



Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

2019. gada 24. septembrī*

Valsts atbalsts – Nīderlandes īstenotā atbalsta shēma – Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un prettiesisku un uzdots to atgūt – Iepriekšējs nodokļu lēmums (*tax ruling*) – Transfertcena – Nodokļu bāzes aprēķināšana – Nesaistītu pušu darījuma princips – Priekšrocība – Atsauces sistēma – Dalībvalstu nodokļu un procesuālā autonomija

Lietās T-760/15 un T-636/16

Nīderlandes Karaliste, kuru sākotnēji pārstāvēja *M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree* un *M. Noort*, vēlāk – *M. Bulterman, M. de Ree* un *M. Noort*, pārstāves,

prasītāja lietā T-760/15,

ko atbalsta

Īrija, ko sākotnēji pārstāvēja *E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan* un *A. Joyce*, vēlāk – *G. Hodge, A. Joyce, K. Duggan, M. Browne* un *J. Quaney*, pārstāvji, kuriem palīdz *M. Collins, P. Gallagher, SC*, un *B. Doherty* un *S. Kingston, barristers*,

persona, kas iestājusies lietā,

Starbucks Corp., Sietla, Vašingtona (Amerikas Savienotās Valstis),

Starbucks Manufacturing Emea BV, Amsterdama (Nīderlande),

ko pārstāv *S. Verschuur, M. Petite* un *M. Stroungi*, advokāti,

prasītāji lietā T-636/16,

pret

Eiropas Komisiju, kuru lietā T-760/15 sākotnēji pārstāvēja *P-J. Loewenthal* un *B. Stromsky*, vēlāk – *P-J. Loewenthal* un *F. Tomat*, pārstāvji, un lietā T-636/16 – *P-J. Loewenthal* un *F. Tomat*, pārstāvji,

atbildētāja,

par prasībām, kuras ir pamatotas ar LESD 263. pantu un ar kurām tiek lūgts atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2017/502 (2015. gada 21. oktobris) par valsts atbalstu SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), ko īstenojusi Nīderlande attiecībā uz uzņēmumu *Starbucks* (OV 2017, L 83, 38. lpp.),

* Tiesvedības valodas – holandiešu un angļu.

VISPĀRĒJĀ TIESA (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs M. van der Vaude [*M. van der Woude*], tiesneši V. Tomljenoviča [*V. Tomljenović*] (referente), E. Bieļūns [*E. Bieliūnas*], A. Markulli [*A. Marcoulli*] un A. Kornezovs [*A. Kornezov*],

sekretāre: S. Spiropula [*S. Spyropoulos*], administratore,

nemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2018. gada 2. jūlija tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

I. Tiesvedības priekšvēsture un atbilstošās tiesību normas

- 1 *Starbucks Manufacturing Emea BV* (turpmāk tekstā – “*SMBV*”) ir *Starbucks* grupas (turpmāk tekstā – “*Starbucks* grupa”) meitasuzņēmums, kas reģistrēts Nīderlandē. *Starbucks* grupa sastāv no *Starbucks Corp.* un visiem šīs sabiedrības kontrolētajiem uzņēmumiem. *Starbucks Corp.* juridiskā adrese ir Sietlā, Vašingtonā (Amerikas Savienotās Valstis). *Alki LP* (turpmāk tekstā – “*Alki*”) ir Apvienotajā Karalistē reģistrēts *Starbucks* grupas meitasuzņēmums, kurš netieši kontrolē *SMBV*. *Alki* un *SMBV* noslēdza nolīgumu par grauzdēšanu (turpmāk tekstā – “nolīgums par grauzdēšanu”), kurā tostarp ir paredzēts, ka *SMBV* maksā *Alki* nodevu par *Alki* intelektuālā īpašuma tiesību izmantošanu, tostarp par grauzdēšanas metodēm un citu zinātību grauzdēšanas jomā (turpmāk tekstā – “nodeva”).
- 2 Komisijas Lēmums (ES) 2017/502 (2015. gada 21. oktobris) par valsts atbalstu SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), ko īstenojusi Nīderlande attiecībā uz uzņēmumu *Starbucks* (OV 2017, L 83, 38. lpp.; turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”), attiecas uz pasākumu saistībā ar Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas piemērošanu īpašajam *SMBV* gadījumam.

