölt kávé alvállalkozóként kizárólag a Starbucks csoport egy vállalkozásának szállította, amely gondoskodott annak értékesítéséről. E körülmények között a pörkölési szellemi tulajdon csak egy gyártással kapcsolatos technikai specifikációt jelentett. Ennélfogva

az, hogy a 4-es független gyártó vállalat nem fizetett jogdíjat a Starbucks csoport részére a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásáért, nem jelenti azt, hogy az SMBV-nek nem kellett volna jogdíjat fizetnie az Alki részére.

- 299 Harmadszor, a 10-es független gyártó vállalatot illetően a Bizottság a T-636/16. sz. ügyben benyújtott beadványaiban kifejti, hogy e vállalkozás közvetlenül a nyerskávészállítóktól vásárolt nyers kávébabot állított elő és pörkölt, valamint a Starbucks védjegyhez tartozó valamennyi kávéterméket a Starbucks csoport egyetlen jogalanyának adta el, amely gondoskodott azok értékesítéséről.
- 300 Ezen ismertetésből az következik, hogy a 10-es független gyártó vállalat az általa pörkölt kávé nem üzleteknek értékesítette, hanem a Starbucks csoport egy vállalkozásának, amely gondoskodott annak értékesítéséről. E körülmények között a pörkölési szellemi tulajdon csak egy gyártással kapcsolatos technikai specifikációt jelentett. Nem meglepő tehát, hogy e vállalkozás nem fizetett jogdíjat a Starbucks csoport részére a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásáért.
- 301 A Bizottság erre azzal válaszol, hogy mind a 4-es független gyártó vállalat, mind a 10-es független gyártó vállalat, mind pedig az SMBV olyan kávétermékeket állít elő, amelyeknek nem független szállítói a piacon, így tehát összehasonlítható helyzetben vannak. E kifogás azonban nem meggyőző. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy annak eldöntése érdekében, hogy az SMBV részesült-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyben, az SMBV szóban forgó intézkedés alapján fennálló helyzetét kell összehasonlítani egy tevékenységét a szabad verseny körülményei között függetlenül végző összehasonlítható vállalkozás helyzetével (lásd a fenti 148. és 149. pontot). Az ilyen elemzés során az összehasonlítás tárgya tehát egy az SMBV helyzetében lévő független vállalkozás, vagyis egy olyan vállalkozás, amely kávépörköléssel foglalkozik és azt a piacon értékesíti üzletek számára.
- 302 Az SMBV és az 1-es, 4-es, 8-as, 9-es és 10-es független gyártó vállalatok helyzete közötti különbségekre figyelemmel, valamint olyan további körülmények hiányában, amelyek arra utalnak, hogy mindazonáltal a szóban forgó szerződések összehasonlíthatóak, el kell tehát utasítani a Starbucks csoport és az említett vállalkozások között kötött szerződések összehasonlíthatósági elemzését.

#### *4) A pörkölt kávétól eltérő termékekre vonatkozó szerződésekről*

- 303 A megtámadott határozat (295) preambulumbekkezdésében a Bizottság elismerte, hogy a Starbucks csoporttal szerződést kötő tíz harmadik személy vállalkozás közül egyesek fogyasztásra kész italokat vagy egyéb termékeket és összetevőket állítanak elő italkészítményekhez, valamint hogy ennél fogva nem mind a tíz vállalkozás állít elő pörkölt kávé. Ugyanezen preambulumbekkezdés szerint a nyers kávé pörkölését érintő szerződések a 2-es, a 3-as, a 4-es és a 10-es független gyártó vállalattal kötött szerződések voltak.
- 304 Amint az a fenti 296. pontban kifejtésre került, a Bizottság elismerte, hogy a Starbucks csoporttal fennálló szerződéses jogviszonyukban az 1-es, 8-as és 9-es független gyártó vállalat elsődlegesen olyan termékeket gyártott, mint az ízesített kávé, a védjegyoltalom alatt álló kávétermék-por vagy az oldható kávé. Ezenfelül a Bizottság elismeri, hogy az 1-es, 8-as és 9-es független gyártó vállalattal kötött megállapodások e tekintetben eltérnek az SMBV és az Alki között kötött kávépörkölési szerződéstől.
- 305 Ezenfelül emlékeztetni kell arra, hogy a T-636/16. sz. ügy ellenkérelmében a Bizottság előadja, hogy a harmadik személyekkel kötött szerződésekkel kapcsolatos értékelése főszabály szerint nem az 5-ös, 6-os és 7-es független gyártó vállalattal kötött megállapodásokon alapul, azon különbségek miatt, amelyek a licenciába adott know-how – vagyis a pörköléssel kapcsolatos szellemi tulajdon, szemben a fogyasztásra kész italok előállításával kapcsolatos know-how-val – és e vállalkozások ellátási láncban elfoglalt helye között állnak fenn – az SMBV kávébabot pörkölt, majd azt tovább értékesíti a



forgalmazók vagy harmadik személy gyártók részére, míg az 5-ös, 6-os és 7-es független gyártó vállalat kávéalapú termékeket gyárt, amelyeket közvetlenül értékesítenek ügyfeleik, elsősorban szupermarketek számára.

- 306 Márpedig a Starbucks csoport és az 1-es, 5-ös, 6-os, 7-es, 8-as és 9-es független gyártó vállalatok között fennálló szerződéses jogviszonyokat illetően meg kell jegyezni, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság nem hoz fel arra utaló bizonyítékokat, hogy azon szerződések, amelyek keretében a harmadik személy nem állít elő pörkölt kávé a Starbucks csoport kapcsolt és független üzletei számára, összehasonlíthatók lennének az SMBV és az Alki között kötött szerződéssel. Többek között a megtámadott határozat (298) és (300) preambulumbekzdéséből kitűnik ugyanis az, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj és az adott esetben a Starbucks csoport és harmadik személyek között kötött hat szerződésben előírt jogdíjak összehasonlításával összefüggésben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az összehasonlíthatóság szempontjából releváns elem az a kérdés volt, hogy a harmadik személy közvetlenül hasznosította-e a piacon a pörkölési szellemi tulajdont, a termékeket végfogyasztók részére értékesítve.
- 307 Ugyanakkor az 1-es, 5-ös, 6-os, 7-es, 8-as és 9-es független gyártó vállalat a Bizottság szerint nem rendelkezik olyan pörkölési funkcióval, amely ugyanarra a termékre vonatkozik, mint az SMBV kávépörkölési funkciója. A Bizottságnak tehát nem sikerült bizonyítania, hogy e szerződések kellőképpen összehasonlíthatók az SMBV és az Alki között kötött pörkölési szerződéssel.
- 308 Ebből következően a jelen ügyben a Starbucks csoport és az 1-es, 5-ös, 6-os, 7-es, 8-as és 9-es független gyártó vállalatok között fennálló szerződéseket szintén ki kell zárni az összehasonlíthatósági elemzésből.

*5) Arról a szerződésről, amely jogdíj fizetését írja elő a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után*

- 309 A Starbucks csoport és a 3-as független gyártó vállalat között kötött szerződést illetően a Bizottság a megtámadott határozat (148) preambulumbekzdésének második francia bekezdésében előadta, hogy egy pörkölési licenciamegállapodás keretében a 3-as független gyártó vállalat kávépörkölési szolgáltatásokat nyújt. A kávé a Starbucks csoport és egy a 3-as független gyártó vállalat és a Starbucks tulajdonában álló közös vállalat (a továbbiakban: közös vállalat) részére értékesítik, amely a Starbucks üzleteit üzemelteti egy Unión kívüli országban. A 3-as független gyártó vállalat meghatározott mennyiségben előállított és a közös vállalat részére eladott nyers kávé után rögzített összegű jogdíjat fizetett a Starbucks részére a kávé pörköléséért.
- 310 A megtámadott határozat (301) preambulumbekzdésében a Bizottság hozzátette, hogy a 3-as független gyártó vállalat csak akkor fizet jogdíjat a Starbucks csoport részére, ha termelését a közös vállalatnak értékesíti. Ebben az esetben a Bizottság szerint a 3-as független gyártó vállalat „egy kapcsolt félen keresztül közvetlenül a piacon hasznosítja a pörkölési szellemi tulajdont”, úgy, hogy a jogdíjfizetés „látszólag” fedezi a közös vállalat részéről a Starbucks védjeggyel ellátott 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 értékesítette tovább, nem pedig a közös vállalatnak, és a márka piacon történő forgalmazását és hasznosítását a Starbucks csoport biztosította, a 3-as független gyártó vállalat nem fizetett jogdíjat a pörkölési szellemi tulajdon után a Starbucksnak.
- 311 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bizottság és a Starbucks között nem vitatott, hogy amikor a 3-as független gyártó vállalat a pörkölt kávébabot egy meghatározott terület vonatkozásában a közös vállalat részére értékesíti, akkor a pörkölt és csomagolt kávé mennyisége alapján rögzített összegű pörkölésilicencia-jogdíjat fizet a Starbucks csoport részére, valamint hogy amikor a pörkölt kávébabot [bizalmas] értékesíti a Starbucks részére, akkor semmilyen pörkölésilicencia-jogdíjat nem fizet.

- 312 E megállapítás ellentétes a Bizottság azon elméletével, amely szerint a 3-as független gyártó vállalat nem fizetett jogdíjat a Starbucks csoporttal kötött licenciamegállapodása alapján, amennyiben közvetlenül nem hasznosította a piacon a pörkölési szellemi tulajdont a végfogyasztók felé. Ily módon a Starbucks megalapozottan hivatkozik arra, hogy a 3-as független gyártó vállalat jogdíjfizetési kötelezettsége kizárólag az érintett területen az üzletek felé teljesített pörköltkávé-értékesítéseken alapul, függetlenül attól, hogy az üzletek forgalmaznak-e pörkölt kávé a végfogyasztó felé, vagy nem.
- 313 Ebben az összefüggésben a Bizottság előadja, hogy különbség van a 3-as független gyártó vállalat és az SMBV helyzete között, amely abban áll, hogy a 3-as független gyártó vállalatot és az érintett területen található Starbucks üzleteket ugyanaz a jogalany, vagyis a 3-as független gyártó vállalat anyavállalata irányítja. A Bizottság ehhez hozzáteszi, hogy a 3-as független gyártó vállalat részéről a jogdíjfizetés „látszólag” a közös vállalat nevében történt, nem pedig a 3-as független gyártó vállalat részéről a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásának díjazásaként.
- 314 Márpedig mindenekelőtt meg kell állapítani, amint az a fenti 194–196. pontban is kifejtésre került, hogy főszabály szerint a Bizottság feladata, hogy a támogatás fennállásáról a megtámadott határozatban bizonyítékkal szolgáltasson.
- 315 E kötelezettség nem teljesül, ha a Bizottság *prima facie* megállapítások megtételére szorítkozik, amint például a jelen ügyben, amikor csak annyit állapít meg, hogy a jogdíj fizetése „látszólag” a közös vállalat részéről a Starbucks védjeggyel ellátott termékek harmadik felek felé történő forgalmazását fedezi, vagy hogy az „látszólag” a közös vállalat nevében történt.
- 316 Ezt követően meg kell jegyezni, hogy az SMBV és a 3-as független gyártó vállalat helyzete közötti, a Bizottság által megállapított eltérés, vagyis az, hogy a 3-as független gyártó vállalat az általa pörkölt kávé a közös vállalat révén értékesítette az érintett területen található Starbucks üzletek felé, nem kérdőjelezi meg azt, hogy a 3-as független gyártó vállalat a pörkölt és csomagolt kávé mennyisége alapján rögzített összegű pörkölésilicencia-jogdíjat fizetett a Starbucks csoportnak. [*bizalmas*]
- 317 Végül a Bizottság beadványaiban maga is azt állítja, hogy mivel a 3-as független gyártó vállalat és a közös vállalat kapcsolt felek voltak, nem lehet közvetlenül összehasonlítást végezni az SMBV és az EMEA régióban található Starbucks üzletek közötti jogviszonnal. E megállapítás még inkább gyengíti a Bizottság azon elméletét, amely szerint a 3-as független gyártó vállalat és a Starbucks csoport közötti szerződéses jogviszonyok összehasonlíthatók az SMBV és az Alki közöttiekkel, és lehetővé teszik annak megállapítását, hogy a jogdíjnak nullának kellett volna lennie.
- 318 Összefoglalva, a fentiekből kitűnik, hogy ellentétben a Bizottság által a megtámadott határozatban állítottakkal, a 3-as független gyártó vállalat olyan pörkölő volt, amely jogdíjat fizetett a Starbucksnak a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után.
- 319 Ennélfogva a fenti 289–318. pontban kifejtett okokból azt kell megállapítani, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy az egyrészt az Alki és az SMBV, másrészt pedig a Starbucks csoport és az 1-es és 3–10-es független gyártó vállalat közötti szerződéses jogviszonyok alapján megállapítható, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj szintjének nullának kellett volna lennie.

#### 6) A 2-es független gyártó vállalattal kötött szerződésről

- 320 A megtámadott határozat (148) preambulumbekzdésének első francia bekezdéséből kitűnik, hogy a kávé pörkölésének alvállalkozásba adása érdekében a Starbucks kétféle szerződést kötött a 2-es független gyártó vállalattal, amelyeket több alkalommal módosítottak. Egyrészt egy 2008 előtt kötött technológiai licenciamegállapodásban a Starbucks csoport egyik vállalkozása nem kizárólagos licenciát biztosított a 2-es független gyártó vállalatnak, többek között a Starbucks technológiájának és know-how-jának felhasználására pörkölt kávé előállításához és a Starbucks-szal beszállítási szerződést

kötött kiválasztott harmadik felek, vagyis lényegében az 5-ös független gyártó vállalat részére történő értékesítéséhez. Ellenszolgáltatásként a 2-es független gyártó vállalatnak oly módon kellett szolgáltatásokat nyújtania, amely garantálja, hogy a pörkölt kávé minősége kiváló legyen. Ennek érdekében a 2-es független gyártó vállalatnak meg kellett felelnie többek között a Starbucks által meghatározott minőségbiztosítási normáknak. A technológiai licenciamegállapodás rögzítette, hogy a 2-es független gyártó vállalatnak semmilyen jogdíjat nem kell fizetnie a licenciáért. Másrészt egy nyers kávébab beszállítási szerződés kiköti, hogy a 2-es független gyártó vállalat köteles a nyers kávébabot kizárólag a Starbuckstól megvásárolni, meghatározott mennyiségre rögzített áron. A technológiai licenciamegállapodást és a beszállítási szerződést a Starbucks csoporton belül két különböző jogalannyal kötötték meg.

- 321 A megtámadott határozat (300) és (302) preambulumbekzdésében a Bizottság ehhez hozzátette, hogy a 2-es független gyártó vállalat nem fizetett jogdíjat a Starbucks csoporttal kötött licenciamegállapodása alapján, amennyiben közvetlenül nem hasznosította a piacon a pörkölési szellemi tulajdont a termékek végfogyasztók felé történő értékesítése révén. Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (148) preambulumbekzdésében szereplő leírásból az tűnik ki, hogy a 2-es független gyártó vállalat az általa pörkölt kávé nem értékesítette végfogyasztók felé.
- 322 Azon kérdést illetően, hogy a 2-es független gyártó vállalat összehasonlítható helyzetben volt-e az SMBV-vel, meg kell állapítani, hogy a 2-es független gyártó vállalat és a Starbucks csoport közötti szerződéses megállapodás szorosan kapcsolódik az 5-ös független gyártó vállalat és a Starbucks között kötött szerződéses megállapodáshoz. Az APA megkötése előtt több évvel ugyanis az 5-ös független gyártó vállalat és a Starbucks beszállítási megállapodást kötöttek, amelyben a Starbucks csoport vállalta, hogy pörkölt kávé, koncentrátumot és egyéb kávé összetevőket szállít az 5-ös független gyártó vállalat részére.
- 323 Egy későbbi, de az APA megkötését megelőző időpontban az 5-ös független gyártó vállalat és az SMBV feladatátruházási szerződést kötöttek [*bizalmas*] amelyhez ugyanezen a napon csatlakozott a 2-es független gyártó vállalat [*bizalmas*]
- 324 [*bizalmas*]
- 325 [*bizalmas*]
- 326 E rendelkezésekből az következik, hogy a 2-es független gyártó vállalat szerepe eltért az SMBV szerepétől, amely a Bizottság szerint olyan pörkölő volt, amely a pörkölt kávé Starbucks üzletek részére történő értékesítését is biztosította. A feladatátruházási szerződés szerint ugyanis a 2-es független gyártó vállalat ellátta az 5-ös független gyártó vállalatot, annak érdekében, hogy lehetővé tegyék a Starbucks csoport részére, hogy teljesítse az utóbbi felé a beszállítási megállapodásból következő szerződéses kötelezettségeit.
- 327 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság a Starbucks csoport és a 2-es független gyártó vállalat közötti szerződéses megállapodást alvállalkozási szerződésnek minősítette (lásd a fenti 320. pontot). Ugyanakkor, amint az a fenti 236. pontból kitűnik, az ilyen alvállalkozó a pörkölés megbízó utasításainak megfelelő elvégzésére szorítkozik, annak érdekében, hogy teljesítse az őt terhelő szerződéses pörköltkávé-szállítási kötelezettséget. E körülmények között a pörkölő pusztán a megbízó technikai utasításait követi.
- 328 Márpedig meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban nem hoz fel elegendő arra utaló bizonyítékot, hogy az ilyen alvállalkozási szerződés összehasonlítható az SMBV és az Alki között a jogdíj szintjének meghatározása érdekében kötött szerződéssel.

- 329 Mindenesetre, még azt feltételezve is, hogy a jogdíj szintjének meghatározása céljából a Starbucks csoport és a 2-es független gyártó vállalat közötti szerződéses megállapodások összehasonlíthatók az SMBV és az Alki között kötött megállapodásokkal, a Bizottság a megtámadott határozat (302) preambulumbekzdésében a Starbucks azon érvének elutasítására szorítkozott, amely szerint a nyers kávébab után a 2-es független gyártó vállalat által a Starbucks csoport részére fizetett magasabb árrés a pörkölési szellemi tulajdon „rejtett” díjazásának minősül. Ebben az összefüggésben egyrészt kiemelte, hogy az árrést „látszólag” teljes egészében áthárítják az 5-ös független gyártó vállalatra. Másrészt kifejtette, hogy „[n]incsen arra utaló jel, hogy a vételárra felszámolt árrést ne hárítanák át közvetlenül az [5-ös független gyártó vállalat] 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 [csoport] és az [5-ös független gyártó vállalat] közötti szerződéses megállapodástól függetlenül kötötték”.
- 330 Ugyanakkor a megtámadott határozat (302) preambulumbekzdésében kifejtett megfontolások egyáltalán nem változtatnak azon a megállapításon, amely szerint a 2-es független gyártó vállalat „alvállalkozói” helyzete nem elegendő annak megállapításához, hogy az SMBV-nek mint az általa pörkölt kávé eladójának semmilyen jogdíjat nem kellett volna fizetnie a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásáért.
- 331 Ezenfelül azon kérdést illetően, hogy a nyers kávébab után a 2-es független gyártó vállalat által a Starbucks csoport részére fizetett magasabb árrés a pörkölési szellemi tulajdon díjazásának minősül-e, meg kell jegyezni, hogy a Bizottság azon érve, amely szerint a nyers kávébab után a 2-es független gyártó vállalat által a Starbucks csoport részére fizetett magasabb árrést „látszólag” áthárítják az 5-ös független gyártó vállalatra, spekulatív jellegű és önmagában nem zárja ki, hogy a 2-es független gyártó vállalat a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után ténylegesen díjazást fizetett a Starbucks csoport részére.
- 332 Ezzel szemben több körülmény vet fel kétségeket a Bizottság azon érvét illetően, amely szerint a jelen ügyben a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után a 2-es független gyártó vállalat semmilyen díjazást nem fizetett a Starbucks csoport részére.
- 333 Először is meg kell állapítani, hogy első ránézésre az SMBV által szállított nyers kávébabért a 2-es független gyártó vállalat által a Starbucks csoport részére fizetett ár szintje magasnak tűnik a Starbucks által a T-636/16. sz. ügy keresetlevelének 189. lbjegyzetében hivatkozott adatokra tekintettel. A Bizottság nem vitatja ezeket az adatokat. Egyébként a megtámadott határozat (302) preambulumbekzdésében a Bizottság nem vitatta a Starbucks kapcsolattartók azon állítását, amely szerint az említett ár magas volt.
- 334 Másodsor, a Bizottság előadja, hogy a megtámadott határozatban azt állapította meg, hogy a technológiai licenciamegállapodás rögzítette, hogy a 2-es független gyártó vállalatnak semmilyen jogdíjat nem kell fizetnie a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után. Úgy véli, hogy ebből következően a Holland Királyságnak és a Starbucksnak kellett bizonyítania, hogy a nyers kávébab árában megmutatkozó különbség a pörkölési szellemi tulajdon „rejtett” díjazását jelentette, amit nem sikerült megtenniük.
- 335 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy az OECD irányelvek 1995. és 2010. évi változatainak – amelyekre a Bizottság összehasonlíthatósági elemzésében támaszkodott – 6.17. bekezdése kifejezetten azt írja elő, hogy az immateriális jószág használatának díja beépíthető az áru értékesítésekor felszámított árba, ha például az egyik vállalkozás félkész termékeket ad el a másiknak, és ugyanakkor rendelkezésére bocsátja a termékek további feldolgozására vonatkozó tapasztalatát. Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy a Bizottság megalapozottan állítja, hogy az árkülönbség főszabály szerint elkülönül a jogdíjtól, amely potenciálisan eltérő adójogi következményekkel jár, ami egyébként lényegében az OECD irányelvek 2000. évi változatának 6.1.9. bekezdésében is megjelenik.

- 336 A jelen ügyben a megtámadott határozatból egyértelműen kitűnik, hogy a Starbucks a közigazgatási eljárás során kifejtette, hogy a nyers kávébab után a 2-es független gyártó vállalat által a Starbucks csoport részére fizetett magasabb árrés a pörkölési szellemi tulajdon díjazásának minősül.
- 337 E körülmények között a Starbucks kapcsolattartók közigazgatási eljárás során felhozott érveit nem lehet elutasítani pusztán azon megállapítás alapján, hogy a technológiai licenciamegállapodás azt írta elő, hogy a 2-es független gyártó vállalatnak semmilyen jogdíjat nem kell fizetnie a pörkölési szellemi tulajdon felhasználásáért.
- 338 Harmadszor, noha a Bizottság megalapozottan állítja, hogy a nyers kávébab szállítása és a szellemi tulajdonra biztosított allicencia eltérő ügyletek a Starbucks csoporton belül eltérő partnerekkel kötött két szerződés alapján, mindazonáltal a Starbucks csoport és a 2-es független gyártó vállalat között technológiai licenciamegállapodás [*bizalmas*].
- 339 Negyedszer, a Bizottság lényegében hozzáteszi, hogy a 2-es független gyártó vállalat által vásárolt nyers kávébab és az SMBV által vásárolt nyers kávébab ára közötti különbségnek több más magyarázata is lehet, így mindenekelőtt a Starbucks erős tárgyalási pozíciója [*bizalmas*], ezt követően az, hogy a 2-es független gyártó vállalat a nyers kávébabot nem közvetlenül az SCTC-től vásárolja, hanem a Starbucks-tól [*bizalmas*], amely pedig az SCTC-től vásárolja és részére tovább értékesíti, ami szintén tovább növelheti a költséget a Starbucks hozzáadott értékének fedezése céljából [*bizalmas*], végül pedig a szállítási feltételek.
- 340 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy nem meggyőző a Bizottság azon érve, amely szerint a Starbucks [*bizalmas*] olyan erős tárgyalási pozícióval rendelkezett a 2-es független gyártó vállalathoz képest, amely lehetővé tette számára, hogy magasabb árat kérjen, mint amelyet [*bizalmas*] az SMBV-nél volt képes elérni.
- 341 Ezt követően, noha a Bizottság azt állítja, hogy az, hogy a 2-es független gyártó vállalat a nyers kávébabot nem közvetlenül az SCTC-től vásárolja, hanem a Starbuckstól [*bizalmas*], amely pedig az SCTC-től vásárolja, és részére tovább értékesíti, ami szintén tovább növelheti a költséget a Starbucks hozzáadott értékének fedezése céljából [*bizalmas*], mindazonáltal nem fejt ki [*bizalmas*]. Márpedig a Starbucks e tekintetben úgy válaszol, hogy az SCTC vállalja a beszállítási folyamat egészét – amely magában foglalja a kávébab szállítását a származási kikötőtől a rendeltetési kikötőig –, amelynek során azokat bármilyen feldolgozás nélkül a 2-es független gyártó vállalathoz szállítják. Ezenkívül a Starbucks szerint közigazgatási hatékonysági okokból [*bizalmas*]. Így tehát a Bizottság ezen érvelését is el kell utasítani.
- 342 Végül a Bizottság előadja, hogy különbség van a 2-es független gyártó vállalat és az SMBV esetében a nyers kávébab szállítási feltételei között. Kifejti, hogy a Starbucks [*bizalmas*] a nyers kávébabot a 2-es független gyártó vállalat részére CIF áron (költség, biztosítás és fuvardíj fizetve) értékesíti az azon területre való belépés kikötőjében, amelyen gazdasági tevékenységét kifejti, míg az SMBV a nyers kávébabot FOB áron (költségmentesen a hajó fedélzetén) szerzi be az SCTC-től az amszterdami (Hollandia) kikötőben. Ugyanakkor meg kell állapítani egyrészt, hogy a Bizottság nem számszerűsíti azon állítását, amely szerint a FOB-áron történő szállítás költségeinek eltérése jelentős lehet a CIF-árhoz képest. Másrészt a Starbucks előadja, hogy a FOB-áron történő szállítás költségei és a CIF-áron történő szállítás költségei közötti különbség túl kicsi ahhoz, hogy magyarázatot adjon a „magasabb árrésre”. A Bizottságnak tehát nem sikerült bizonyítania azon állítását, amely szerint a „magasabb árrés” még részlegesen sem képviselhetett a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után fizetett díjazást, mivel az teljes mértékben a szóban forgó szerződések szállítási feltételei közötti különbségnek tulajdonítható.
- 343 E körülmények között sem a megtámadott határozat (302) preambulumbekzdésében szereplő rövid indokolás, sem a Bizottság által szolgáltatott egyéb, a Starbucks által vitatott magyarázatok nem teszik lehetővé a Bizottság számára azon következtetés levonását, hogy a Starbucks csoport és a 2-es

független gyártó vállalat között kötött szerződések a jogilag megkövetelt módon bizonyították, hogy e vállalkozás nem fizetett semmilyen díjazást a Starbucks csoport részére a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után.

- 344 Ebből következik, hogy az általa a megtámadott határozatban kifejtettek alapján a Bizottságnak nem sikerült a jogilag megkövetelt módon bizonyítania, hogy a Starbucks csoport és a 2-es független gyártó vállalat között kötött szerződés alapján úgy lehet tekinteni, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíjnak nullának kellett volna lennie.
- 345 Összefoglalva, a fentiekből az következik, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania a tíz független vállalkozással kötött szerződésekkel való összehasonlítás alapján, hogy a jogdíjnak nullának kellett volna lennie. Az 1-es, 3-as, 4-es, 7-es, 8-as, 9-es és 10-es független gyártó vállalattal kötött szerződéseket ugyanis az APA elfogadását követően kötötték. Az 5-ös, 6-os és 7-es független gyártó vállalattal kötött szerződések olyan vállalkozásokat érintenek, amelyek nem pörkölnék kávé. Az 1-es, 4-es, 8-as, 9-es és 10-es független gyártó vállalatokkal kötött szerződések nem viszontértékesítési szerződések. Az 1-es, 5-ös, 6-os, 7-es, 8-as és 9-es független gyártó vállalattal kötött szerződések a pörkölt kávétól eltérő termékekre vonatkoznak, a 3-as független gyártó vállalattal kötött szerződés pedig tartalmazza a jogdíjfizetés lehetőségét. A 2-es független gyártó vállalattal kötött szerződés elemzését illetően a Bizottság rövid és spekulatív érvei nem elegendőek annak bizonyítására, hogy e vállalkozás semmilyen díjazást nem fizetett a Starbucks csoport részére a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után.
- 346 Ennélfogva a fenti 288–345. pontban kifejtett megfontolásokból kitűnik, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazása a Starbucks csoport és a tíz független gyártó vállalat között kötött szerződések összehasonlítása alapján azon következtetésre vezetett volna, hogy az SMBV által az Alki részére a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után fizetett jogdíjnak nullának kellett volna lennie, ha azt piaci feltételek alapján állapították volna meg.

### ***g) A Starbucks versenytársai és harmadik személy pörkölők között kötött megállapodásokról***

- 347 A Bizottság az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíjat a Starbucks versenytársai és harmadik személy pörkölők között kötött több megállapodás által előírtakkal is összehasonlította. A Bizottság úgy véli, hogy ebből az összehasonlíthatósági elemzésből kitűnik, hogy az SMBV-nek semmilyen jogdíjat nem kellett volna fizetnie az Alki részére a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után.
- 348 A megtámadott határozat (309) preambulumbekzdéséből ugyanis kitűnik, hogy annak eldöntése érdekében, hogy az SMBV a szokásos piaci ár elvének megfelelő jogdíjat fizetett-e az Alki részére, a Bizottság összehasonlította az Alki és az SMBV között kötött megállapodást több, a Starbucks versenytársai és harmadik személy pörkölők között kötött megállapodással. Ebben az összefüggésben a Bizottság a Melitta, a Dallmayr és az Y vállalkozás válaszára hivatkozott.
- 349 A Starbucks vitatja a Bizottság által végzett elemzést. Úgy véli, hogy a Melittával és az Y vállalkozással kapcsolatos megállapodások „olyan megállapodások, amelyek révén a bérgyártó vagy a szerződéses gyártó az SMBV-től eltérően a végterméket megbízója, nem pedig a megbízó ügyfelei részére szállítja”. Ezáltal e megállapodások alapvetően eltérnek a pörkölési szerződéstől, és ebből következően vizsgálatuk irreleváns a jelen ügyben. Meg kell tehát vizsgálni, hogy e három szerződéses jogviszony összehasonlítható-e az SMBV és az Alki közötti pörkölési szerződéssel.
- 350 Először is, a Melittát illetően a Bizottság a megtámadott határozat (306) preambulumbekzdésében rámutatott, hogy a Starbucks e versenytárs vállalkozása kifejtette számára, hogy amikor a kávépörkölést harmadik személy részére szervezi ki, nem kap jogdíjat annak ellenére, hogy ő biztosítja a pörkölési görbéket a harmadik személy számára.

- 351 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a megtámadott határozat (207) és (208) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy bizonyos helyzetekben, amikor pörkölési kapacitásai kimerültek, a Melitta kiszervezte a kávé pörkölését (outsourcing). Ezen ismertetésből ugyanakkor következik, hogy a harmadik személy pörkölő ténylegesen értékesítette a pörkölt kávé üzletek vagy más fogyasztók számára.
- 352 Meg kell tehát állapítani, hogy a megtámadott határozatban ismertetett megállapítások alapján a Melitta helyzete nem hasonlítható össze az SMBV helyzetével.
- 353 Másodsor, az cégcsoporthoz tartozó Y vállalkozást illetően a Bizottság a megtámadott határozat (211) és (307) preambulumbekzdésében jelezte, hogy az a csoport egy bérnyújtóként kijelölt vállalkozásával pörkölteti a kávé, és hogy e pörkölő nem fizet jogdíjat a csoportnak.
- 354 Meg kell tehát állapítani, hogy ebből az ismertetésből kitűnik, hogy azon csoport pörkölője, amelyhez az Y vállalkozás is tartozott, bérnyújtóként működött. A pörkölő a nyers kávé egy azon csoporton belüli másik vállalkozás számára dolgozta fel, amelyhez az Y vállalkozás is tartozott. Ez azt jelenti, hogy a pörkölő ténylegesen nem értékesítette a pörkölt kávé üzletek vagy más fogyasztók számára.
- 355 A megtámadott határozatban az Y vállalkozás helyzetét illetően tett megállapításokból tehát az tűnik ki, hogy az Y vállalkozás nem hasonlítható össze az SMBV-vel.
- 356 Harmadsor, a Dallmayr-t illetően a megtámadott határozat (308) preambulumbekzdésében kifejtésre került, hogy e versenytárs szokatlanul tartja azt, hogy egy pörkölési szolgáltatást nyújtó vállalat jogdíjat fizessen, mivel inkább azt várná, hogy a megbízó fizessen a pörkölőnek, nem pedig fordítva. A megtámadott határozat (204) és (205) preambulumbekzdéséből ugyanis kitűnik, hogy a Dallmayr azt állította, hogy a kávépörkölést vagy önálló üzleti tevékenységként, vagy a vállalatba történő vertikális integrációval végzik. Kiemelte, hogy a beszerzési funkció „jellemzően” a pörkölési funkcióba van beillesztve. A Dallmayr ily módon úgy vélte, hogy a jogdíj fizetése a kávépörkölési szolgáltatást nyújtó harmadik fél által meglehetősen szokatlan. A Dallmayr szerint valójában inkább az ügyfél fizet a pörkölőnek, nem pedig fordítva.
- 357 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Dallmayr csak azt állította, hogy szerinte „meglehetősen szokatlan” jogdíj fizetése a pörkölési szolgáltatást nyújtó harmadik fél által. Ez az állítás nem zárja ki azt, hogy ilyen jogdíjat ennek ellenére elő lehessen írni. A Dallmayr nyilatkozatai tehát nem cáfolják az SMBV által fizetethez hasonló jogdíj létezését.
- 358 A fenti 347–357. pontban kifejtett megfontolásokból tehát kitűnik, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a Starbucks versenytársai és harmadik személy pörkölők között kötött, a megtámadott határozatban megjelölt megállapodások relevánsak voltak az SMBV helyzetének elemzése szempontjából. Az e tekintetben a megtámadott határozatban tett megállapítások ugyanis nem teszik lehetővé azon következtetés levonását, amely szerint e megállapodások összehasonlíthatók voltak a pörkölési szerződéssel. Ennélfogva, még ha bizonyítottunk is vesszük, hogy a Starbucks versenytársai és harmadik személy pörkölők között kötött megállapodásokkal összefüggésben semmilyen jogdíjfizetésre nem került sor, e körülmény nem elegendő annak bizonyítására, hogy az SMBV-nek semmilyen jogdíjat nem kellett volna fizetnie az Alki részére a pörkölési szellemi tulajdon után.
- 359 A fenti 279–358. pontban kifejtett okokból meg kell tehát állapítani, hogy a Bizottság nem bizonyította a fenti 194–196. pontban ismertetett ítélkezési gyakorlat által megkövetelt módon azt, hogy a jogdíjnak nullának kellett volna lennie. Ennélfogva ennek alapján helyt kell adni a Holland Királyság és a Starbucks keresetének, amennyiben az a megtámadott határozat második érvcsoportjára vonatkozik. Ennélfogva nem szükséges megvizsgálni a Holland Királyság és a Starbucks azon érveit, amelyek révén a közigazgatási eljárás során a jogdíj fennállásának igazolása érdekében felhozott érvek elutasítását kifogásolják (lásd a fenti 230. pontot).

***h) Azon évről, amely szerint a jogdíj szintjének alacsonyabbnak kellett volna lennie, mint az APA-ban jóváhagyott szint***

- 360 Amint az a fenti 229. pontban kifejtésre került, a Bizottság a megtámadott határozatban rámutatott, hogy a jogdíjfizetés változó természete a 2006 és 2014 közötti időszak során jelenti az „első jelzést” arra vonatkozóan, hogy a fizetés mértéke semmilyen kapcsolatban nem áll a pörkölési szellemi tulajdon értékével. E tekintetben a Bizottság a tárgyalás során kifejtette, hogy a megtámadott határozat (287)–(289) preambulumbekzdéséből, valamint 146. lábjegyzetéből kitűnik, hogy a jogdíjat alacsonyabb szinten kellett volna rögzíteni, mint az APA-ban jóváhagyott szint.
- 361 Márpedig mindenekelőtt rá kell mutatni, hogy a megtámadott határozat (287) preambulumbekzdésében a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban rögzített egyes megállapítások megisméltésére szorított, anélkül azonban, hogy azokból a megtámadott határozatban bármilyen következtetést levont volna. Ezt követően a megtámadott határozat (288) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy a 2006 és 2014 közötti időszak vonatkozásában kiszámította, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj összege hány százalékát tette ki az SMBV üzletekben történt pörköltkáv-értékesítéseinek, ami megerősítette kétségeit a jogdíj ingadozásait illetően. Végül a megtámadott határozat (289) preambulumbekzdésében a Bizottság hozzátette, hogy 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 a jogdíjat fizetik. A megtámadott határozat 146. lábjegyzete lényegében arra utal, hogy „[s]zemléltetésképp [a Bizottság által vizsgált] összes szerződés között egy olyat sem sikerült azonosítani, amelynél a piacon licenciába adott kávépörkölési technológiáért díjazást fizettek volna”.
- 362 Meg kell tehát állapítani, hogy sem a megtámadott határozat (287)–(289) preambulumbekzdése, sem az említett határozat 146. lábjegyzete nem tartalmaz olyan érvet, amely szerint a jogdíj szintjének alacsonyabbnak kellett volna lennie, mint az APA-ban jóváhagyott szint. E preambulumbekzdések annak megállapítására szorítkoznak egyrészt, hogy a jogdíj változó volt arra utal, hogy az nem kapcsolódott a pörkölési szellemi tulajdon értékéhez, másrészt pedig, hogy az említett jogdíjat egyáltalán nem kellett volna megfizetni.
- 363 Ezzel szemben meg kell állapítani, hogy többek között a megtámadott határozat (290), (318), (339) és (445) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a Bizottság azt állapította meg, hogy a jogdíjnak pontosan nullának kellett volna lennie. *A fortiori*, a megtámadott határozat (340) preambulumbekzdésében a Bizottság kiemelte, hogy nem szükséges megbecsülni ezt a jogdíjat, valamint hogy másképp fogalmazva, az SMBV által az Alki felé a pörkölési szellemi tulajdon utáni jogdíjként kifizetett nyereségnek Hollandiában teljes mértékben adókötelesnek kellett volna lennie.
- 364 E megfontolásokból az következik, hogy a megtámadott határozat semmilyen olyan, a Holland Királyság és a Starbucks által azonosítható megfontolást nem tartalmaz, amely szerint a jogdíj szintjét alacsonyabban kellett volna rögzíteni, mint az APA-ban jóváhagyott szint.
- 365 Mindenesetre, még azt feltételezve is, hogy a megtámadott határozatból kellően egyértelműen kitűnik, hogy a jogdíjat alacsonyabb szinten kellett volna rögzíteni, mint az APA-ban jóváhagyott szint, a Holland Királyság és a Starbucks lényegében a Bizottság azon érvét vitatják, amely szerint a jogdíj szintje elválik annak gazdasági értékétől.
- 366 Ebben az összefüggésben vitathatatlanul meg kell jegyezni, hogy tagadhatatlan, hogy a jogdíj változó jellege kérdéseket vet fel a jogdíj gazdasági észszerűségét illetően. A jelen ügyben ugyanis a Holland Királyság és a Starbucks semmilyen meggyőző magyarázatot nem szolgáltatott, amely igazolta volna egy szokatlan módszer kiválasztását a jogdíj szintjének meghatározására.