A. Par atbilstošajām valsts tiesību normām

- 3 Saskaņā ar Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu šis nodoklis ir jāmaksā Nīderlandē reģistrētiem uzņēmumiem, kas ir valsts nodokļu maksātāji, kā arī uzņēmumiem, kas nav tajā reģistrēti un kas ir ārvalstu nodokļu maksātāji, bet kas veic saimniecisku darbību Nīderlandē. Saskaņā ar 1969. gada *Wet op de vennootschapsbelasting* (Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – “*UIN*”) 2. pantu reģistrētiem uzņēmumiem – kas noteikti ietver sabiedrības, kuras ir izveidotas saskaņā ar Nīderlandes tiesībām, – piemēro uzņēmumu ienākuma nodokli par to ienākumiem visā pasaulē. Saskaņā ar *UIN* 3. pantu neregistrēti uzņēmumi savukārt tiek aplikti ar nodokli par to Nīderlandes izcelsmes ienākumiem.
- 4 Šādā kontekstā uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi veido uzņēmuma, nodokļu maksātāja, gūtā peļņa. Proti, no *UIN* 8. panta, to lasot kopā ar 2001. gada *Wet inkomstenbelasting* (Likums par ienākuma nodokli) 3.8. pantu, izriet, ka visi nodokļu maksātāji ir jāapliek ar nodokli, ievērojot kopējās peļņas principu. Saskaņā ar šo principu ar nodokli apliek visu uzņēmumu peļņu, ar nosacījumu, ka tā ir gūta no saimnieciskās vai komercdarbības. Likuma par ienākuma nodokli 3.8. pantā ir paredzēts, ka “peļņa no uzņēmuma (peļņa) ir visu priekšrocību summa, kas ar jebkādu nosaukumu un jebkādā formā ir iegūta no uzņēmuma”. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 3.25. pantu, kas atbilstoši *UIN* 8. pantam attiecas arī uz uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, ar nodokli apliekamā gada peļņa ir jānosaka saskaņā ar saprātīgas uzņēmējdarbības prakses principiem un konsekventi neatkarīgi no iespējamā rezultāta.

- 5 Parasti ar nodokli apliekamā peļņa atbilst grāmatvedības uzskaitē norādītajai peļņai, kas parādās uzņēmuma peļņas un zaudējumu uzskaitē. Taču iespējams veikt korekcijas, pamatojoties uz īpašiem noteikumiem par nodokļu piemērošanu, piemēram, attiecībā uz piemērojamo nodokļu atvieglojumiem, izslēgšanu no līdzdalības, nodokļu rezultāta, kas iegūts no darījumiem, kuri nav veikti saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, korekcijām un dažādu noteikumu par nolietojumu piemērošanu atbilstīgi nodokļu un grāmatvedības uzskaites noteikumiem.
- 6 UIN 8.ter panta 1. punktā ir noteikts – “ja viena struktūrvienība tieši vai netieši piedalās citas struktūrvienības pārvaldībā, kontrolē vai kapitālā un šīm struktūrvienībām to tirdzniecības un finanšu attiecībās ir paredzēti vai piemēroti tādi nosacījumi (transfertcenās), kas atšķiras no nosacījumiem, kurus varētu piemērot neatkarīgas puses saimnieciskajā aprītē, šo struktūrvienību peļņa tiks noteikta tā, it kā pēdējie minētie nosacījumi būtu izpildīti”.
- 7 Nīderlandes finanšu sekretāra 2001. gada 30. marta dekrētā IFZ2001/295M “Transfertcenās, nesaistītu pušu darījuma principa un EASO principu transfertcenu jomā piemērošana daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu iestādēm (EASO principi)” (turpmāk tekstā – “Dekrēts par transfertcenām”) ir aprakstīts veids, kādā Nīderlandes nodokļu iestāde interpretē nesaistītu pušu darījuma principu, balstoties uz UIN 8.ter panta 1. punktu. Dekrēta par transfertcenām preambulā ir noteikts:

“Nīderlandes politika starptautisko nodokļu tiesību aktu jomā saistībā ar nesaistītu pušu darījuma principu pamatojas uz pieņēmumu, ka šis princips ir ietverts Nīderlandes nodokļu tiesību sistēmā, ko aptver plašais [Likuma par ienākuma nodokli] 3.8. pantā minētais ienākumu jēdziens. Teorētiski [principi, kas ir piemērojami transfertcenu jomā daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu iestādēm, ko pieņēmusi Ekonomiskās attīstības un sadarbības organizācijas (EASO) Nodokļu lietu komiteja 1995. gada 27. jūnijā,] tādējādi ir tieši piemērojami Nīderlandei, pamatojoties uz [Likuma par ienākuma nodokli] 3.8. pantu. EASO pamatnostādnēs ir atstāta brīvība interpretēt atsevišķus punktus. Attiecībā uz atsevišķiem citiem punktiem praksē ir nepieciešams izskaidrot EASO pamatnostādnes. Šajā dekrētā tiek izskaidrots Nīderlandes iestāžu viedoklis par šiem jautājumiem un vajadzības gadījumā novērsta esošās šaubas”.
- 8 Dekrēts par transfertcenām ir iedalīts divpadsmit daļās, kas attiecas uz nesaistītu pušu darījuma principu, transfertcenu metodēm, administratīvo nostāju nolūkā novērst un atrisināt ar transfertcenām saistītos strīdus, par papildu pielāgojumiem, par nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas cenas noteikšanu, ja darījuma brīdī novērtējums ir ļoti nenoteikts, par pakalpojumu sniegšanu grupas ietvaros, par iemaksām saistībā ar vienošanos par izmaksu sadali ar peļņas daļu, par atlīdzību, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam attiecībā uz finanšu pakalpojumiem, par subsīdijām, nodokļu atvieglojumiem un izmaksām, kas ir daļēji atskaitāmas, par peļņas attiecināšanu uz mātesuzņēmumu un pastāvīgo uzņēmumu, par šī dekrēta stāšanos spēkā un par pašreizējās politikas piemērošanu.
- 9 Konkrētāk, Dekrēta par transfertcenām 1. punktā tostarp ir norādīts, ka nesaistītu pušu darījuma princips Nīderlandes tiesībās vispārēji pamatojas uz nosacījumu salīdzināšanu darījumā starp saistītiem uzņēmumiem ar nosacījumiem darījumos, kas veikti starp neatkarīgiem uzņēmumiem. Iestāde var sagaidīt no nodokļu maksātāja, ka tas pierādīs, ka tā piemērojamās transfertcenās atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Šādā saistībā jāpastāv premisai, saskaņā ar kuru katrs no attiecīgajiem uzņēmumiem saņem atlīdzību, kas atspoguļo veiktās darbības, ņemot vērā mobilizētos aktīvus un radīto risku. Turklāt nesaistītu pušu principam atbilstoša atlīdzība teorētiski ir jānosaka, pamatojoties uz darījumiem. Tomēr grūtību gadījumā darījumus var izvērtēt kopīgi, lai noteiktu atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam. Turklāt, veicot pārbaudi par vairāku gadu datiem, nodokļu iestāde nevar izmantot vēlāk iegūtas zināšanas.