- 367 Ugyanakkor az említett jogdíj reziduális jellege pusztán azt jelenti, hogy azt főszabály szerint az egyéb terhek szintje, illetve a releváns jövedelmek meghatározása, valamint az SMBV adóköteles bevételének szintjére vonatkozó becslés alapján számították ki. Amennyiben az említett paraméterek helyesen lennének azonosítva, akkor pusztán a jogdíj reziduális jellege nem zárna ki, hogy a jogdíj szintje megfelelhessen gazdasági értékének.
- 368 Meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (287)–(289) preambulumbekzdésében tett megállapítások nem elegendők annak bizonyításához, hogy a jogdíj szintjét a teljes 2006 és 2014 közötti időszak során alacsonyabb szinten kellett volna rögzíteni, mint az APA-ban jóváhagyott szint, többek között abból az okból, hogy a megtámadott határozat nem pontosítja, hogy milyen az a jogdíjszint, amelyet a Bizottság megfelelőnek ítélne.
- 369 Ezenfelül rá kell mutatni, hogy a megtámadott határozat (289) preambulumbekzdésében tett megállapítással összefüggésben a Bizottság a megtámadott határozat 146. lábjegyzetére hivatkozik, amelyben a következő szerepel:
- „[A] RoyaltyStat 2015. második negyedévére vonatkozó adatait felhasználó elemzés kimutatta, hogy az adatbázisban különböző ágazatokból elérhető 168 kizárólag technológiai licenciára szóló megállapodás közül [helyesen: az azon ágazatokra vonatkozó adatbázisban 168 megállapodás vonatkozásában, amelyekben csak a technológiát biztosítják licenc alapján] 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.”
- 370 E tekintetben először meg kell állapítani, hogy e megfontolásokat kizárólag „[s]zemléltetésképp” tették, másodsor, hogy bár a Bizottság arra hivatkozott, hogy jogdíjat „[azon ágazatokban fizettek], amelyekben csak a technológiát biztosítják licenc alapján”, valamint hogy voltak példák arra, hogy „[i]lyen technológiát [...] védjegyekkel együtt adtak licenciába”, mindazonáltal nem fejt ki, hogy milyen lenne az ilyen jogdíj megfelelő szintje, harmadszor pedig, hogy a Bizottság nem fejtette ki azokat az okokat, amelyek miatt úgy vélte, hogy a 2015. évre vonatkozó adatok észszerűen előre láthatóak voltak az APA 2008-ban történt megkötésének időpontjában.
- 371 A Bizottság tehát nem bizonyította a jogilag megkövetelt módon azon állítását, amely szerint a teljes 2006 és 2014 közötti időszak során a jogdíj szintje nem azon szellemi tulajdon értékéhez kapcsolódott, amely után fizették, és amely szerint emiatt gazdasági előnyt biztosítottak az SMBV számára.
- 372 Ebből következően el kell utasítani a Bizottság azon érvét, amely szerint a megtámadott határozatban bizonyította, hogy a jogdíj szintjét alacsonyabb szinten kellett volna rögzíteni, mint az APA-ban jóváhagyott szint.
- 373 Ennélfogva helyt kell adni a T-760/15. sz. ügy harmadik jogalapja második részének és a T-636/16. sz. ügy második jogalapja negyedik részének, amennyiben a Holland Királyság és a Starbucks azt vitatják, hogy a Bizottság második érvcsoportja keretében bizonyította, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíjnak nullának kellett volna lennie, valamint hogy ebből az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny következett, anélkül hogy meg kellene vizsgálni a Starbucks azon érvét, amely szerint a Bizottság köteles lett volna egy a szokásos piaci ár elvének megfelelő időszakot meghatározni a jogdíj vonatkozásában.

### **3. A nyers kávébab költségeinek éves meghatározásáról (harmadik érvcsoport)**

374 A Holland Királyság és a Starbucks lényegében két kifogást hoznak fel a Bizottság által a harmadik érvcsoport keretében végzett elemzéssel szemben, amely szerint a nyers kávé árszintjét felülértékelték, miközben az APA-ban egyáltalán nem vizsgálták azt a kérdést, hogy az megfelel-e a szokásos piaci ár elvének. Az első kifogással a Starbucks előadja, hogy a harmadik érvcsoport az SMBV költségeinek olyan elemére vonatkozik, amely kívül esett a megtámadott határozatban meghatározott vitatott intézkedés körén. A második kifogással a Holland Királyság és a Starbucks azt a megállapítást vitatják, amely szerint az SCTC által az SMBV részére értékesített nyers kávébab költségeire alkalmazott haszonkulcs nem felel meg a szokásos piaci ár elvének megfelelő szintnek.

#### **a) Arról a kérdésről, hogy a nyers kávébab ára a vitatott intézkedés körén kívül esett-e**

375 Az első kifogást illetően a Starbucks lényegében előadja, hogy a Bizottság harmadik, a nyers kávébab árára vonatkozó érvcsoportja az SMBV költségeinek olyan elemére vonatkozik, amely kívül esett a megtámadott határozatban meghatározott vitatott intézkedés körén. A Starbucks ugyanis megjegyzi, hogy a Bizottság nem az APA megkötésének időpontjába, vagyis 2008. áprilisba helyezkedve vizsgálta meg a nyers kávé árának kérdését. A válaszban hozzáteszi, hogy a T-636/16. sz. ügy ellenkérelmében előterjesztett egyes érvekben az szerepel, hogy a Bizottság által megjelölt, a nyers kávébab 2011–2014-es évekre vonatkozó árából következő adókedvezmények nem tulajdoníthatók az APA-nak. A nyers kávébab árából következő állítólagos adókedvezmények ugyanis nem az APA-nak tulajdoníthatók, hanem az ezen árakat jóváhagyó éves bevallásoknak, így tehát kívül esnek a „megtámadott határozat” körén.

376 A Bizottság előadja, hogy a megtámadott határozatból, valamint a T-636/16. sz. ügy ellenkérelméből egyértelműen kitűnik, hogy a nyers kávébab árát meg kellett volna vizsgálni annak megállapítása érdekében, hogy ezen ár túl magas volt-e, és az az SMBV adóköteles nyereségének csökkenését eredményezte-e.

377 A vitatott intézkedés megtámadott határozatban megállapított terjedelmét illetően meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat 1. cikke szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett, a Holland Királyság által az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével végrehajtott támogatás az APA, amely „[a holland hatóságok és az SMBV] között 2008. április 28-án [jött létre]”. E rendelkezésből, valamint a megtámadott határozat (40) preambulumbekkezdésében ismertetett meghatározásból kitűnik, hogy a vitatott intézkedést tehát kizárólag az APA alkotta.

378 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az APA rendelkezéseiből (lásd a fenti 12–16. pontot) kitűnik, hogy az APA meghatározza az SMBV gyártási és forgalmazási tevékenységeiért járó díjazás számítási módszerét, amely alapján megállapítják az SMBV adóalapját a holland társasági adó megfizetése céljából. Ebben az összefüggésben, noha az APA annak megállapításával utal az SMBV által az SCTC részére a nyers kávébab után fizetett árra, hogy e költségek ki vannak zárva az SMBV költségalapjából, nem szabályozza azt a kérdést, hogy a nyers kávébab vásárlása esetén milyen szinten kellene rögzíteni a transzferárak szintjét. Meg kell ugyanis különböztetni azon kérdést, hogy a nyers kávébab költsége részét képezi-e az adóalap számítása szempontjából a költségalapnak, és azt a kérdést, hogy mekkora ezen ügyletek transzferárának egy adott évre ténylegesen meghatározott összege. Márpedig az APA nem tartalmaz olyan körülményt, amely lehetővé tenné ezen összeg meghatározását, vagyis a holland hatóságok az APA keretében a nyers kávébabok vonatkozásában nem hagyták jóvá sem a transzferár-meghatározási módszert, sem pedig az árszintet.

379 Ki kell emelni, hogy a nyers kávébab vételár-szintje APA-ban történő meghatározásának hiányában a kávébab árának éves rögzítését – többek között a 2011–2014-es évek vonatkozásában – adott esetben az éves adómegállapítások kapcsán kellett volna megtenni.

- 380 Ebből következik, hogy a nyers kávébab költségszintjének meghatározására az APA nem tért ki, és az ebből következően kívül esett a vitatott intézkedés körén. Ezt a megállapítást a Bizottság érvei nem teszik kétségessé.
- 381 Először, a Bizottság úgy véli, hogy a vitatott intézkedést alkotó APA-nak előzetesen meg kellett volna határoznia a nyers kávébab transzferárát a 2011. adóévtől kezdődően. A megtámadott határozat (447) preambulumbekzdése szerint ugyanis az SMBV nyers kávébab költségeiből eredő, a 2011-től kezdődő adóévekben elért számviteli nyereségét magasabb szinten kellett volna megállapítani. A megtámadott határozat (360) és (361) preambulumbekzdéséből ugyanis kitűnik, hogy a Bizottság szerint a transzferárazási jelentés elmulasztotta megvizsgálni azt a kérdést, hogy az SMBV által az SCTC részére a nyers kávébab után fizetett ár megfelelt-e a szokásos piaci ár elvének. A Bizottság szerint ez „azt jelenti”, hogy a szóban forgó jelentésben javasolt, az SMBV Hollandiában adóköteles nyereségének megállapítására elfogadott módszer szelektív előnyhöz juttatja azt. Ezenfelül a Bizottság a megtámadott határozat (348) preambulumbekzdésében azt állította, hogy az APA-nak egy a szokásos piaci ár elvének megfelelő 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.
- 382 Meg kell ugyanakkor állapítani, hogy a transzferárazási jelentés nem tartalmaz semmilyen vizsgálatot az olyan konkrét ügyletekre vonatkozó transzferárakat illetően, mint az SCTC által az SMBV-től a nyers kávébabért kért ár. Ezzel szemben ismerteti az SMBV gyártási és forgalmazási tevékenységeiért járó, a holland társasági adó adóalapját képező díjazás számítási módszerét.
- 383 Az APA csak az adóalannyal szemben alkalmazott adójogi bánásmód előzetes jóváhagyásának megszerzését jelenti. Márpedig az APA-hoz hasonló feltételes adómegállapítás nem terjed ki szükségképpen az adóalannyal szemben alkalmazott adójogi bánásmód minden vonatkozására, hanem egyes konkrét kérdések kezelésére szorítkozhat. A transzferárazási jelentés 28. oldalából egyébként kitűnik, hogy a Starbucks csoport adótanácsadója úgy vélte, hogy a nyers kávébabra vonatkozó ügyletek eltértek azon ügyletektől, amelyek vonatkozásában az APA-t kérelmezték.
- 384 Márpedig, egyrészt a Bizottság nem hozott fel olyan bizonyítékot, amely arra utal, hogy az e tekintetben a releváns jognak minősülő holland jog szerint az APA-ban meg kellett volna vizsgálni azt a kérdést, hogy az SMBV által az SCTC részére a nyers kávébab után fizetett ár szintje megfelel-e a szokásos piaci ár elvének.
- 385 Másrészt pusztán az, hogy az APA előzetesen nem határozza meg a nyers kávébab transzferárának szintjét, önmagában nem jelenti azt, hogy az APA az SMBV díjazásának meghatározását szolgáló módszer előírásával előnyt biztosított az SMBV számára annak gyártási és forgalmazási tevékenységeiért.
- 386 Másodszor, a Bizottság beadványaiban megjegyzi, hogy az APA technikai végrehajtása az éves adómegállapítások révén szintén támogatás nyújtásának minősül. E megállapítás ugyanakkor nem következik a megtámadott határozatból. A Bizottság e tekintetben a megtámadott határozat 1. cikkére hivatkozik, amely arra utal, hogy az APA alapján az SMBV „hollandiai társasági nyereségadó-fizetési-kötelezettségét tízéves időszakra éves alapon [határozhatja] meg”. A Bizottság ehhez hozzáteszi, hogy a megtámadott határozat számos alkalommal utal az SMBV APA által meghatározott adóköteles nyereségére. Álláspontja szerint az APA csak akkor képviselhet bármilyen értéket, ha azt „az adóbevallások előkészítésére” használják. E tekintetben hivatkozik a megtámadott határozat (225) preambulumbekzdésére, amely kimondja, hogy az APA magában foglalja a holland adóhatóság jóváhagyását a Starbucks által javasolt nyereségfelosztást illetően, amely alapján az SMBV éves alapon meghatározza hollandiai társaságinyereségadó-fizetési kötelezettségét.

- 387 A Bizottság fent ismertetett állításaitól eltérően azt kell megállapítani, hogy az SMBV-re vonatkozó éves adómegállapítások nem az APA tisztán technikai jellegű végrehajtását jelentik. Bár az vitathatatlanul igaz, hogy az APA és az annak alapját képező transzferárazási jelentés előre meghatározzák a holland társasági adó kapcsán az SMBV adóköteles nyereségének számítási módszerét, azok semmiképpen sem teszik lehetővé az SMBV által az adott év során zajlott ügyletekre figyelemmel bevallott bevételek és tervek előrejelzését.
- 388 Ezenfelül téves a Bizottság azon állítása, amely szerint az APA technikai végrehajtása az éves adómegállapítások révén szintén támogatás nyújtásának minősül. Az APA-t végrehajtó éves adómegállapítások ugyanis nem képezik részét a Bizottság által meghatározott szóban forgó intézkedésnek, vagyis az APA-nak, amint az kitűnik a megtámadott határozat 1. cikkéből. Közelebbről az APA nem határozta meg az SMBV adóköteles nyereségét a nyers kávébab költségei alapján, és nem kezelte a nyers kávébab költségei éves meghatározásának kérdését sem. Ezenkívül a Bizottság a megtámadott határozatban sehol nem kifogásolta azt, hogy a holland hatóságok előnyt biztosítottak az SMBV számára, mivel kizárták a nyers kávébab költségeit az adóalapból, hanem annak vitatására szorítkozott, hogy annak árszintjét a holland adóhatóságok nem ellenőrizték.
- 389 Mindenesetre meg kell állapítani, hogy semmi sem akadályozta volna meg a Bizottságot a vitatott intézkedés szélesebb körű meghatározásában, oly módon, hogy az kiterjedjen az SMBV-re vonatkozó éves adómegállapításokra. Márpedig a vitatott intézkedés terjedelmét a Bizottság kizárólag az APA-ra korlátozta.
- 390 Ezenfelül a fenti 248. pontban kifejtésre került, hogy az APA 2007 és 2017 közötti érvényességi ideje alatt visszavonható vagy módosítható volt. Meg kell jegyezni, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság csak azt vette figyelembe, hogy az, hogy a holland hatóságok érvényességi ideje alatt nem vonták vissza, illetve módosították az APA-t, a nyers kávébab költségeinek túlzott volta miatt előnyt biztosított az SMBV számára.
- 391 Ennélfogva helyt kell adni azon kifogásnak, amely szerint a harmadik érv csoport az SMBV költségeinek olyan elemére vonatkozott, amely kívül esett a vitatott intézkedés körén. Mivel a 2011-ben kezdődő adóévekben a nyers kávébab költségeinek szintje nem képezte részét a vitatott intézkedésnek, a Bizottság nem kérhette a Holland Királyságtól, hogy a megtámadott határozat (447) és (448) preambulumbekzdésével együttesen értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének megfelelően hajtsa be a társasági adó címén ténylegesen befizetett összeg és azon összeg különbözetét, amelyet akkor kellett volna befizetni, ha az SMBV nyers kávébab költségeiből eredő, a 2011-ben kezdődő adóévekben elért számviteli nyereségét magasabb szinten állapították volna meg.

***b) Arról a kérdésről, hogy az SCTC által az SMBV részére értékesített nyers kávébab költségeire alkalmazott árrés megfelelt-e meg a szokásos piaci ár elvének megfelelő szintnek***

- 392 Mindenesetre, még azt feltételezve is, hogy a harmadik érv csoport az SMBV költségeinek egy olyan elemére vonatkozik, amelyre kiterjed a vitatott intézkedés, meg kell állapítani, hogy a fenti 374. pontban kifejtett második kifogásnak is helyt kell adni. Kiindulásként ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy az SMBV által vásárolt nyers kávébab költsége ki van zárva az SMBV APA-ban meghatározott költségalapjából. Lényegében az SMBV által az SCTC részére a nyers kávébab után fizetett ár az SCTC áruval kapcsolatos költségeiből és az e költségre alkalmazott árrésből áll.
- 393 A megtámadott határozat kifejti, hogy az SCTC által eladott nyers kávébab költségére felszámított átlagos árrés a 2005 és 2010 közötti időszakban [bizalmas]% volt, szemben a 2011 és 2014 közötti időszakban alkalmazott [bizalmas]%-kal. Az eladási költségre számolt ennek megfelelő bruttó árrés a 2005 és 2010 közötti időszakban [bizalmas]% volt, szemben a 2011 és 2014 közötti időszak [bizalmas] %-os átlagos bruttó árrésével. A megtámadott határozat szerint a Starbucks előadta, hogy az átlagosan alkalmazott [bizalmas]%-os árrés a 2005 és 2010 közötti időszakban megfelel a szokásos piaci ár

elvének megfelelő árrésnek. A Bizottság ezt követően vélemezte, hogy az árrés növelése 2011-től az SMBV által a pörkölési tevékenységeken elkönnyvelt díjazás lehetett. Mivel a [bizalmas]-os árrés a Starbucks által a közigazgatási eljárás során a beszállítási funkcióra vonatkozóan meghatározott tartományon is belül van, a Bizottság megállapította, hogy a 2005 és 2010 közötti időszakban a nyers kávébab költségeire felszámított [bizalmas]-os felár megfelelt a szokásos piaci ár elvének megfelelő árnak. Mivel a megtámadott határozat szerint a Starbucks nem szolgáltatott semmilyen „érvényes” indokot az átlagos árrés [bizalmas]-ra történő emelkedésére 2011-től kezdődően, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy e növekedés eredményeképp nem fogadható el az SMBV számviteli nyereségéből történő semmilyen ennek megfelelő levonás ettől az időszaktól kezdődően.

- 394 Ugyanakkor a Bizottság elfogadta, hogy ahhoz, hogy 2011-től kezdődően egy, a szokásos piaci ár elvének megfelelő árrés megbízható közelítést kapja, a 2005 és 2010 közötti időszakban alkalmazott [bizalmas]-os átlagos árrést a Kávé és természetői méltányossági (C. A. F. E.) eljárások program költségeivel meg kell növelni, legfeljebb a [bizalmas] költségei összegének erejéig. A Bizottság szerint 2014 végén e költségek az SCTC által vásárolt nyers kávébab költségeinek [bizalmas]-át, illetve az SMBV felé felszámított ár [bizalmas]-át képviselték. Ezért az SCTC a 2011-től kezdődő időszakban a szokásos piaci ár elvének megfelelő árrésként legfeljebb az SCTC által vásárolt nyers kávébab költségeinek [bizalmas]-át könnyelhetné el, ami a nyers kávébabok eladási árára az SCTC által az SMBV-nek felszámított legfeljebb [bizalmas]-os bruttó árrésnek felel meg.
- 395 A Bizottság megállapította, hogy ebből következően az SCTC által az SMBV-nek beszállított nyers kávébab árára felszámított átlagosan [bizalmas]-os árrés, amelyet ténylegesen 2011 és 2014 között alkalmaztak, nem tükrözi a szokásos piaci ár elvének megfelelően a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését.
- 396 Egyrészt meg kell állapítani, amint az a fenti 243–251. pontban kiemelésre került, hogy a jelen ügy körülményei között a Bizottság köteles volt tartózkodni az APA elfogadását követő helyzetben alapuló minden értékeléstől. Márpedig a Bizottság a megtámadott határozatban nem fejt ki, hogy a 2011-től kezdődő adóévekben a nyers kávébab költségeinek az általa a megtámadott határozat (342)–(359) preambulumbekzdésében rögzített magas szintjét miként lehetett volna előre látni az APA elfogadásának időpontjában, miközben az SMBV 2011 után helyzetéről van szó. A Bizottság tehát nem bizonyította, hogy megalapozottan támaszkodott arra, hogy a SCTC a 2011-től kezdődő adóévekben a nyers kávébab költségeire magasabb árrést alkalmazott.
- 397 Másrészt, még ha feltételezzük is, hogy a 2011-től alkalmazott árrés előre látható volt az APA megkötésének időpontjában, meg kell állapítani, hogy a Bizottság megközelítése nem meggyőző. Amint ugyanis a Starbucks megalapozottan emeli ki, a Bizottság szerint az SCTC árrését az SCTC által a 2008 előtti adóévek során a csoporton belüli eladásain elért adózás előtti átlagos nyereségének szintjén kellett volna meghatározni, miközben az ilyen korábbi „kapcsolt” (csoporton belüli) ügyletek nem használhatók fel a „piaci alapú” transzferárak összehasonlításági elemzésének céljára.
- 398 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bizottság szerint az SMBV által az SCTC részére fizetett ár 2011-től kezdődően túl magas volt. Emlékeztetni kell arra, hogy a Starbucks csoporton belül fizetett árról van szó. Márpedig a transzferár meghatározása céljából a Bizottságnak az SMBV által az SCTC részére fizetett árat össze kellett volna hasonlítania a nyers kávébab azon árával, amelyet egy független vállalkozás fizetett volna a piacon. Meg kellett volna határoznia egy olyan ártartományt a nyers kávébab tekintetében, amelyet egy az SMBV-vel összehasonlítható helyzetben lévő önálló pörkölő fizetett volna a piacon. Ugyanakkor az ilyen független ügylet meghatározása és megvizsgálása helyett a Bizottság elemzését a szóban forgó kapcsolt ügyletre korlátozta, és pusztán a szóban forgó kapcsolt ügylet másik (integrált) fele, vagyis az SCTC költségszerkezetének és az árréseknek a hihetőségét vizsgálta.

399 Szemléltetésképpen emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban többször hivatkozott OECD irányelvek 2010. évi változatának 3.24. és 3.25. bekezdésében az alábbiak szerepelnek:

„3.24 Az összehasonlítható független ügylet egy olyan, független felek közötti ügylet, amelyet össze lehet hasonlítani a vizsgált kapcsolt ügylettel. Lehet egy olyan összehasonlítható ügylet, amely a kapcsolt ügyletben részt vevő egyik fél hajt végre egy független féllel (»belső összehasonlítható ügylet«), vagy olyan, amely két független vállalkozás között zajlik, akik közül az egyik sem résztvevője a kapcsolt ügyletnek (»külső összehasonlítható ügylet«).

3.25 Mivel a szokásos piaci ár elvének alkalmazásakor az adóalany kapcsolt ügyletei nem hasonlíthatók össze az ugyanazon vagy más multinacionális vállalatcsoport tagjai által végrehajtott más kapcsolt ügyletekkel, az ilyen összehasonlítások nem szolgálhatnak alapul az adóhatóságoknak a transzferár-módosítás indoklására, az adóalanyoknak pedig a transzferárképzési politikájuk alátámasztására.”

400 Ebben az összefüggésben a Bizottság elismeri, hogy a megtámadott határozat (342)–(361) preambulumbekkezdésében nem az volt a célja, hogy a transzferárak megállapítását szigorúan elemezze, azért, hogy meghatározza a nyers kávé szokásos piaci ár elvének megfelelő árát az APA iránti kérelem időpontjában. Ugyanakkor, amint az kifejtésre került a fenti 154. pontban, a Bizottságot terhelte a csoporton belüli ügylet transzferárszintjének vizsgálata céljából az általa a jelen ügyben megfelelőnek ítélt transzferár-meghatározási módszer kiválasztásának igazolása.

401 A Bizottság azon állítása, amely szerint értékelése céljából egyáltalán nem volt szüksége arra, hogy összehasonlítható külső ügyleteket azonosítson a nyers kávébab kapcsán, mivel „megértette”, hogy a 2005–2010 között alkalmazott átlagosan [*bizalmas*]-os árrés megfelelt a szokásos piaci ár elvének megfelelő árrésnek 2008-ban, nem elegendő igazolás ebben a tekintetben. A kapcsolt ügylet összehasonlítható külső ügyletekkel való összehasonlítása a 2011 utáni időszak vonatkozásában ugyanis annak eldöntését célozza, hogy a kapcsolt ügylet megfelelt-e a szokásos piaci ár elvének, az pedig, hogy egy másik kapcsolt ügylet vélelmezten megfelelt a szokásos piaci ár elvének a 2005 és 2010 közötti időszak vonatkozásában, nem teszi lehetővé az összehasonlítható külső ügyletek vizsgálatának elkerülését a 2011 utáni időszak vonatkozásában. Pusztán az a tény, hogy a Bizottság szerint a Starbucks kapcsolattartók nem szolgáltatottak érvényes igazolást az árrés 2011-et követő emelésére, nem bizonyítja azt, hogy a 2011-től kezdődő adóévekben a nyers kávébab SMBV által az SCTC részére fizetett árát magasabb szinten rögzítették, mint amelyet a piacon más, összehasonlítható gazdasági szereplőknek kellett volna fizetniük.

402 E megfontolások elegendőek annak megállapításához, hogy helyt kell adni a fenti 374. pontban ismertett második kifogásnak is.

403 Ennélfogva, amint az a fenti 391. és 402. pontban kifejtésre került, helyt kell adni annak a kifogásnak, amely szerint a harmadik érvcsoport az SMBV költségeinek egy olyan elemére vonatkozott, amely kívül esett a vitatott intézkedés körén, másodlagosan pedig a Bizottság ezen érvcsoporttal nem bizonyította az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását az SMBV javára.

404 Ennélfogva helyt kell adni az arra alapított jogalaphoz, hogy első, második és harmadik érvcsoportjában a Bizottság nem bizonyította, hogy az APA az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosított az SMBV számára.

**E. Az SMBV javára fennálló adóelőny létezésére vonatkozó másodlagos érvelés vitatásáról (a megtámadott határozat (362)–(408) preambulumbekzdése)**

- 405 A T-760/15. sz. ügy negyedik jogalapja és a T-636/16. sz. ügy második jogalapjának harmadik része a Bizottság előny fennállására vonatkozó másodlagos érvelésére vonatkozik, amely annak bizonyítására irányul, hogy még ha feltételezzük is, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer felhasználható az SMBV adóköteles nyereségének meghatározására, tévesek e módszer SMBV-re történő alkalmazásának az APA-ban jóváhagyott szabályai.
- 406 E másodlagos érvelés két részre oszlik. Az első részben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy téves volt az Alki helyett az SMBV „vizsgált félként” való kiválasztása az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából. A második részben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy még ha feltételezzük is, hogy ténylegesen az SMBV volt a „tesztelendő fél”, az SMBV ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazását követő haszonkulcsa nem felel meg a szokásos piaci ár elvének. Egyrészt a Bizottság úgy ítélte meg, hogy téves volt a működési költségek megjelölése nyereségszint-mutatóként (ötödik érvcsoport). Ezt követően megállapította, hogy mindenféleképpen helytelenek voltak az SMBV összehasonlítható vállalkozásokkal való összehasonlíthatóságának fokozása érdekében a haszonkulcs tekintetében alkalmazott korrekciók (hatodik érvcsoport).
- 407 A Bizottság által a megtámadott határozat (72)–(74) preambulumbekzdésében hivatkozott ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a transzferár meghatározásának közvetett módszere. Ez azt jelenti, hogy megfelelő alapon meghatározzák az adóalany által egy kapcsolt ügylet vagy szorosan kapcsolódó, illetve folytatódó kapcsolt ügyletek után elért nettó nyereséget. E megfelelő alap meghatározása céljából egy olyan nyereségszint-mutatót kell kiválasztani, mint a költségek, az eladások vagy az eszközök. A kapcsolt ügylet révén az adóalany által elért nettó nyereség mutatót azon nettó nyereség mutatóra támaszkodva kell megállapítani, amelyet ugyanazon adóalany vagy egy független vállalkozás ér el az összehasonlítható szabad piaci ügyletek révén. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer kiterjed az ügylet olyan felének megjelölésére, amelynek vonatkozásában egy mutatót tesztelnek.
- 408 A Holland Királyság és a Starbucks, amelyek szerint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert megfelelően alkalmazták, vitatja a Bizottság által másodlagos érvelése keretében az előny fennállását illetően megfogalmazott valamennyi kifogást.
- 409 Először, a T-760/15. sz. ügy negyedik jogalapjának első része és a T-636/16. sz. ügy második jogalapja harmadik részének első kifogása az SMBV legkevésbé összetett gazdálkodóként történő megjelölésére vonatkozik.
- 410 Másodszer, a T-760/15. sz. ügy negyedik jogalapjának második és harmadik része és a T-636/16. sz. ügy második jogalapja harmadik részének második kifogása az SMBV fő funkcióinak azonosítására és az SMBV nyereségének a működési költségek alapján történő meghatározására vonatkozik.
- 411 Harmadszor, a T-760/15. sz. ügy negyedik jogalapjának negyedik része és a T-636/16. sz. ügy második jogalapja harmadik részének harmadik kifogása az SMBV összehasonlítható vállalkozásokkal való összehasonlíthatóságának fokozása érdekében alkalmazott korrekciók kiválasztására vonatkozik. Egymást követően meg kell vizsgálni valamennyi említett kifogást.
- 412 Ezenkívül a Starbucks előadja, hogy a Bizottság előny fennállására vonatkozó másodlagos érvelésének (a megtámadott határozat (362)–(408) preambulumbekzdése) indokolása hiányos. Azt kifogásolja, hogy a Bizottság úgy kifogásolta az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásának módját, hogy nem bizonyította, hogy e módszer jobb alkalmazása az SMBV nagyobb nyereségét eredményezte volna.

### **1. Az SMBV leginkább összetett gazdálkodóként történő megjelöléséről (negyedik érvcsoport)**

- 413 A T-760/15. sz. ügy negyedik jogalapjának első részében a Holland Királyság kifejti, hogy téves a Bizottság azon érve, amely szerint mivel az SMBV a leginkább összetett gazdálkodó, ő nem jelölhető meg tesztelendő félként az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából. Előadja ugyanis, hogy helyes volt az SMBV kiválasztása az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából. Egyrészt pusztán az a körülmény, hogy az Alki a pörkölési szellemi tulajdon, valamint a Starbucks védjegy jogosultja az EMEA régió vonatkozásában, igazolja, hogy nem őt jelölték meg tesztelendő félként az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából. Másrészt az SMBV funkciói kevésbé összetettek, mint az Alki funkciói. A Bizottság által a megtámadott határozatban az SMBV által vállalt funkciók és kockázatok vonatkozásában hivatkozott egyetlen érv sem alkalmas e megállapítás megkérdőjelezésére. Ezenfelül a Holland Királyság előadja, hogy a Bizottság nem számította ki azt a nyereséget, amelyet akkor kellett volna betudni az Alkinak, ha az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert alkalmazták volna vele szemben, és ebből következően, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer általa javasolt alkalmazása magasabb nyereséget eredményezett volna az SMBV számára.
- 414 A T-636/16. sz. ügy második jogalapja harmadik részének első kifogásában a Starbucks előadja, hogy az SMBV-t a transzferárazási jelentésben megalapozottan minősítették kevésbé összetett gazdálkodónak az Alkihoz képest. Egyrészt kifejti, hogy az SMBV alacsony kockázatú pörkölési, illetve a kávé csomagolásával kapcsolatos, valamint adminisztratív és logisztikai támogató rutintevékenységeket folytat. Másrészt a Starbucks úgy véli, hogy az Alki szükségképpen a leginkább összetett gazdálkodó, mivel ő hasznosítja a pörkölési szellemi tulajdonjogokat, amit a Bizottság sem vitat, és hogy a pörkölési szerződés rendelkezéseinek megfelelően ő viseli az SMBV tevékenységével kapcsolatos kockázatokat. A Starbucks azt kifogásolja, hogy a Bizottság nem elemezte megfelelően az SMBV és az Alki funkcióit.
- 415 Ezenfelül a Starbucks előadja, hogy a megtámadott határozat indokolása hiányos. Kifejti, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy az, hogy tévesen az SMBV-t jelölte meg legkevésbé összetett gazdálkodóként, előnyt biztosított számára. Előadja, hogy a megtámadott határozat nem jelöli meg, hogy mekkora lett volna az SMBV adóköteles nyeresége, ha az Alkit jelölték volna meg legkevésbé összetett gazdálkodóként, sem azt, hogy miként kellett volna alkalmazni az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert az Alkira.
- 416 A Bizottság ezeket az érveket vitatja. Előadja, hogy a megtámadott határozatban a jogilag megkövetelt módon bizonyította, hogy téves volt az SMBV kiválasztása tesztelendő félként az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából, és nem tette lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megbízható megközelítést.
- 417 Először is, a Bizottság kifejti, hogy az, hogy a transzferárazási jelentés nem tartalmazza az SMBV és az Alki funkcióinak teljes elemzését, elegendő ahhoz, hogy úgy lehessen tekinteni, hogy az APA-ban követett módszer nem teszi lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményt. Másodszer, a Bizottság előadja, hogy az OECD irányelvek nem teszik lehetővé a Holland Királyság és a Starbucks álláspontjának támogatását a tesztelendő fél kiválasztását illetően. Harmadszer, a Bizottság kifejti, hogy a tesztelendő fél összetettsége a tesztelendő ügyletben részt vevő másik jogalany összetettségére vonatkozik, és hogy ebből a szempontból az Alki kevésbé összetett, mint az SMBV. Negyedszer, a Bizottság előadja, hogy elfogadhatatlan az az érv, amely szerint nem végezte el az SMBV és az Alki funkcióinak megfelelő elemzését, mivel új, első alkalommal a válasz szakaszában felhozott érvről van szó. A Bizottság kiemeli, hogy ezen érv semmiképpen nem megalapozott.
- 418 Ötödször, a Starbucks által hivatkozott hiányos indokolást illetően a Bizottság úgy válaszol, hogy a megtámadott határozat (377) preambulumbekzdésében megállapította, hogy mivel az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer hibás előfeltevésen alapult, nem vezethetett a piaci alapú eredmény megbízható megközelítéséhez, és ily módon előnyt biztosított az SMBV számára. Rámutat, hogy



amennyiben az Alkit tekintették volna a leginkább összetett gazdálkodónak, akkor funkcióinak elemzése azt támasztotta volna alá, hogy nem jogosult díjazásra, így a teljes nyereséget az SMBV-nek kellett volna betudni.

- 419 A felek lényegében egyrészt abban nem értenek egyet, hogy az APA által jóváhagyott transzferárazási jelentés helyesen jelölte-e meg az SMBV-t tesztelendő félként az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer szempontjából, másrészt pedig, hogy a Bizottság elégséges indokolást szolgáltatott-e azon indokokat illetően, amelyek miatt úgy vélte, hogy a tesztelendő jogalany azonosítása során elkövetett hiba az SMBV adóköteles nyereségének csökkenését eredményezte.
- 420 Először azt kell megvizsgálni, függetlenül attól, hogy a tesztelendő jogalany az SMBV vagy az Alki, hogy a Bizottság eleget tett-e indokolási kötelezettségének.
- 421 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 296. cikk (2) bekezdésében előírt indokolásnak a kérdéses aktus jellegéhez kell igazodnia, és abból világosan és egyértelműen ki kell tűnnie a kifogásolt aktust kibocsátó intézmény érvelésének, oly módon, hogy az érdekeltek megismerhessék a meghozott intézkedést igazoló okokat, az uniós bíróság pedig gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét. Az indokolás követelményét az ügy körülményeire, így többek között a jogi aktus tartalmára, az előadott indokok jellegére, valamint a címzettek, illetve a jogi aktus által közvetlenül és személyükben érintett más személyek magyarázathoz jutás iránti érdekére figyelemmel kell értékelni. Nem szükséges, hogy az indokolás valamennyi jelentőséggel bíró tény- és jogkérdésre külön kitérjen, mivel azt a kérdést, hogy valamely aktus indokolása megfelel-e az EUMSZ 296. cikk követelményeinek, nem pusztán a szövegére figyelemmel kell megítélni, hanem az összefüggéseire, valamint az érintett tárgyra vonatkozó jogszabályok összességére való tekintettel is (lásd: 2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-501/00, EU:C:2004:438, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. január 22-i Salzgitter kontra Bizottság ítélet, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, 112. és 113. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 422 A jelen ügyben a Bizottság a megtámadott határozat 9.2.3.4. pontjában kifejtette, hogy az SMBV kiválasztása tesztelendő félként az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából előnyt biztosított az SMBV számára.
- 423 Mindenekelőtt a megtámadott határozat (364) preambulumbekkezdésében rámutatott, hogy a transzferárazási jelentésnek tartalmaznia kellett volna a kapcsolt ügyletekben részt vevő felek összehasonlítását.
- 424 Ezt követően a Bizottság a megtámadott határozat (365)–(368) preambulumbekkezdésében úgy ítélte meg, hogy az SMBV vizsgált félként való kiválasztása nem felel meg az OECD irányelvek 1995. és 2010. évi változatai előírásainak, amelyek értelmében a kapcsolt ügyletben részt vevő jogalanyok közül a legkevésbé összetett feladatokat ellátó lesz a tesztelendő fél.
- 425 Végül az SMBV funkcióinak elemzését követően a Bizottság megállapította, hogy a transzferárazási jelentés tévesen jelölte meg az SMBV-t, mint az Alkihoz képest kevésbé összetett funkcióval bíró jogalanyt (a megtámadott határozat (369)–(376) preambulumbekkezdése).
- 426 A megtámadott határozat (377) preambulumbekkezdésében a Bizottság azt állapította meg, hogy 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 vezethet a piaci alapú eredmény megbízható megközelítéséhez, a szokásos piaci ár elvével összhangban. A Bizottság ehhez hozzáteszi, hogy mivel e módszertan APA általi jóváhagyásának eredménye az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének a csökkentése azon független vállalkozásokhoz képest, amelyeknek a szóban forgó rendszer alatti adóköteles nyereségét a piac határozza meg, az APA ügy tekintendő, hogy az az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyhöz juttatja az SMBV-t.

- 427 Márpedig, amint az a fenti 201. pontban kifejtésre kerül, a transzferárak megállapítása terén a módszertani előírások tiszteletben tartásának elmaradása önmagában nem elegendő az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatás fennállásának alátámasztására. Ehhez az is szükséges, hogy a Bizottság bizonyítsa, hogy az általa azonosított módszertani hibák nem teszik lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megbízható megközelítést, valamint hogy azok az adóköteles nyereség csökkenését eredményezték azon nyereséghez képest, amelyet a szokásos piaci ár elvének megfelelően számítottak volna ki.
- 428 Ennélfogva az EUMSZ 107. cikk értelmében vett előny vizsgálatával összefüggésben, a fenti 421. pontban ismertetett indokolási kötelezettségének teljesítése érdekében a Bizottság köteles volt ismertetni azokat az okokat, amelyek miatt úgy ítélte meg, hogy a tesztelendő fél kiválasztásával kapcsolatos hiba eredményeként olyan mértékben csökkent az SMBV adóköteles nyeresége, hogy nem felelt meg a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megbízható megközelítésnek, ily módon az SMBV adóterhének csökkenéséhez vezetve.
- 429 Márpedig meg kell állapítani, hogy a Starbucks megalapozottan adja elő, hogy a megtámadott határozat nem tartalmaz olyan elemet, amely lehetővé teszi azon indokok megértését, amelyek miatt a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából a tesztelendő fél megjelölése során elkövetett hiba előnyt biztosított az SMBV számára.
- 430 Másrészt, noha a Bizottság a megtámadott határozat (377) preambulumbekzdésében kijelentette, hogy a vizsgált féllel kapcsolatos hiba előnyt biztosított az SMBV számára, e preambulumbekzdés nem tartalmaz elégséges indokolást. Amint ugyanis az kiténik a fenti 422. pontból, a Bizottság arra az állításra szorítkozott, hogy a tesztelendő fél meghatározása az adóköteles nyereség csökkenését eredményezte. Nem szolgáltat annak alátámasztására alkalmas bizonyítékot, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer Alkira való alkalmazása és a reziduális nyereség SMBV-nek juttatása az SMBV esetében nagyobb adóköteles nyereséget eredményezett volna.
- 431 Másrészt, a megtámadott határozat más preambulumbekzdései nem tartalmazznak olyan elemet, amely alapján meg lehetne érteni azon indokokat, amelyek miatt a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az SMBV adóköteles nyeresége nagyobb lett volna, ha az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert az Alkira alkalmazták volna, nem pedig az SMBV-re.
- 432 E megfontolások fényében azt kell megállapítani, hogy a Bizottság nem ismertette azokat az indokokat, amelyek miatt úgy ítélte meg, hogy az SMBV vizsgált félként való kiválasztása az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából az adóköteles nyereség csökkenését eredményezte. Ennélfogva a Bizottság nem bizonyította, hogy e hiba mennyiben biztosított előnyt az SMBV számára, ezáltal megsértette az EUMSZ 269. cikk (2) bekezdéséből eredő indokolási kötelezettségét.
- 433 Mindenesetre azt is meg kell állapítani, hogy téves a Bizottság okfejtése a tesztelendő fél kiválasztását illetően. Még annak feltételezése mellett is, hogy a Bizottság megvizsgálhatta az APA-t az OECD irányelvek 2008 áprilisában elérhető 1995. évi változatának fényében, és az irányelvekben szereplő előírásoknak való meg nem felelés alapján levezethette az előny fennállását, az irányelvek nem tartalmazznak szigorú szabályokat a tesztelendő fél azonosítását illetően.
- 434 Közelebbről, amint azt megalapozottan fejti ki a Holland Királyság és a Starbucks, az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.43. bekezdése azt mondja ki, hogy annak a kapcsolt vállalkozásnak, amelyre az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert alkalmazzák, azon vállalkozásnak kell lennie, amely kapcsán a legszorosabban összehasonlítható ügyletekre vonatkozóan megbízható adatok azonosíthatók. Ezt követően kiemelésre kerül, hogy ez gyakran azt jelenti, hogy a legkevésbé összetett kapcsolt vállalkozást kell választani az ügylet által érintett vállalkozások közül, amely nem rendelkezik értékes immateriális javakkal vagy egyedi eszközökkel. Ebből azt következik, hogy az irányelvek nem írják elő szükségképpen a legkevésbé összetett jogalany kiválasztását, hanem csak azt javasolják, hogy azt a jogalanyt válasszák ki, amely vonatkozásában a legmegbízhatóbb adatok állnak rendelkezésre.