- 10 Dekrēta par transfertcenām 2. punktā ir atsauce uz piecām metodēm, kas ir norādītas principos, kuri piemērojami transfertcenu jomā daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu iestādēm, ko pieņēmusi Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Nodokļu lietu komiteja 1995. gada 27. jūnijā un kas pārskatīti 2010. gada 22. jūlijā (turpmāk tekstā – “EASO pamatnostādnes”), un kas attiecas uz transfertcenu noteikšanu. Šo metožu vidū tostarp ir salīdzināmās nekontrolētās cenas metode (turpmāk tekstā – “CUP metode”), kā arī darījumu tīrās peļņas metode (turpmāk tekstā – “TNMM”). Saskaņā ar minēto dekrētu EASO pamatnostādnes ir paredzēta zināma hierarhija starp metodēm, priekšroku dodot tradicionālām darījumu metodēm. Nīderlandes nodokļu iestādei tās transfertcenu izvērtējums vienmēr ir jāsāk no nodokļu maksātāja darījuma veikšanas laikā piemērotās metodes perspektīvas. Dekrētā ir precizēts, ka šis noteikums atbilst EASO pamatnostādņu 1.68. punktam to 1995. gada redakcijā. No tā izriet, ka nodokļu maksātājs principā var brīvi izvēlēties transfertcenu metodi, ja vien izraudzītā metode ļauj sasniegt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu attiecīgajam darījumam. Lai gan nodokļu maksātājam, izraugoties transfertcenas metodi, ir jāņem vērā šīs metodes ticamība attiecīgajā situācijā, šīs rīcības mērķis nav veicināt izvērtēt visas metodes un vēlāk pamatot iemeslus, kuru dēļ tā izraudzītā metode sniedz labāku rezultātu, ņemot vērā esošos apstākļus.
- 11 Dekrēta par transfertcenām 5. punktā tostarp ir paredzēts, ka, nododot nemateriālu īpašumu, piemēram, patentus, var būt grūti novērtēt šī aktīva vērtību nodošanas brīdī nepietiekamu zināšanu dēļ par nākotnē sagaidāmajām priekšrocībām un riskiem. Gadījumā, kad neatkarīgi uzņēmumi ir izvēlējušies cenu pārskatīšanas klauzulu, salīdzināmos gadījumos nodokļu iestādei ir jābūt iespējai noteikt cenu, pamatojoties uz šādu klauzulu. Mērķis ir panākt sistēmu, kurā atbildība atbilst priekšrocībām, ko nemantiskais īpašums radīs nākotnē.

B. Par iepriekšēju vienošanos par cenas noteikšanu

- 12 2008. gada 28. aprīlī Nīderlandes nodokļu iestādes noslēdza iepriekšēju vienošanos par cenas noteikšanu ar *SMBV* (turpmāk tekstā – “*APA*”), kuras priekšmets bija noteikt atbildību *SMBV* par tās ražošanas un izplatīšanas darbībām, kas aprakstītas *APA*, *Starbucks* grupas ietvaros (turpmāk tekstā – “*SMBV* atbildība”). *SMBV* atbildība vēlāk kalpoja tam, lai katru gadu noteiktu *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu saistībā ar Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokli. Saskaņā ar tās preambulu *APA* ir vienošanās nodokļu jomā saistībā ar transfertcenu, kas piemērojamas, aprēķinot starptautiskās grupas peļņu, atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam. No *APA* [konfidenciāli]¹ izriet, ka tās mērķis tostarp ir tikt izmantotai gada deklarāciju saistībā ar Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokli mērķiem. *APA* bija spēkā laikposmam no 2007. gada 1. oktobra līdz 2017. gada 31. decembrim.
- 13 *APA* bija paredzēta metode *SMBV* atbildības noteikšanai atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam par tās ražošanas un izplatīšanas darbībām *Starbucks* grupas ietvaros. Turklāt ar *APA* esot apstiprināts nodevas, kuru *SMBV* maksā *Alki* par grauzdēšanas tehnoloģiju izmantošanu, kafijas maisījumiem un grauzdēšanas liknēm (turpmāk tekstā – “intelektuālais īpašums grauzdēšanas jomā”), apmērs saistībā ar ražošanas procesu un kafijas piegādi veikalu apsaimniekotājiem.
- 14 Precīzāk, attiecībā uz *APA* piemērošanas jomu, [konfidenciāli]. Attiecībā uz *SMBV* darbībām, [konfidenciāli] pēdējā minētā galvenokārt bija atbildīga par grauzdētu kafijas pupiņu ražošanu un grauzdētu kafijas pupiņu un ar to saistīto produktu piegādi *Starbucks* veikaliem Eiropas, Tuvo Austrumu un Āfrikas reģionā (turpmāk tekstā – “*EMEA* reģions”), un tai Nīderlandē pieder grauzdēšanas rūpnīca. Turklāt *APA* tika norādīts, ka *SMBV* pieder licence atsevišķu *Alki* piederošu intelektuālā īpašuma tiesību izmantošanai un ka šīs tiesības ir nepieciešamas ražošanas procesam, kā arī piegādājot kafiju veikalu apsaimniekotājiem. Tika precizēts, ka šajā ziņā *SMBV* maksā nodevu *Alki*.