- 435 Márpedig a Bizottság nem bizonyítja, hogy megbízhatóbb adatok álltak rendelkezésre az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer Alkira való alkalmazása céljából. Többek között ki kell emelni, hogy egyrészt az APA tárgya az SMBV, nem pedig az Alki adóköteles nyeresége szintjének meghatározása, másrészt pedig, hogy az Alki harmadik személy volt az SMBV hollandiai adójogi helyzetének meghatározására irányuló eljárás során.
- 436 Egyébként ezen ajánlás létezése egyáltalán nem jelenti azt, hogy valamelyik jogalany tesztelendő félként történő kiválasztása szükségképpen kihatna a kapott transzferárra, valamint hogy a leginkább összetett jogalany tesztelendő félként történő kiválasztása nem teszi lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményt.
- 437 Noha ugyanis a legkevésbé összetett jogalany tesztelendő félként történő kiválasztása jellemzően korlátozza a hibákat, egyáltalán nem kizárt, hogy az üzleti nettó nyereségen alapuló módszernek a leginkább összetett jogalanyra való alkalmazása lehetővé teheti a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményt. Ezenkívül, amennyiben a reziduális nyereséget a másik félnek tudják be, az eredménynek elméletileg ugyanannak kellene lennie, függetlenül attól, hogy melyik felet tesztelik.
- 438 Ennélfogva helyt kell adni a T-760/15. sz. ügy negyedik jogalapja első részének és a T-636/16. sz. ügy második jogalapja harmadik része első kifogásának, anélkül hogy meg kellene vizsgálni a Starbucks azon érvét, amely a Bizottság által előterjesztett egyes érvek elfogadhatóságát vitatja.

## ***2. Az SMBV fő funkcióinak elemzéséről és az SMBV nyereségének a működési költségek alapján történő meghatározásáról (ötödik érvcsoport)***

- 439 A T-760/15. sz. ügy negyedik jogalapjának második és harmadik részében a Holland Királyság előadja, hogy a Bizottság tévesen tekintette úgy egyrészt, hogy az SMBV fő funkciója a kávéalapú és a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása volt a pörkölés helyett, másrészt pedig hogy a működési költségek nem jelentettek megfelelő nyereségszint-mutatót.
- 440 Először is, a Holland Királyság lényegében azt állítja, hogy a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy az SMBV fő funkciója a pörkölés helyett a viszonteladás volt. Másodsorban, a Holland Királyság kifejti, hogy mivel a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy az SMBV fő funkciója a viszonteladás volt, így téves azon megállapítása is, amely szerint a megfelelő nyereségszint-mutatót az eladások képezték. Harmadszor, a Holland Királyság előadja, hogy a Bizottság által a megtámadott határozat (395)–(398) preambulumbekzdésében javasolt alternatív összehasonlíthatósági elemzés nem bizonyítja, hogy az SMBV nyereségének a forgalom alapján történő meghatározása az SMBV esetében nagyobb adóköteles nyereséget eredményezett volna.
- 441 Második jogalapja harmadik részének második kifogásában a Starbucks azt is kifogásolja, hogy a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy az SMBV fő funkciója a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása volt a kávépörkölés helyett, és ebből arra következtetett, hogy az eladások, nem pedig a működési költségek jelentik a megfelelő nyereségszint-mutatót. E tekintetben előadja, hogy a működési költségek képezik az SMBV nyereségszintjének helyes mutatóját. Ezenkívül a Starbucks előadja, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy az SMBV funkcióinak meghatározása során elkövetett hiba előnyt biztosított számára, mivel a Bizottság összehasonlíthatósági elemzését jelentős hibák terhelik.
- 442 A Bizottság azt állítja, hogy megfelelően bizonyította, hogy az SMBV elsődleges funkciója a viszonteladás volt, valamint hogy ennélfogva az SMBV esetében a releváns nyereségszint-mutatót az eladások, nem pedig a működési költségek jelentették.
- 443 Elsősorban, a Bizottság előadja, hogy az SMBV elsődlegesen viszonteladóként jár el.

- 444 Másodsorban, a Bizottság vitatja a Holland Királyság és a Starbucks annak bizonyítására irányuló érveit, hogy tévesen tekintette úgy, hogy az eladások jelentik a releváns nyereségszint-mutatót. Előadja, hogy mivel bizonyította, hogy az SMBV elsődleges funkciója a viszonteladás volt, megalapozottan kifogásolta azt, hogy a holland hatóságok jóváhagyták a működési költségek nyereségszint-mutatóként történő felhasználását, valamint úgy tekinthette, hogy a releváns nyereségszint-mutatót az eladások jelentik.
- 445 Ezenfelül a Bizottság megjegyzi, hogy a kávéhoz nem kapcsolódó termékek eladásait az SMBV-nek kell betudni, valamint hogy az jogdíj révén nem fizethető ki az Alki részére, amely nincs olyan helyzetben, amely lehetővé teszi számára, hogy nyereséget érjen el a kávéhoz nem kapcsolódó termékek eladása alapján.
- 446 Harmadsorban, a Bizottság vitatja a Holland Királyság és a Starbucks azon érveit, amelyek szerint az összehasonlítási pontokra vonatkozó elemzését több hiba is terheli.
- 447 Negyedsorban, a Bizottság vitatja a Holland Királyság és a Starbucks által megfogalmazott azon kifogásokat, amelyek szerint nem bizonyította, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer jobb alkalmazása az SMBV esetében nagyobb adóköteles nyereséget eredményezett volna.
- 448 Egyrészt, a Bizottság előadja, hogy e kifogások nem relevánsak a megtámadott határozat érvényességének értékelése szempontjából. Nem tűnt számára szükségesnek az, hogy másodlagos érveléséhez alternatív behajtási módszert javasoljon, mivel nem értett egyet az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával az SMBV esetében.
- 449 Másrészt, a Bizottság előadja, hogy e megjegyzések megalapozatlanok, mivel elemzést végzett az SMBV viszonteladói funkciója alapján, és kiszámította az SMBV díjazást az eladások árrése alapján. A megtámadott határozat (400) preambulumbekzdése, amelyben elismerte, hogy e számítás célja nem az SMBV szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazásának kiszámítása, nem kérdőjelezi meg azt, hogy összehasonlítási elemzését annak bizonyítása érdekében végezte, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer jobb alkalmazása az SMBV esetében nagyobb adóköteles nyereséget eredményezett volna.
- 450 A felek lényegében abban a kérdésben nem értenek egyet, hogy a Bizottság bizonyította-e, hogy az általa az SMBV funkcióinak elemzését, valamint a nyereségszint-mutató kiválasztását illetően megjelölt hibák előnyt biztosítottak az SMBV számára.
- 451 Előzetesen fontos megállapítani, hogy bár a T-760/15. sz. ügy keresetlevelében e kérdések két külön, eltérő szakaszokban tárgyalt kifogás tárgyát képezik, az SMBV funkcióinak azonosítására, illetve a nyereségszint-mutató kiválasztására vonatkozó kérdések elválaszthatatlanok egymástól. A megtámadott határozat (386) és (400) preambulumbekzdéséből ugyanis kitűnik, hogy e két kérdés egyetlen bizonyítás tárgyát képezi, amely szerint az APA előnyt biztosított az SMBV számára.
- 452 Az első lépésben ugyanis a Bizottság megállapította, hogy az SMBV fő funkciója a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása, nem pedig a kávépörkölés (a megtámadott határozat (380)–(386) preambulumbekzdése).
- 453 A második lépésben e megállapítás alapján a Bizottság kijelentette, hogy az eladások megfelelőbb nyereségszint-mutatónak minősültek, mint a működési költségek (a megtámadott határozat (387)–(391) preambulumbekzdése). A Bizottság lényegében úgy ítélte meg, hogy a 2008 és 2014 közötti időszak során a működési költségek kiválasztása nyereségszint-mutatóként nem tükrözte az eladások jelentős növekedését és így módon az SMBV viszonteladási tevékenységéből származó nyereségének jelentős növekedését sem. A Bizottság ebből arra következtetett, hogy az eladásokon alapuló nyereséget szabálytalanul irányították át a jogdíj révén az Alkihoz, miközben az nem volt képes az említett nyereségek elérésére.

- 454 A fenti 452. és 453. pontban ismertetett két lépés egymástól elválaszthatatlan jellege kitűnik egyrészt abból, hogy a Bizottság semmilyen következtetést nem vont le a szelektív előny fennállását illetően az SMBV funkcióinak azonosítása során az egyetlen hiba megállapításából, másrészt pedig abból, hogy a Bizottság az SMBV nyereségszint-mutatójának kiválasztásával kapcsolatos hibát az SMBV funkcióinak azonosítása során elkövetett hibából vezeti le.
- 455 A harmadik lépésben a Bizottság „szemléltetni” kívánta az SMBV nyereségszint-mutatójának kiválasztásával kapcsolatos hiba, valamint a nyereségszint-mutató kiválasztásának hatását az SMBV nyereségszintjére. Ennek érdekében elvégezte saját funkcionális elemzését abból az előfeltevésből kiindulva, hogy az SMBV elsődleges funkciója a viszonteladás volt (a megtámadott határozat (392)–(400) preambulumbekzdése).
- 456 Az egyértelműség kedvéért meg kell jegyezni, hogy ezen okfejtéssel a Bizottság egyrészt nem kérdőjelezi meg a jelen ügyben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer kiválasztását, valamint másrészt nem állítja, hogy az APA-ban elfogadott nyereségszint-mutatónak, vagyis a működési költségeknek más költségelemeket is tartalmazniuk kellett volna, hanem azt állítja, hogy az APA-val összefüggésben egy a költségektől teljesen elkülönülő nyereségszint-mutatót kellett volna alkalmazni.
- 457 Annak megvizsgálása érdekében, hogy a Bizottságnak sikerült-e bizonyítania, hogy a nyereségszint-mutató kiválasztása a szokásos piaci ár elvének meg nem felelő eredményre vezetett, mindenekelőtt meg kell tehát vizsgálni a Bizottság által az első és második lépésben végzett bizonyítást (a megtámadott határozat (380)–(391) preambulumbekzdése), majd az okfejtése harmadik lépésében végzett összehasonlíthatósági elemzést (a megtámadott határozat (392)–(400) preambulumbekzdése).

#### ***a) A nyereségszint-mutató kiválasztásáról***

- 458 A megtámadott határozatban a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az SMBV elsődleges funkciója a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása. Ezt az okfejtést elsődlegesen arra alapította, hogy 2007-ben kizárólag az SMBV bevételeinek [*bizalmas*]-a származott a pörkölt kávé eladásából. Összehasonlításként, az SMBV bevételeinek [*bizalmas*]-a származott a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladásából, amely megfelel a Starbucks által logisztikai és adminisztratív szolgáltatásnyújtási tevékenységként megjelölteknek, valamint az SMBV személyzetének jelentős része e tevékenységgel foglalkozott.
- 459 E megállapítás alapján a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az eladások képezték a megfelelő nyereségszint-mutatót. A megtámadott határozat (387) preambulumbekzdésében mindenekelőtt rámutatott, hogy az OECD irányelvek 2010. évi változata 2.87. bekezdése szerint az eladások vagy forgalmazási működési költségek megfelelő nyereségszint-mutatót jelenthetnek. Ezt követően a megtámadott határozat (388) preambulumbekzdésében a Bizottság megállapította, hogy a jelen ügyben az eladásokat az SMBV viszonteladási funkciója nyereségességét illetően jobb mutatónak tartja, mivel annak nyeresége a forgalmazott termékek árrésén keresztül képződik és kerül be a kimutatásokba. Ezenfelül a Bizottság szerint 2008 és 2014 között az SMBV összesített eladásai majdnem háromszorosukra, míg a „bruttó árrés” több mint duplájára növekedett ugyanebben az időszakban, valamint ezzel összevetve az SMBV működési költségei mindössze 6%-ot emelkedtek. A Bizottság ebből tehát arra következtetett, hogy a működési költségek nem képezhetik a nyereségszint megfelelő mutatóját. E megállapítás alapján a megtámadott határozat (389) preambulumbekzdésében a Bizottság kijelentette, hogy a reziduális nyereségnek megfelelő jogdíj megfizetése az Alki részére azt eredményezte, hogy az SMBV viszonteladással kapcsolatos nyereségének egy részét átirányították az Alkihoz, holott az utóbbi korlátozott működési kapacitása miatt nem volt képes nyereséget elérni e tevékenység révén. A Bizottság ezt követően megállapította, hogy a teljes nyereséget az SMBV-nek kell betudni.

- 460 Meg kell ugyanakkor állapítani, hogy még ha feltételezzük is, hogy a Bizottság nem tévedett, amikor úgy ítélte meg, hogy az SMBV elsődleges tevékenysége a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása, elemzése nem elegendő annak bizonyításához, hogy a működési költségekre alapított nyereségszint-mutató nem teheti lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményt.
- 461 Először ki kell emelni, amint azt a Bizottság maga is megállapította a megtámadott határozat (387) preambulumbekzdésében, hogy az OECD irányelvek 2010. évi változata 2.87. bekezdéséből kitűnik, hogy az eladások vagy forgalmazási működési költségek megfelelő nyereségszint-mutatót jelenthetnek. Ebből következik, hogy még ha feltételezzük is, hogy helyes a Bizottság azon előfeltevése, amely szerint az SMBV elsődleges tevékenysége a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása, elvileg nem kizárt, hogy a működési költségek megfelelő nyereségszint-mutatót jelenthetnek.
- 462 Mivel a Holland Királyság vitatja a Bizottság azon értékelését, amely szerint a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása megfelelő alapot jelentett az SMBV nettó nyereségének meghatározásához, emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság elemzésének alapját képező OECD irányelvekből, többek között az 1995. évi változat 1.42., 3.2. és 3.26. bekezdéséből – amelyek lényegében megfelelnek a 2010. évi változat 2.57., 2.58. és 3.9. bekezdésének – kitűnik, hogy az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer azt a megfelelő alapra vetített nettó nyereséget vizsgálja, amelyet egy adóalany egy kapcsolt üzleten vagy a szorosan kapcsolódó, illetve folytatólagos kapcsolt üzleteken realizált. Ebből következik, hogy az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer a transzferár szintjének meghatározását szolgálja egy üzlettypus, illetve a szorosan kapcsolódó, illetve folytatólagos kapcsolt üzletek tekintetében, az ezen üzlethez vagy üzletekhez kapcsolódó elsődleges funkciók elemzése alapján. Ugyanakkor nem célja a nyereség szintjének meghatározása a vállalkozás változatos üzlettypusokból álló teljes tevékenysége vonatkozásában, egyetlen elsődleges tevékenység alapján, figyelmen kívül hagyva a vállalkozás által gyakorolt más funkciókat. Ez az eljárás nem felel meg az OECD irányelvek 1995. évi változata 3.4. bekezdésének, amely megfelel az OECD irányelvek 2010. évi változata 2.7. bekezdésének, amely szerint:
- „Semmi esetre sem ajánlatos az üzleti nyereségen alapuló módszereket úgy alkalmazni, hogy túladóztatását eredményezze azoknak a vállalkozásoknak, amelyek az átlagosnál alacsonyabb nyereséget realizálnak, vagy éppen az átlagosnál magasabb nyereséget elérő társaságok aluladóztatásához vezessen. A szokásos piaci ár elve szerint nem indokolható az átlag alatti eredményességgel működő társaságok túladóztatása, illetve az átlagnál sikeresebb vállalkozások aluladóztatása, ha eredményességük vagy annak hiánya a piaci körülményekkel magyarázható.”
- 463 Ebben az összefüggésben egyrészt rá kell mutatni, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság előadta, hogy az SMBV kávéhoz kapcsolódó termékek viszonteladásához kapcsolódó funkciói és a pörköléshez kapcsolódó funkciói nem voltak elhanyagolható jelentőségűek. Ebből következően e két funkciót, nem pedig csak egyiket vagy másikat kell figyelembe venni az SMBV díjazásának meghatározása céljából.
- 464 Másrészt, mindenesetre a megtámadott határozatban a Bizottság nem bizonyította, hogy a jelen ügy körülményei között az SMBV valamennyi csoporton belüli, adóköteles jövedelmének meghatározása szempontjából releváns üzlete szorosan kapcsolódó, illetve folytatólagos jellegű volt, és így egyetlen árszintet lehet meghatározni azok díjazását illetően.
- 465 E megállapítás elegendő a Bizottság azon álláspontjának elutasításához, amely szerint a kávéhoz nem kapcsolódó termékek eladásai olyan nyereségszint-mutatót jelentettek, amely az SMBV teljes tevékenysége vonatkozásában felhasználható.
- 466 Másodsor, semmiféleképpen sem meggyőzőek a Bizottság arra irányuló érvei, hogy elutasítsák a jelen ügyben a működési költségek nyereségszint-mutatóként történő felhasználását.

- 467 Egyrészt meg kell állapítani, hogy a Bizottság megtámadott határozat (388) és (389) preambulumbekzdésben szereplő elemzése az APA megkötését követő adatokon alapul. Márpedig, amint az a fenti 251. pontban megállapítást nyert, a jelen ügy körülményei között a Bizottság nem alapíthatta elemzését olyan információkra, amely az APA megkötésének időpontjában, vagyis 2008. áprilisban nem álltak rendelkezésre vagy nem voltak észszerűen előre láthatók. A jelen ügyben a Bizottság nem bizonyította, hogy a 2008 és 2014 közötti időszak során az SMBV eladásaira és költségeire vonatkozó adatok észszerűen előre láthatók voltak, és így nem alapíthatta elemzését ezekre az adatokra.
- 468 Másrészt, még ha feltételezzük is, hogy az SMBV 2008 és 2014 közötti tevékenységére vonatkozó adatokat felhasználhatta a Bizottság, meg kell állapítani, hogy az az állítás, amely szerint az SMBV eladásai háromszorosukra nőttek, míg a működési költségek ugyanebben az időszakban csak 6%-kal nőttek, nem elegendő a működési költségek nyereségszint-mutatóként történő kiválasztásának megkérdőjelezésére.
- 469 Emlékeztetni kell ugyanis arra, amint az megállapítást nyert a fenti 458. pontban, hogy a Bizottság érvelése azon az előfeltevésen alapul, amely szerint az SMBV elsődleges funkciója a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása. Márpedig egyrészt a Bizottság által hivatkozott adatok, amint arra ő maga is rámutat, az SMBV összesített eladásaira vagy bruttó árrésére vonatkoznak, ami szükségképpen magában foglalja a kávé, illetve a kávéhoz kapcsolódó termékek értékesítéseit. Ezenfelül, ami a „bruttó árrést” illeti, az megegyezik a bruttó nyereséggel (vagyis az eladások forgalma és az eladott áruk költsége közötti különbség osztva az eladásokkal [lásd a megtámadott határozat 70. lábjegyzetét]), így tehát nem olyan mutató, amely az eladások nyereségességét jeleníti meg az állandó költségek levonása előtt. Márpedig a Bizottság nem fejt ki, hogy ezek az adatok mennyiben lennének felhasználhatók vagy relevánsak a jelen ügyben. Ezenkívül nem terjeszt elő semmilyen bizonyítékot e számszerű adatok alátámasztására, továbbá egyáltalán nem jelöli meg azok forrását.
- 470 Harmadszor, a Bizottság által javasolt nyereségszint-mutató (vagyis az összesített eladások) szintén nem tűnik megfelelőbbnek az SMBV díjazásának megállapítása céljából.
- 471 Amint ugyanis az kifejtésre került a fenti 458. pontban, a Bizottság érvelését arra az előfeltevésre alapította, hogy az SMBV bevételeinek [*bizalmas*]-a a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladásával kapcsolatos funkcióból származik. Ebből azt a következtetést vonta le, hogy ez az SMBV elsődleges funkciója.
- 472 Ugyanakkor fontos kiemelni, hogy e számszerű adat, amelyre a Bizottság okfejtését alapította, az SMBV bevételét, nem pedig nyereségét érinti. Márpedig meg kell állapítani, hogy a bevétel jelentős aránya nem szükségképpen felel meg a nyereség jelentős arányának, így pusztán e megállapítás nem elegendő annak alátámasztására, hogy az SMBV elsődleges funkciója a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása.
- 473 Ezenkívül e számszerű adat bizonyító ereje annál is inkább vitatható, mivel – amint azt a fenti 275–277. pontban kifejtésre került – a Bizottságnak figyelembe kellett volna vennie azt, hogy a bevétel és a nyereség egy része a pörkölt kávé harmadik személyek általi értékesítéséből származik.
- 474 A fent 458–473. pontokban tett megállapítások fényében azt kell megállapítani, hogy a Bizottság nem bizonyította a jogilag megkövetelt módon, hogy a működési költségek nyereségszint-mutatóként történő kiválasztása nem vezethetett a piaci alapú eredmény megbízható megközelítéséhez.
- 475 Mivel a Bizottság nem bizonyította, hogy a nyereségszint-mutató kiválasztása téves volt, nem tekinthette úgy a megtámadott határozat (389) preambulumbekzdésében, hogy az SMBV nyereségének egy a viszonteladási tevékenységével kapcsolatos részét szabálytalanul irányították át a jogdíj révén az Alkihoz. Nem bizonyította ugyanis, hogy az SMBV nyereségének magasabbnak kellett volna lennie az APA alapján meghatározott nyereségszintnél.

**b) A Bizottság összehasonlíthatósági elemzéséről**

- 476 Amint az a fenti 455. pontban kiemelésre került, meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (392)–(399) preambulumbekzdésében elvégezte saját összehasonlíthatósági elemzését abból az előfeltevésből kiindulva, hogy az SMBV elsődleges funkciója a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása volt.
- 477 A Bizottság ugyanis megpróbálta meghatározni a szokásos piaci ár elvének megfelelő időszakot az SMBV vonatkozásában, összehasonlítva azon vállalkozásokkal, amelyek elsődleges funkciója a kávéalapú termékek nagykereskedelme, oly módon, hogy az eladásokat tekintette nyereségszint-mutatónak.
- 478 Ennek érdekében a Bizottság megismételte az adótanácsadó elemzését az összehasonlítható vállalkozás korrigált csoportjával, amelyre „korrigált azonos profilú csoportként” hivatkozott és amelyet az SMBV viszonteladási funkciója alapján jelöltek meg, majd a korrigált azonos profilú csoport alapján kiszámította az értékesítések megtérülésének intervallumát, amely elemzése szempontjából megfelelt a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredménynek. Az értékesítés megtérülésének vonatkozásában kapott interkvartilis tartomány 1,5% és 5,5% közötti értéktartománynak felelt meg. A Bizottság ezt ezek után alkalmazta az SMBV 2007 és 2014 közötti eredményeire. Megállapította, hogy az SMBV APA alapján számított adóalapja az APA hatálya alá tartozó valamennyi évben alacsonyabb volt, mint az APA Bizottság által követett módszer alkalmazásából következő adóalapjának alsó kvartilise.
- 479 A Bizottság egyrészt saját elemzésének elvégzéséből, másrészt az SMBV APA-ra figyelemmel fennálló helyzetének elemzése eredményeivel való összehasonlításából álló megközelítése alkalmas a Bizottságot az előny fennállásának bizonyításával kapcsolatban terhelő követelmények kielégítésére. A Bizottság elemzésének eredményei ugyanis azt bizonyítják, hogy az SMBV APA alkalmazása folytán előállt adóköteles nyeresége a 2007–2014-es évek vonatkozásában alacsonyabb az SMBV-nek a 2007–2014-es évekre a Bizottság által a korrigált azonos profilú csoport alapján megállapított szokásos piaci ár elvének megfelelő időszak alkalmazásával kiszámított adóköteles nyereségénél.
- 480 Meg kell ugyanakkor állapítani, amint azt a Holland Királyság és a Starbucks is előadja, hogy a Bizottság összehasonlíthatósági elemzése nem megbízható.
- 481 Először is ki kell emelni, hogy a megtámadott határozat (400) preambulumbekzdésében a Bizottság pontosította, hogy az általa végzett elemzésnek „nem az [volt] a célja, hogy kiszámolja az SMBV-nek a Starbucks csoporton belül ellátott funkcióért járó szokásos piaci ár alapú díjazását”. Ily módon elismerte, hogy a fent bemutatott tartományt „nem támasztja alá kielégítő összehasonlíthatósági elemzés”. Egy ilyen magától a Bizottságtól származó pontosítás csökkenti az elemzés annak alátámasztásával kapcsolatos bizonyító erejét, hogy az SMBV funkcióit és a nyereségszint-mutató kiválasztását illető hibák előny biztosítását eredményezték az SMBV számára.
- 482 Másodszor, a korrigált azonos profilú csoporttal kapcsolatos, Bizottság által végzett kutatás reprodukálásának és az azonos eredmények elérésének a Starbucks által hivatkozott lehetetlensége alkalmas a Bizottság összehasonlíthatósági elemzése megbízhatatlanságának alátámasztására. Amikor ugyanis a Starbucks adótanácsadója azonos kritériumok alkalmazásával megpróbálta reprodukálni a Bizottság összehasonlíthatósági elemzését, egy 87 vállalkozásból álló listát kapott. Márpedig a Bizottság által összehasonlíthatósági elemzése céljából azonosított tizenkét vállalkozás közül csak három szerepelt a 87 vállalkozásból álló listán.
- 483 A Bizottság a T-636/16. sz. ügy ellenkérelmének szakaszában vitathatatlanul megpróbálta reprodukálni a korrigált azonos profilú csoporttal kapcsolatos kutatást, összehasonlíthatósági elemzése megbízhatóságának alátámasztása érdekében. Ugyanakkor még azt feltételezve is, hogy az „Amadeus” adatbázis helyett az „Orbis” adatbázis felhasználásának semmilyen hatása nincs, mivel a két adatbázis ugyanazokat az adatokat tartalmazza, meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat



(394) preambulumbekzdésében megjelölt vállalkozások közül öt nem jelent meg, amikor reprodukálta az összehasonlítható vállalkozásokra vonatkozó kutatását. A Bizottság egyébként a T-636/16. sz. ügyben benyújtott ellenkérelmében el is ismerte ezt.

484 Márpedig a Bizottság által a saját összehasonlíthatósági elemzése és ezen elemzés reprodukciója eredményei ezen eltérésének igazolása érdekében hivatkozott érvek tehát nem alkalmasak azon megállapítás megkérdőjelezésére, amely arra vonatkozik, hogy az összehasonlíthatósági elemzés nem hiteles és nem megbízható. A Bizottság ugyanis előadja, hogy az eredmények említett eltérését az magyarázza, hogy az összehasonlíthatósági elemzést követően az említett öt vállalkozás besorolása módosult az adatbázisban.

485 Márpedig, egyrészt kitűnik a Starbucks válaszból, anélkül hogy e ponton azt vitatnák a Bizottság által a T-636/16. sz. ügyben benyújtott viszonzásban, hogy van lehetőség az „Orbis” és az „Amadeus” adatbázisok történeti változatainak elemzésére, így a vállalkozások helyzetét érintő változások nem hathatnak ki a Bizottság összehasonlíthatósági elemzésének reprodukálhatóságára. Ennélfogva, mivel az „Amadeus” adatbázis említett történeti változatai nem frissíthetők visszamenőlegesen, az eredmények nem térhettek volna el a Bizottság összehasonlíthatósági elemzésének eredményeitől.

486 Másrészt, a Starbucks kiemeli, hogy a Bizottság mind saját összehasonlíthatósági elemzése, mind pedig az összehasonlíthatósági elemzés reprodukciója céljából az „Amadeus” és az „Orbis” adatbázisok 2015-ös és 2017-es változatait használta, amit a Bizottság nem vitat. Ebből következik, hogy a Bizottság elemzése az adatbázisok 2008 utáni változatain alapul. Márpedig, mivel a vállalkozások besorolása, amint azt maga a Bizottság is előadja, az adatbázisok változatainak függvényében eltérhet, az összehasonlíthatósági elemzés eredményeit meghamisíthatja egy újabb változat felhasználása. Ezenkívül, amint az a fenti 243–251. pontból kitűnik, a Bizottság kizárólag a vitatott intézkedés elfogadásának időpontjában rendelkezésre álló információkat vehette figyelembe.

487 Ennélfogva az a körülmény, hogy egyrészt a Bizottság nem volt képes az összehasonlíthatósági elemzésének reprodukálására, másrészt pedig az, hogy az öt vállalkozás az összehasonlíthatósági elemzés céljára használt korrigált azonos profilú csoport jelentős részét teszi ki, és ebből következően az, hogy a Holland Királyság és a Starbucks, illetve a Törvényszék számára nem volt lehetséges a Bizottság által okfejtésében követett pontos módszer megismerése, illetve az elemzés reprodukálása annak ellenőrzése céljából, hogy az helyesen azonosította-e az összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozásokat, megkérdőjelezi az összehasonlíthatósági elemzés megbízhatóságát és hitelességét.

488 Másodszor, meg kell állapítani, amint azt a Holland Királyság és a Starbucks is előadja, hogy a Bizottság összehasonlíthatósági elemzését több hiba is terheli.

489 Először, meg kell állapítani, hogy a Bizottság által összehasonlíthatósági elemzésének céljára használt korrigált azonos profilú csoport inkoherens az általa az SMBV funkciói kapcsán tett megállapítások szempontjából és nem teszi lehetővé annak bizonyítását, hogy az általa azonosított hibák az SMBV adóköteles nyereségének csökkenését eredményezték.

490 Egyrészt meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az SMBV elsődleges funkciója a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása. A megtámadott határozat (382) preambulumbekzdésében ugyanis a Bizottság egyértelműen kifejtette, hogy az SMBV elsődleges funkciója a viszonteladás, mivel a társaság 2007. évi bevételének [bizalmas]-a e tevékenységből származik. Az említett határozat (384) preambulumbekzdésében a Bizottság egyértelművé tette azon álláspontját, amely szerint az SMBV tevékenységének lényegi része a kávéhoz nem kapcsolódó termékek (mint a bögrék és szalvéták) eladását vagy viszonteladását érintette. E megállapítást egyébként megerősítik a Bizottság beadványai, amelyekben a Bizottság kijelentette, hogy az SMBV elsődleges funkciója a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladása, és hogy ez az elsődleges oka annak, hogy azt kifogásolja, hogy a Starbucks csoport adótanácsadója a működési költségeket választotta ki nyereségszint-mutatóként.

- 491 Másrészt a Bizottság a megtámadott határozat (393) és (394) preambulumbekzdésében kifejtette, hogy mivel az SMBV funkcióit helytelenül jelölték meg a transzferárazási jelentésben, az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából használt, az Európai Unión belül folyó gazdasági tevékenységek statisztikai osztályozási rendszere (NACE) „Tea, kávé feldolgozása” kódja alapján azonosított korrigált azonos profilú csoport nem volt megfelelő. A Bizottság ezt követően reprodukálta a transzferárazási jelentésben végzett elemzést a NACE „Kávé-, tea-, kakaó-, fűszer-nagykereskedelem” kódja alapján azonosított korrigált azonos profilú csoport felhasználásával. Ezt követően kizárta a korrigált azonos profilú csoportból az elsődlegesen a teától és kávétól eltérő termékeket forgalmazó társaságokat. Ebből egy tizenkét társaságból álló korrigált azonos profilú csoport állt elő, amelyek mindegyike folytatott pörkölési tevékenységet, amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (394) preambulumbekzdésében megállapította.
- 492 Márpedig meg kell állapítani, hogy a korrigált azonos profilú csoportot alkotó társaságok az SMBV Bizottság által megjelölt elsődleges funkciójától, vagyis a kávéhoz nem kapcsolódó termékek viszonteladásától eltérő funkciókkal rendelkeznek. Ez azt jelenti, hogy a társaságok nincsenek összehasonlítható helyzetben az SMBV-vel. E vállalkozások tehát nem tekinthetők relevánsnak azon nyereség kiszámítása szempontjából, amelyet az SMBV piaci körülmények között elért volna. Ennélfogva szükségképpen hibás az az alternatív összehasonlíthatósági elemzés, amely az adótanácsadó elemzésének reprodukálásából áll, egy olyan korrigált azonos profilú csoporttal, amelynek tevékenysége a kávé eladása és pörkölése.
- 493 Másodszor, meg kell állapítani, amint azt a Starbucks kifejti, hogy még ha feltételezzük is, hogy a korrigált azonos profilú csoportot felhasználhatja a Bizottság, a Bizottság által végzett összehasonlíthatósági elemzés eredményei szükségképpen hamisak, mivel az nem összehasonlítható adatokat (vagyis az összehasonlítható vállalkozások működési nyereségét) hasonlított össze az SMBV adóköteles nyereségével.
- 494 E tekintetben egyrészt rá kell mutatni, hogy a felek között nem vitatott, hogy a Bizottság által a 2005 és 2007 közötti időszak vonatkozásában kiszámított, az eladások 1,5%-a és 5,5%-a közötti értéktartománynak megfelelő interkvartilis tartományt a korrigált azonos profilú csoportot alkotó társaságok működési nyeresége alapján számították ki. Ezt az állítást egyébként alátámasztja a megtámadott határozat 12. táblázata. Másrészt nem vitatott, hogy az SMBV APA alapján meghatározott adóköteles nyereségét, nem pedig működési nyereségét hasonlította össze a Bizottság a korrigált azonos profilú csoportot alkotó összehasonlítható vállalkozások működési nyereségével. Ez egyébként a megtámadott határozat 13. táblázatából is kitűnik.
- 495 Márpedig a Bizottság nem vitatja, hogy a működési nyereség nem hasonlítható össze az adózás előtti nyereséggel, hanem annak kijelentésére szorítkozik, hogy a Starbucks adótanácsadójának elemzését reprodukálja. Ezenfelül meg kell állapítani, hogy a működési nyereség és az adóköteles nyereség két külön fogalom, amelyek főszabály szerint eltérő összegek megfelelő könyvelési sorokban történő rögzítésében jelennek meg, amint az kitűnik a megtámadott határozat (82) preambulumbekzdéséből és 1. táblázatából.
- 496 Az a körülmény, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (397) preambulumbekzdésében azt állította, hogy az SMBV APA alapján kiszámított adóköteles nyereségét a Bizottság által meghatározott intervallum alapján számított adóköteles nyereséggel hasonlította össze, nem kérdőjelezheti meg a fenti 493. pontban tett megállapítást. Ugyanis, mivel az interkvartilis tartományt az összehasonlítható vállalkozások működési nyeresége alapján számították ki, az SMBV esetében kapott eredmény nem az adóköteles eredményének felel meg, hanem a működési nyereségének.
- 497 Ebből az következik, hogy az SMBV adóköteles nyereségének a korrigált azonos profilú csoportot alkotó társaságok működési nyeresége alapján kapott interkvartilis tartománnyal való összehasonlítása szükségképpen hamis.

- 498 Ezenkívül a 2007–2008. év esetében az 1,2%-os adat eléggé közel esik a Bizottság által kiszámított tartomány alsó határértékéhez. A Bizottság számításában szereplő számos becslés miatt ez az eredmény nem bizonyítja a piaci feltételekkel egyértelműen ellentétes helyzet fennállását. Meg kell ugyanis állapítani, hogy amennyiben a Bizottság azt ellenőrzi, hogy az integrált vállalkozás adóköteles nyeresége egy adóintézkedés alapján megfelel-e a piaci körülmények között elért adóköteles nyereségre vonatkozó megbízható megközelítésnek, akkor csak azzal a feltétellel állapíthatja meg az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, hogy a két összehasonlítandó tényező közötti eltérés meghaladja az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat.
- 499 Egyébként, még ha feltételezzük is, hogy a Starbucks transzferárazási jelentése tartalmazta az SMBV adóköteles nyereségének az összehasonlítható vállalkozások működési nyereségével való összehasonlításban álló hibát, amit a Starbucks vitat, az említett hiba fennállása a transzferárazási jelentésben nem képezi akadályát annak, hogy a Törvényszék megvizsgálja, hogy a megtámadott határozat tartalmaz-e hibát. Ezenkívül, amennyiben a Bizottság problematikusnak tekintette volna azt, hogy a működési nyereséget az adóköteles nyereséggel hasonlítják össze, akkor ezt a kérdést meg kellett volna vizsgálnia a megtámadott határozatban.
- 500 Úgy kell tehát tekinteni a fenti 480–499. pontban rögzített megállapítások alapján, hogy a Bizottság részéről a megtámadott határozat (392)–(399) preambulumbekkezdésében végzett összehasonlítás egyrészt nem megbízható, másrészt azt több hiba is terheli.
- 501 Ennélfogva a fenti 457–500. pontban ismertetett megfontolások fényében helyt kell adni a Holland Királyság és a Starbucks azon kifogásainak, amelyek szerint a Bizottság nem bizonyította, hogy az, hogy az APA a transzferárazási jelentésben javasoltaknak megfelelően jóváhagyta az SMBV funkcióinak megjelölését és a nyereségszint-mutató kiválasztását, előnyt biztosított az SMBV számára. Ennélfogva immár nem kell megvizsgálni, hogy a Bizottság helyesen tekintette-e úgy, hogy az APA-ban téves volt az SMBV funkcióinak megjelölése és a nyereségszint-mutató kiválasztása. Következésképpen nem kell megvizsgálni a Starbucks azon érvét, amely a Bizottság által előterjesztett egyes érvek elfogadhatóságát vitatja.

### **3. A korrekciók kiválasztásáról(hatodik érvcsoport)**

- 502 A T-760/15. sz. ügy negyedik jogalapjának negyedik részében és a T-636/16. sz. ügy második jogalapja harmadik részének harmadik kifogásában a Holland Királyság és a Starbucks lényegében azt adják elő, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a transzferárazási jelentésben az SMBV és az összehasonlítható vállalkozások közötti összehasonlíthatóság fokozása érdekében javasolt korrekciók alkalmasak voltak arra, hogy előnyt biztosítsanak az SMBV számára.
- 503 A Holland Királyság előadja, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a transzferárazási jelentésben az SMBV és a 20 független összehasonlítható vállalkozás közötti összehasonlíthatóság fokozása érdekében javasolt korrekciók közül kettő nem teszi lehetővé a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését. Egyrészt, a releváns költségek alapján a kávéhoz kapcsolódó termékek és a kávéhoz nem kapcsolódó termékek költségeinek kizárását többek között az igazolja, hogy az SMBV szolgáltatóként jár el, nem lát el beszerzési funkciót és nem viseli a készletekkel kapcsolatos kockázatokat, ellentétben az összehasonlítható vállalkozásokkal. Másrészt, az árrés kiigazítását igazolja az, hogy a korrekciót megelőzően az árrés a működési nyereséget érinti, miközben az APA célja az adóköteles nyereség meghatározása. E korrekció eredményeként az árrés nő.
- 504 Egyrészt, ehhez a Starbucks hozzáteszi, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság nem kérdőjelezte meg a nyereségszint-mutatóként kiválasztott költségalapra alkalmazott korrekciókat. Ennélfogva elfogadhatatlan a Bizottság azon, a T-636/16. sz. ügyben benyújtott ellenkérelem 183. pontjában kifejtett érve, amely szerint a költségalap korrekciója helytelen a kockázatok SMBV-től az Alkira való

átruházása hiányában, mivel az nem szerepel a megtámadott határozatban. Másrészt úgy véli, hogy a Bizottság által a T-636/16. sz. ügyben benyújtott ellenkérelem 184. és 185. pontjában ismertetett, annak bizonyítására irányuló számszerű adatok, hogy az SMBV adóköteles bevétele magasabb lett volna, ha az összköltségre árrést alkalmazott volna, szintén elfogadhatatlanok, mivel nem szerepelnek a megtámadott határozatban.

- 505 A szóban forgó korrekciókat illetően a Starbucks az indokolási kötelezettség megsértésére hivatkozott. A Bizottság annak kijelentésére szorítkozik, hogy a korrekciók nem voltak megfelelőek, annak bizonyítása nélkül, hogy az SMBV adóköteles nyeresége mennyiben lett volna magasabb megfelelő korrekciók mellett.
- 506 A Bizottság ezeket az érveket vitatja. Előadja, hogy a transzferárazási jelentésben javasolt két korrekció nem megfelelő, és az SMBV adóköteles nyereségének csökkenését eredményezi. Kifejti, hogy a Holland Királyság és a Starbucks nem bizonyították, hogy mérlegelési hibát követett el.
- 507 Először is, a költségalapra alkalmazott korrekciókat illetően a Bizottság előadja, hogy e kérdést valóban kifogásolta a megtámadott határozat (319)–(332) preambulumbekzdésében, kijelentve, hogy az Alki nem viselhet semmilyen vállalkozói kockázatot. A Bizottság hivatkozik továbbá a megtámadott határozat (59) és (159) preambulumbekzdésére, amelyekben kifejti, hogy a költségalap korrekcióját a transzferárazási jelentés szerint az SMBV semmilyen kockázatviseléssel nem járó bérgyártó minősége igazolja. Ezenfelül a Bizottság vitatja a Holland Királyság és a Starbucks azon érveit, amelyek szerint az SMBV nyereségét a működési költségek, nem pedig az összköltség alapján lehetett kiszámítani.
- 508 Másodszor, a Bizottság megjegyzi, hogy bár a korrigált árrés magasabb arányt eredményezett, ezt az arányt egy egyértelműen alacsonyabb költségalapra alkalmazták. Ehhez hozzáteszi, hogy mivel a nyers kávébab költségeit, a harmadik személyek részére fizetett díjazásokat és a kávéhoz nem kapcsolódó termékeket szerepeltetni kellett volna a költségalapban, nem volt helye a „forgótőke-korrekció” alkalmazásának. Még ha feltételezzük is, hogy a Starbucks csoport transzferárazási jelentést készítő adótanácsadója nem követett el hibát e különböző költségek költségalaphból való kizárásával, a „forgótőke-korrekció” akkor sem lett volna megfelelő. Ezenfelül a Bizottság előadja, hogy a megtámadott határozat (402)–(406) preambulumbekzdésében kellőképpen kifejtette, hogy a „forgótőke-korrekció” a költségalap korrekciójával együttesen mennyiben csökkentette volna az SMBV által rendes esetben fizetendő társasági adót.

#### **a) Előzetes észrevételek**

- 509 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (407) és (408) preambulumbekzdésében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy még ha feltételezzük is, hogy az SMBV funkcióit és a nyereségszint-mutatót helyesen jelölték meg, a transzferárazási jelentésben javasolt két korrekció eredményeként a transzferárazási jelentésben javasolt módszer nem teszi lehetővé a piaci eredmény elérését.
- 510 Azon megállapítás alapján, hogy mindkét korrekció hibás, a Bizottság megállapította, hogy e módszer elfogadásával, amely az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének a csökkentésével járt független vállalkozásokhoz képest, amelyeknek a szóban forgó rendszer alatti adóköteles nyereségét piaci körülmények között határozzák meg, az APA az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyhöz juttatja az SMBV-t.
- 511 Rá kell mutatni, hogy ily módon a megtámadott határozat (407) és (408) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a Bizottság megközelítése, amely szerint összehasonlítják az SMBV APA alkalmazása alapján fennálló adóköteles nyereségét egy olyan független vállalkozásával, amelynek esetében a

nyereséget piaci körülmények között határozták meg az általános holland társasági adórendszer alapján, első ránézésre láthatóan megfelel a Bizottságot az előny bizonyítása kapcsán terhelő bizonyítási tehernek.

- 512 Ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy a fenti 151. és 152. pontban kifejtett megfontolásokból kitűnik, hogy annak eldöntése céljából, hogy az APA a jelen ügyben előnyt biztosított-e az SMBV számára, a Bizottságnak azt kell bizonyítania, hogy az APA-ban jóváhagyott transzferár-meghatározási módszer az SMBV adóterhének csökkenését eredményezte, illetve pontosabban azt, hogy az SMBV-nek a transzferár-meghatározási módszer alkalmazása révén kiszámított nyereségszintje olyan arányokban csökkent, hogy az nem tekinthető a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének. Amint ugyanis az a fenti 498. pontban megállapítást nyert, amennyiben a Bizottság azt ellenőrzi, hogy az integrált vállalkozás adóköteles nyeresége egy adóintézkedés alapján megfelel-e a piaci körülmények között elért adóköteles nyereségre vonatkozó megbízható megközelítésnek, akkor csak azzal a feltétellel állapíthatja meg az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, hogy a két összehasonlítható tényező közötti eltérés meghaladja az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat.
- 513 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a Bizottság a megkövetelt módon bizonyította-e, hogy a Starbucks csoport adótanácsadója által végzett két korrekció előnyt biztosított az SMBV számára.

#### ***b) A költségalapot érintő korrekcióról***

- 514 A transzferárazási jelentésben szereplő első korrekció a költségalapra vonatkozik (a továbbiakban: költségalap-korrekció). Ez bizonyos költségek kizárását jelenti az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából nyereségszint-mutatóként használt költségalapról. Meg kell ugyanakkor állapítani, hogy a megtámadott határozat (406) és (407) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a Bizottság által megjelölt kifogások kifejezetten az 1-es független gyártó vállalat költségeinek az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából rögzített költségalapról való kizárására korlátozódnak. A Bizottság lényegében azt állapította meg, hogy semmi sem indokolja, hogy az 1-es független gyártó vállalat költségeit kizárják, holott az előző APA-ban figyelembe vették őket.
- 515 Először emlékeztetni kell arra, hogy ellentétben a Bizottság által előadottakkal, a megtámadott határozat (407) preambulumbekzdésében szereplő megállapítás, amely szerint a transzferárazási jelentésben javasolt és az APA-ban jóváhagyott korrekciók előnyt biztosítanak az SMBV számára, kifejezetten az 1-es független gyártó vállalat költségeinek az SMBV költségalapjából való kizárására korlátozódik. A megtámadott határozat szövegéből ugyanis nem tűnik ki, hogy a Bizottság az előny megállapítását más költségek kizárására alapította az az SMBV nyereségszint-mutatójaként használt költségalapról.
- 516 Az a Bizottság által hivatkozott körülmény, amely szerint a Bizottság a megtámadott határozat (319)–(332) preambulumbekzdésében megkérdőjelezte azt, hogy az SMBV vállalkozói kockázatait átruházták az Alkira, nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy ezen okokból úgy ítélte meg, hogy bizonyos költségeket kizártak a nyereségszint-mutatójaként használt költségalapról. E megállapítást megerősíti az a körülmény, hogy a korrekciók kérdését a Bizottság maga is másodlagos érvcsoportként ismertette (lásd a megtámadott határozat (407) preambulumbekzdését) a megtámadott határozat (319)–(332) preambulumbekzdésében megvizsgált érvcsoporthoz képest.
- 517 Ezenkívül, ellentétben a Bizottság által lényegében előadottakkal, a megtámadott határozat (59) és (159) preambulumbekzdéséből nem tűnik ki, hogy a Bizottság a költségalap korrekcióira alapította azt a megállapítást, amely szerint az APA előnyt biztosított az SMBV számára. A megtámadott határozat (59) preambulumbekzdését illetően meg kell állapítani, hogy bár az valóban hivatkozik az említett korrekciókra, kizárólag a transzferárazási jelentés tartalmának ismertetéséről van szó. Ami a megtámadott határozat (159) preambulumbekzdését illeti – amely a közigazgatási eljárást bemutató

részben található –, az pusztán azt emeli ki, hogy a Bizottság kifejezte kétségeit a transzferárazási jelentésben javasolt korrekciókat illetően, anélkül hogy ebből le lehetne vezetni a Bizottság által a megtámadott határozatban képviselt álláspontot.

- 518 A fenti 515. és 517. pontban tett megállapítások alapján tehát meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem állította és *a fortiori* nem is bizonyította a megtámadott határozatban, hogy az 1-es független gyártó vállalat költségei kizárásának kivételével a költségalap korrekciója előnyt biztosított az SMBV számára. Ennélfogva el kell utasítani a Bizottság azon, az ellenkérelem szakaszában előadott érveit, amelyek szerint az összköltség (amely tartalmazza a kávébab költségét, a harmadik személyek részére fizetett díjazásokat és a kávéhoz nem kapcsolódó termékeket is) helyett a működési költségek felhasználása az SMBV adóalapjának csökkenéséhez vezetett.
- 519 Másodszor, az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárását illetően a Bizottság a megtámadott határozat (406) preambulumbekzdésében úgy ítélte meg, hogy a transzferárazási jelentés az említett költségek kizárásával elfogadta a költségalap jelentős csökkentését.
- 520 Márpedig a Bizottság a megtámadott határozat (406) preambulumbekzdésében további pontosítás nélkül annak kijelentésére szorítkozott, hogy e költségeket az SMBV adóalapja korábbi, az APA megkötése előtt használt meghatározási módjában figyelembe vették, valamint hogy e költségek kizárását nem indokolták. A megtámadott határozat szövegéből nem tűnik ki egyértelműen, hogy mire utal a Bizottság, amikor a költségek kizárása indokolásának hiányára hivatkozik, és különösen, hogy úgy véli-e, hogy e magyarázatoknak az APP-ben kellett volna szerepelniük, vagy pedig azokat a közigazgatási eljárás során kellett volna szolgáltatni.
- 521 E tekintetben először meg kell állapítani, hogy a korrekció elégtelen indokolásának megállapítása, akár a Starbucks kapcsolattartók, akár a holland hatóságok részéről, önmagában nem elegendő annak bizonyításához, hogy a korrekció téves volt, vagy az SMBV adóterhének csökkenéséhez vezetett.
- 522 Másodszor, mindenféleképpen meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (407) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy az 1-es független gyártó vállalat költségei kizárása téves voltának a Bizottság által végzett vizsgálata olyan kiegészítő elemzés, amely abba a feltevésbe illeszkedik, miszerint az SMBV elsődleges funkciója ténylegesen a kávépörkölés volt.
- 523 Márpedig, egyrészt a Bizottság T-636/16. sz. ügyben benyújtott ellenkérelméből kitűnik, hogy az 1-es független gyártó vállalat elsődlegesen olyan termékeket gyárt, mint az ízesített kávé, a védjegyjel alatt álló kávétermék-por vagy az oldható kávé, és csak „korlátozott mennyiségben” pörkölt nyers kávébabot. A Bizottság ugyanakkor nem fejtette ki, hogy az 1-es független gyártó vállalat költségei mennyiben relevánsak az SMBV mint pörkölő adóalapjának kiszámítása szempontjából.
- 524 Másrészt meg kell állapítani, hogy a Bizottság által beadványaiban az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárása kapcsán ismertetett érvek azon az előfeltevésen alapulnak, amely szerint az SMBV elsődleges tevékenysége a viszonteladás. Ennélfogva el kell utasítani e különböző érveket.
- 525 Harmadszor, a transzferárazási jelentésből kitűnik, hogy az adótanácsadó az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából használt költségalaphoz kizárta az azon tevékenységekkel kapcsolatos költségeket, amelyek vonatkozásában az SMBV nem biztosít hozzáadott értéket. A Holland Királyság és a Starbucks beadványaikban egyébként kifejtik, hogy az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárását az igazolja, hogy az SMBV nem biztosít semmilyen hozzáadott értéket. Előadják, hogy az SMBV és az 1-es független gyártó vállalat közötti ügylethez kapcsolódó költségek csak áthaladnak az SMBV számláin, de nem tulajdoníthatók az SMBV tevékenységének. Az 1-es független gyártó vállalat termékeinek megvásárlása tehát semleges ügyletnek minősül az utóbbi adóköteles nyereségének meghatározása szempontjából.

- 526 E tekintetben meg kell állapítani, hogy nem kizárt, hogy az 1-es független gyártó vállalat által szállított termékekből származó bevétel egyenértékű az 1-es független gyártó vállalat költségeivel, és így az SMBV semmilyen nyereségre nem tesz szert az említett vállalat termékei alapján. Márpedig a Bizottság nem bizonyította, hogy az SMBV hozzáadott értéket biztosított az 1-es független gyártó vállalat termékeihez, valamint hogy ténylegesen nyereségre tett szert e termékek hasznosítása révén, és így az 1-es független gyártó vállalat költségeit szükségképpen figyelembe kellett venni az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából.
- 527 A Bizottság azt sem bizonyítja, hogy a transzferárazási jelentésben hivatkozott különbségek az SMBV és a 20 másik vállalkozás között, amelyek alapján az összehasonlíthatósági elemzés elvégzésre került, nem igazolják a korrekció alkalmazását az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárását illetően.
- 528 Mivel a Bizottság nem hoz fel azt alátámasztó körülményeket, hogy az SMBV nyereségre tett szert az 1-es független gyártó vállalattal kötött ügyletből, vagy hogy az árrést olyan költségalapra kell alkalmazni, amely tartalmazza az 1-es független gyártó vállalat költségeit, meg kell állapítani, hogy nem állapíthatta meg azt, hogy az említett költségek kizárása téves volt és az SMBV adóterhének csökkenéséhez vezetett.
- 529 Harmadszor, a Starbucks előadásának megfelelően meg kell állapítani, hogy a Bizottság T-636/16. sz. ügyben benyújtott ellenkérelmének 184. pontjában szereplő táblázatban szereplő számszerű adatokat, amelyek a megtámadott határozat 3. táblázatában szereplő adatokra alapított számítások, nem lehet figyelembe venni a Bizottság álláspontjának alátámasztására. Egyrészt, az említett adatok az SMBV összköltségére (működési kiadások és az eladott áruk költsége) vonatkoznak, nem pedig kizárólag a működési költségekre, amelyekhez hozzájárulnak az 1-es független gyártó vállalat költségei. Másrészt, ezek az adatok kizárólag azt bizonyítják, hogy a nyereségszint magasabb lett volna, ha a költségalap nagyobb lett volna, és nem teszik lehetővé azon állítás alátámasztását, amely szerint az SMBV nyereségre tett szert az 1-es független gyártó vállalat termékeinek hasznosítása révén.
- 530 Negyedszer, rá kell mutatni, hogy az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárása összekapcsolódott a megtérülés mértékének felfelé történő korrekciójával. Nem lehet tehát szükségképpen megállapítani, hogy az APA-ban alkalmazott korrekciók összességükben véve szükségképpen az SMBV adóalapjának csökkenését eredményezték. Márpedig a Bizottság nem számszerűsítette az 1-es független gyártó vállalat költségeit, vagy legalábbis azon részt, amelyet e költségek az SMBV költségei között képviselnek. A megtámadott határozatból tehát nem tűnik ki, hogy az 1-es független gyártó vállalat költségei az SMBV költségeinek akkora részét teszik ki, hogy ezek kizárása önmagában olyan mértékű hatással lenne az SMBV nyereségére, hogy annak szintje immár nem a szokásos piaci ár elvének megfelelő helyzetből következő nyereséget tükrözne.
- 531 E megfontolások alapján meg kell állapítani, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárása előnyt biztosított az SMBV számára, anélkül hogy meg kellene vizsgálni, hogy hiányos-e a Bizottság határozatának indokolása.

**c) A „forgótőke-korrekcióról”**

*1) A szóban forgó korrekció terjedelméről*

- 532 A szóban forgó második korrekció terjedelmét illetően meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (407) preambulumbekzdésében a Bizottság azt állította, hogy „a forgótőke-korrekció” (working capital adjustment) azt jelenti, hogy a transzferárazási jelentésben javasolt módszertan nem tette lehetővé a piaci alapú eredmény megbízható megközelítését a szokásos piaci ár elvének megfelelően. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy sem a transzferárazási jelentés, sem az APA nem használja a „forgótőke-korrekció” kifejezést.

- 533 Mindenekelőtt a megtámadott határozatban a Bizottság előadta, hogy a transzferárazási jelentésben a Starbucks adótanácsadója egy átváltási felár helyesbítést javasol, amelyet a holland hatóságok forgótőke-korrekcióként mutatnak be (a megtámadott határozat (401) preambulumbekzdése). E megállapításból az következik, hogy a megtámadott határozatban használt „forgótőke-korrekció” kifejezést úgy kell értelmezni, amilyen értelemben azt a holland hatóságok használták a közigazgatási eljárás során.
- 534 Ezt követően a megtámadott határozat (403) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat (101)–(113) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejezte kétségeit a „forgótőke-korrekciót” illetően. Egyrészt meg kell jegyezni, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat (101) és (102) preambulumbekzdésében a Bizottság az „alapanyagok költségére vonatkozó korrekciót” (raw material cost mark-up) tárgyalta, míg a nyers kávé költségeinek a költségalpból való kizárásával kapcsolatos korrekció taglalására az eljárás megindításáról szóló határozat (99) és (100) preambulumbekzdésében került sor. A megtámadott határozat (403) preambulumbekzdése tehát nem utal erre az utóbbi korrekcióra. E megállapítást egyébként megerősíti a megtámadott határozat (269) preambulumbekzdésének iii. pontja, valamint 130. lábjegyzete.
- 535 Az vitathatatlan, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat (103)–(113) preambulumbekzdése részben szintén a nyers kávé költségeinek a költségalpból való kizárásával kapcsolatos korrekcióra vonatkozik. Ugyanakkor az eljárás megindításáról szóló határozat (107) preambulumbekzdése szerint a holland hatóságok „forgótőke-korrekcióval” kapcsolatos érveit ugyanezen határozat (59) preambulumbekzdése fejt ki. Márpedig az eljárás megindításáról szóló határozat (59) preambulumbekzdése szerint a holland hatóságok kijelentették, hogy „[a] jelen ügyben szereplő korrekció két összehasonlíthatósági korrekció kombinációja: egy az összehasonlítható társaságok hozamára vonatkozó, az alapanyagkészlettel kapcsolatos forgótőke-korrekciót kapcsol össze egy az összehasonlítható társaságok költségalpjában szereplő alapanyagköltségekkel kapcsolatos korrekcióval”. A Holland Királyság közigazgatási eljárás során előadott érveinek ismertetéséből kitűnik, hogy álláspontja szerint a „forgótőke-korrekció” kifejezés csak a transzferárazási jelentésben megjelölt „alapanyagok költségére vonatkozó korrekcióra” vonatkozik.
- 536 Végül meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (407) preambulumbekzdésében a Bizottság maga különbözteti meg a „forgótőke-korrekciót” és az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárását az SMBV adóalapjából.
- 537 Meg kell tehát állapítani, hogy a megtámadott határozat (407) preambulumbekzdésében használt „forgótőke-korrekció” kifejezés a transzferárazási jelentésben megjelölt „alapanyagok költségére vonatkozó korrekcióra” utal.
- 538 Mindenesetre, még ha feltételezzük is, hogy a megtámadott határozat (407) preambulumbekzdésében használt „forgótőke-korrekció” kifejezést úgy kell érteni, mint amely az SMBV költségalpjában szereplő alapanyagköltségekkel kapcsolatos korrekcióra is utal, meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (401)–(406) preambulumbekzdése az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárására vonatkozóan kívül nem tartalmaz semmilyen más költségalppal kapcsolatos érvet. Márpedig a fenti 514–531. pontban már megállapítást nyert, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy a költségek kizárása előnyt biztosított az SMBV számára. A megtámadott határozat (404) és (405) preambulumbekzdésében a Bizottság pusztán elutasítja a Holland Királyság egy összköltségen alapuló összehasonlíthatósági tanulmány és egy tudományos cikk relevanciáját illető érveit. Ezenkívül a megtámadott határozat (401)–(403) preambulumbekzdése nem tartalmaz semmilyen utalást az SMBV költségalpjára.



2) Az SMBV adóterhe csökkenésének hiányára alapított kifogásról

- 539 Először is rá kell mutatni, hogy mivel egyrészt a „forgótőke-korrekciónak” megfelel a transzferárazási jelentésben megjelölt költségalapban szereplő alapanyagköltségekkel kapcsolatos korrekciónak (lásd a fenti 537. pontot), másrészt pedig az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárására vonatkozó érv elutasításra került (lásd a fenti 514–531. pontot), e korrekciót a költségalap árrésének [bizalmas]–[bizalmas]-os növelése tükrözi. Márpedig az SMBV adóalapjának meghatározása céljából egy magasabb árrés használata nem eredményezhette az SMBV adóköteles nyereségének csökkenését. Önmagában véve pusztán ez a korrekció tehát nem alkalmas arra, hogy előnyt biztosítson az SMBV számára.
- 540 Ebből következik, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy „forgótőke-korrekciónak” eredményeként csökkent az SMBV nyereségének szintje, sem azt, hogy ebből következően e korrekció előnyt biztosított az SMBV számára.
- 541 Másodsor, meg kell állapítani, hogy a Bizottság „forgótőke-korrekciónak” kapcsolatos, a megtámadott határozat (401)–(405) preambulumbekzdésében ismertetett okfejtése nem alkalmas annak bizonyítására, hogy a „forgótőke-korrekciónak” eredményeként csökkent az SMBV nyereségének szintje, és hogy az ebből következően előnyt biztosított az SMBV számára.
- 542 Mindenekelőtt, mivel a Bizottság okfejtését arra a megállapításra alapította, hogy a „forgótőke-korrekciónak” meghatározására használt módszer nem veszi figyelembe az összehasonlítható vállalkozások forgótőkéjének összegét, és az SMBV-ét sem, meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem fejtette ki, hogy ez mennyiben alkalmas az SMBV nyereségszintje csökkenésének bizonyítására.
- 543 Ezt követően, noha a Bizottság úgy ítélte meg, hogy nincs semmilyen állandó kapcsolat az eladások korrekció során felhasznált költségei és a forgótőkeigények között, meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem fejtette ki, hogy ez mennyiben alkalmas az SMBV nyereségszintje konkrét csökkenésének bizonyítására.
- 544 Ezenfelül azon állításaival, amelyek szerint a Starbucks csoport adótanácsadója által végzett „forgótőke-korrekciónak” nem alkalmas az ismertetett, a forgótőke felhasználásai eltéréseinek korrekciójára irányuló célra, a Bizottság általános és közelítő megfontolásokra szorítkozik, mint az, amely szerint e korrekció „alkalmatlan [helyesen: nem teljesen alkalmas]”, vagy hogy „a magas nyersanyagköltségű vállalatoknak alacsony [lehet] a forgótőke szükséglete, ha hatékonyan dolgozza fel készleteit [helyesen: dolgozzák fel készleteiket]”.
- 545 Végül azon, a megtámadott határozat (402)–(405) preambulumbekzdésében tett megállapítást illetően, amely szerint a transzferárazási jelentésben előadott egyik tény, valamint a közigazgatási eljárás során a Holland Királyság által felhozott egyik érv sem igazolta a „forgótőke-korrekciónak”, meg kell állapítani, hogy az ilyen igazolás hiányának pusztán megállapítása sem bizonyítja, hogy a „forgótőke-korrekciónak” az SMBV adóalapjának csökkenését eredményezi.
- 546 Ebből következik, hogy – ellentétben a Bizottság által a megtámadott határozat (407) preambulumbekzdésében megállapítottakkal – a Bizottság nem bizonyította, hogy a „forgótőke-korrekciónak” az SMBV adóalapjának csökkenését eredményezi.
- 547 E következtetést nem kérdőjelezhetik meg a Bizottság érvei. Meg kell ugyanis állapítani, hogy a megtámadott határozat (407) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a „forgótőke-korrekciónak” Bizottság által végzett vizsgálata olyan kiegészítő elemzés, amely abba a feltevésbe illeszkedik, miszerint az SMBV elsődleges funkciója ténylegesen a kávépörkölés volt. Márpedig a Bizottság által beadványaiban a „forgótőke-korrekciónak” kapcsán ismertetett érvek azon az előfeltevésen alapulnak, amely szerint az SMBV elsődleges tevékenysége a viszonteladás. Ennélfogva el kell utasítani e különböző érveket.

- 548 A fenti 502–547. pontban ismertetett megfontolások fényében helyt kell adni a Holland Királyság és a Starbucks azon kifogásainak, amelyek szerint a Bizottság nem bizonyította, hogy az, hogy az APA jóváhagyta a forgótőke-korrekciókat, valamint az 1-es független gyártó vállalat költségeinek kizárását, előnyt biztosított az SMBV számára.
- 549 Ennélfogva helyt kell adni az arra alapított jogalapnak, hogy negyedik, ötödik és hatodik ércsoportjában a Bizottság nem bizonyította, hogy az APA az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosított az SMBV számára.

**F. Arról a kérdésről, hogy az APA eltért-e a LIS 8b. cikkétől, valamint a transzferárazási rendeletről (a korlátozott referenciakeretre vonatkozó érvelés, a megtámadott határozat (409)–(412) preambulumbekzdése)**

- 550 A Holland Királyság előadja, hogy a jelen ügyben az előny hiányára vonatkozó jogalapjaira mind a Bizottság elsődleges álláspontjával (vagyis az első hat ércsoporttal), mind pedig annak a korlátozott referenciakeretre vonatkozó érvelésével szemben hivatkozik: az utóbbi érvelésben a Bizottság azt állapította meg, hogy a jelen ügyben fennállt az előny, figyelemmel a LIS 8b. cikkére, valamint a transzferárazási rendeletrre. A Starbucks előadja, hogy a Bizottságnak meg kellett volna vizsgálnia az APA-t a LIS 8b. cikkének (1) bekezdésére, valamint a transzferárazási rendeletrre figyelemmel, amit nem tett meg.
- 551 A Bizottság előadja, hogy a megtámadott határozat (409)–(412) preambulumbekzdésében megvizsgálta az APA-t a LIS 8b. cikkének (1) bekezdésére figyelemmel, és e vizsgálat alapján megállapította, hogy az APA szelektív előnyt biztosít az SMBV számára.
- 552 E tekintetben meg kell állapítani, hogy harmadlagosan, a megtámadott határozat „Másodlagos érvelés: A rendeletről való eltérésből eredő megkülönböztető előny” című 9.2.4. szakaszában (a megtámadott határozat (409)–(412) preambulumbekzdése) a Bizottság a LIS 8b. cikkének (1) bekezdése, valamint a transzferárazási rendelet által alkotott korlátozottabb referenciakeret alapján végzett értékelésére figyelemmel úgy ítélte meg, hogy az APA előnyt biztosít az SMBV számára (a megtámadott határozat (412) preambulumbekzdése).
- 553 A megtámadott határozat (410) preambulumbekzdésében ugyanis a Bizottság kifejtette, hogy „egy másodlagos érvelésben [az] APA az SMBV-t egy olyan korlátozottabb referencia-rendszer összefüggésében is megkülönböztető előnyhöz juttatja, amely olyan csoportvállalatokból áll, amelyek a [LIS] 8b. cikkének (1) bekezdése és a [transzferárazási] rendelet hatálya alá tartozó transzferárazást alkalmaznak”. A megtámadott határozat (411) preambulumbekzdésében a Bizottság emlékeztetett arra, hogy a LIS 8b. cikkének (1) bekezdése, valamint a transzferárazási rendelet vezette be „»szokásos piaci ár elvét« a holland adótörvény keretében [helyesen: a holland adójogszabályokba], amely szerint a csoporton belüli vállalatok közötti ügyleteket úgy kell díjazni, mintha azokban összehasonlítható, szokásos piaci feltételek között tárgyaló független vállalatok állapotak volna meg”. Ugyanezen preambulumbekzdésben a Bizottság rámutatott, hogy a transzferárazási rendelet preambuluma rögzíti, hogy az OECD irányelvek közvetlenül alkalmazandók Hollandiára. A megtámadott határozat (412) preambulumbekzdésében a Bizottság hivatkozott a megtámadott határozat első–hatodik ércsoportot összefoglaló (268)–(274) preambulumbekzdésére, majd megállapította, hogy az APA a LIS 8b. cikkének (1) bekezdése, valamint a transzferárazási rendelet által alkotott korlátozottabb referenciakeret alapján is szelektív előnyt biztosított.
- 554 E megállapításokból kitűnik, hogy a Bizottság azt állapította meg, hogy a szóban forgó APA szelektív előnyt biztosított az SMBV számára, mivel a fizetendő adó csökkenésével járt ahhoz a helyzethez képest, amelyben a LIS 8b. cikkében, valamint a transzferárazási rendeletrben rögzített szokásos piaci ár elvét helyesen alkalmazták volna.

- 555 Márpedig meg kell állapítani, hogy a Bizottság e megállapítást az APA általa elsődleges elemzése keretében végzett vizsgálatára alapította. Ily módon azt állította, hogy a megtámadott határozat 9.2.3.1. szakaszában már bizonyította, hogy az APA nem tette lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megbízható megközelítést.
- 556 Vitathatatlan, hogy a megtámadott határozat (409)–(412) preambulumbekzdésében ismertetett okfejtés mindenekelőtt a Holland Királyság és a Starbucks egy a referenciakeret kiválasztására vonatkozó érvét érinti, amely a szóban forgó intézkedés szelektivitásával kapcsolatos elemzés körébe tartozik.
- 557 Meg kell ugyanakkor jegyezni, hogy a Holland Királyság és a Bizottság úgy vélik, hogy a megtámadott határozat (412) preambulumbekzdését úgy kell értelmezni, hogy az utóbbi a releváns nemzeti jogra, vagyis a LIS 8b. cikkének (1) bekezdésére, valamint a transzferárazási rendeletre tekintettel végzett vizsgálat alapján azt állapította meg, hogy az APA előnyt biztosít az SMBV számára, azzal, hogy a Bizottság által az első–hatodik érvcsoport keretében végzett elemzés megfelelően alkalmazandó. E megállapítást egyébként alátámasztja a megtámadott határozat (416) preambulumbekzdésének szövege is.
- 558 Anélkül, hogy a jelen ügyben állást kellene foglalni a Bizottság korlátozott referenciakerettel kapcsolatos, a megtámadott határozat (409)–(412) preambulumbekzdésében ismertetett okfejtésének pontos jellegéről és tartalmáról, elegendő azt megállapítani, hogy még ha feltételezzük is, hogy ezen okfejtés révén a Bizottság megvizsgálta az általa az első–hatodik érvcsoport keretében azonosított hibákat a szokásos piaci ár elvét a holland adójogszabályokba bevezető LIS 8b. cikkére, valamint a transzferárazási rendeletre tekintettel, az ilyen vizsgálatra megfelelően alkalmazandó fenti 173–549. pontban kifejtettekkel azonos okokból akkor sem bizonyította, hogy az APA az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosított az SMBV számára.

## **G. Véggövetkeztetés**

- 559 Egyrészt, a fenti 404. és 549. pontból az következik, hogy a megtámadott határozat hat érvcsoportja nem elegendő annak bizonyítására, hogy az APA az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosított az SMBV számára.
- 560 Másrészt, a fenti 550–558. pontból az következik, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy az APA eltért a LIS 8b. cikkétől, valamint a transzferárazási rendeletről, és ily módon az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosított az SMBV számára.
- 561 A fentiekből tehát az következik, hogy a Bizottságnak a megtámadott határozat egyik érvcsoportja révén sem sikerült bizonyítania a jogilag megkövetelt módon az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását. Ennélfogva teljes egészében meg kell semmisíteni a megtámadott határozatot, anélkül hogy meg kellene vizsgálni a Holland Királyság és a Starbucks által felhozott egyéb jogalapokat.

## **IV. A költségekről**

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

A fenti indokok alapján

**A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hetedik tanács)**

a következőképpen határozott:

- 1) A Törvényszék a T-760/15. és a T-636/16. sz. ügyeket a jelen ítélet meghozatala céljából egyesíti.**
- 2) A Törvényszék a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) állami támogatásról szóló, 2015. október 21-i (EU) 2017/502 bizottsági határozatot megsemmisíti.**
- 3) Az Európai Bizottság maga viseli saját költségeit, valamint köteles viselni a Holland Királyság, a Starbucks Corp. és a Starbucks Manufacturing Emea BV részéről felmerült költségeket is.**
- 4) Írország maga viseli saját költségeit.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Kihirdetve Luxembourgban, a 2019. szeptember 24-i nyilvános ülésen.

Aláírások

## Tartalomjegyzék

I. A jogvita előzményei és a jogi háttér .....	2
A. A nemzeti jogi háttérről .....	2
B. Az előzetes árképzési megállapodásról .....	4
C. A jogvita előzményei .....	5
1. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról .....	5
2. A megtámadott határozatról .....	6
a) A kifogásolt intézkedés ismertetése .....	6
b) A kifogásolt intézkedés értékeléséről .....	8
c) Az állami támogatás visszatéríttetéséről .....	13
d) Következtetés .....	13
II. Az eljárás és a felek kérelmei .....	15
A. Az eljárás írásbeli szakaszáról a T-760/15. sz. ügyben .....	15
1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról .....	15
2. A beavatkozásokról .....	15
3. Bizalmas kezelés iránti kérelem .....	15
4. A felek kérelmeiről .....	16
B. Az eljárás írásbeli szakaszáról a T-636/16. sz. ügyben .....	17
1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról .....	17
2. Bizalmas kezelés iránti kérelem .....	17
3. A felek kérelmeiről .....	17
C. Az ügyek egyesítéséről a szóbeli szakasz lefolytatása céljából, valamint a szóbeli szakasz lefolytatásáról .....	17
III. A jogkérdésről .....	18
A. Eljárási kérdések .....	18
1. A jelen ügyek eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő esetleges egyesítéséről.	19
2. Az arra irányuló kérelemről, hogy a Starbucks tárgyalásra készített jelentésre tett észrevételeit töröljék az iratokból .....	19

3. A T-760/15. sz. ügy keresetlevele A.7. mellékletének elfogadhatóságáról .....	19
B. A hivatkozott jogalapokról és a jelen keresetek vizsgálatának szerkezetéről .....	20
C. A szokásos piaci ár elvének fennállásáról az állami támogatások ellenőrzése terén, valamint a tagállamok adójogi autonómiája elvének tiszteletben tartásáról .....	22
D. Az SMBV javára fennálló adóelőny létezésére vonatkozó elsődleges érvelés vitatásáról (a megtámadott határozat (275)–(361) preambulumbekzdése) .....	28
1. A jelen ügyben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer kiválasztásáról és azon csoporton belüli ügylet megvizsgálásának elmulasztásáról, amely kapcsán az APA-t valójában kérelmezték (első érvcsoport) .....	28
a) Előzetes észrevételek .....	30
b) A bizonyítási teherről .....	32
c) A Törvényszék által végzendő felülvizsgálat szintjéről .....	32
d) Az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíj azonosításának és elemzésének elmulasztásáról az APA-ban .....	33
e) Az összehasonlítható független árak módszere előnyben részesítésének kötelezettségéről az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel szemben .....	34
2. Arról a kérdésről, hogy az SMBV által az Alki részére fizetett jogdíjnak nullának kellett volna lennie (második érvcsoport) .....	35
a) Előzetes észrevételek .....	36
b) Az SMBV jogdíjjal kapcsolatos funkcióiról .....	38
c) A holland jog általános adószabályairól .....	38
d) A Bizottság által hivatkozott olyan bizonyítékok felhasználásáról, amelyek az APA megkötésének időpontjában nem álltak rendelkezésre .....	39
e) Arról a kérdésről, hogy a pörkölési szellemi tulajdon értéket képviselt-e az SMBV számára .....	40
1) Arról a kérdésről, hogy az SMBV közvetlenül hasznosította-e a piacon a pörkölési szellemi tulajdont .....	40
2) Arról a kérdésről, hogy az SMBV veszteséget realizált-e pörkölési tevékenységeinek eredményeként .....	42
f) A Starbucks harmadik felekkel kötött pörkölési megállapodásaival és a piacon elérhető hasonló megállapodásokkal való összehasonlításról .....	44
1) Az APA-t követően kötött szerződésekről .....	46
2) A kávépörköléssel nem foglalkozó vállalkozásokkal kötött szerződésekről .....	46
3) Az olyan vállalkozásokkal kötött szerződésekről, amelyek nem biztosították a pörkölt kávé eladását az üzletek vagy a fogyasztók részére .....	47

4) A pörkölt kávétól eltérő termékekre vonatkozó szerződésekről .....	48
5) Arról a szerződésről, amely jogdíj fizetését írja elő a pörkölési szellemi tulajdon felhasználása után .....	49
6) A 2-es független gyártó vállalattal kötött szerződésről .....	50
g) A Starbucks versenytársai és harmadik személy pörkölők között kötött megállapodásokról .....	54
h) Azon évről, amely szerint a jogdíj szintjének alacsonyabbnak kellett volna lennie, mint az APA-ban jóváhagyott szint .....	56
3. A nyers kávébab költségeinek éves meghatározásáról (harmadik érvcsoport) .....	58
a) Arról a kérdésről, hogy a nyers kávébab ára a vitatott intézkedés körén kívül esett-e .....	58
b) Arról a kérdésről, hogy az SCTC által az SMBV részére értékesített nyers kávébab költségeire alkalmazott árrés megfelelt-e meg a szokásos piaci ár elvének megfelelő szintnek .....	60
E. Az SMBV javára fennálló adóelőny létezésére vonatkozó másodlagos érvelés vitatásáról (a megtámadott határozat (362)–(408) preambulumbekzdése) .....	63
1. Az SMBV leginkább összetett gazdálkodóként történő megjelöléséről (negyedik érvcsoport) .	64
2. Az SMBV fő funkcióinak elemzéséről és az SMBV nyereségének a működési költségek alapján történő meghatározásáról (ötödik érvcsoport) .....	67
a) A nyereségszint-mutató kiválasztásáról .....	69
b) A Bizottság összehasonlíthatósági elemzéséről .....	72
3. A korrekciók kiválasztásáról(hatodik érvcsoport).....	75
a) Előzetes észrevételek .....	76
b) A költségalapot érintő korrekcióról .....	77
c) A „forgótőke-korrekcióról” .....	79
1) A szóban forgó korrekció terjedelméről .....	79
2) Az SMBV adóterhe csökkenésének hiányára alapított kifogásról .....	81
F. Arról a kérdésről, hogy az APA eltért-e a LIS 8b. cikkétől, valamint a transzferárazási rendeletről (a korlátozott referenciakeretre vonatkozó érvelés, a megtámadott határozat (409)–(412) preambulumbekzdése) .....	82
G. Végkövetkeztetés .....	83
IV. A költségekről.....	83