1 Konfidenciālie dati ir aizsegti.

[konfidenciāli] Turklāt saskaņā ar APA [konfidenciāli] SMBV veica izplatīšanas darbības vairākiem citiem ar kafiju saistītiem produktiem un papildus loģistikas darbībām saistībā ar tā paša ražošanas darbību nodrošināja loģistikas atbalstu arī citām precēm atsevišķos tirgos.

- 15 Attiecībā uz transfertcenu noteikšanas metodi SMBV ražošanas un izplatīšanas darbībām APA [konfidenciāli] tostarp bija noteikts, ka SMBV atlīdzība ir jānosaka, pamatojoties uz izmaksu pieskaitīšanas metodi (*cost plus method*) (skat. šī sprieduma 187. punktu attiecībā uz šīs frāzes nozīmi), un ka tā atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, ja “peļņas mērķintervāls” sasniedz [konfidenciāli] % no atbilstošo izmaksu bāzes (turpmāk tekstā – “SMBV izmaksu bāze”). Turklāt saskaņā ar APA SMBV izmaksu bāzē neietilpst:
- izmaksas saistībā ar Starbucks krūzītēm, Starbucks papīra salvetēm utt.;
 - negraudēto kafijas pupiņu izmaksas;
 - loģistikas un izplatīšanas izmaksas par trešo personu sniegtajiem pakalpojumiem un atlīdzība par trešo personu veiktajām darbībām atbilstīgi tā sauktajiem “preču partiju ražošanas līgumiem” (*consignment manufacturing*);
 - nodevas samaksa.
- 16 Runājot par nodevu, kas SMBV katru gadu bija jāmaksā Alki, [konfidenciāli] APA bija paredzēts, ka tā tika noteikta, pamatojoties uz starpību starp peļņu no darbības, kas gūta no ražošanas un izplatīšanas darbībām pirms ar nodevu saistītajiem izdevumiem, un SMBV atlīdzību. Nodevas maksāšana ir atskaitāma no uzņēmumu ienākuma nodokļa, un tai nav piemērojams Nīderlandes nodoklis par dividendēm.

C. Tiesvedības priekšvēsture

1. Par administratīvo procedūru Komisijā

- 17 2013. gada 30. jūlijā Eiropas Komisija nosūtīja Nīderlandes Karalistei pirmo informācijas pieprasījumu saistībā ar valsts praksi attiecībā uz iepriekšējiem lēmumiem uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā. Šādā saistībā tā lūdza, lai tai tiktu darīti zināmi visi iepriekšējie lēmumi SMBV un Starbucks Coffee Emea BV – divu Starbucks grupas meitasuzņēmumu, kas reģistrēti Nīderlandē, – interesēs. Atbildot uz šo lūgumu, Nīderlandes Karaliste tostarp paziņoja APA.
- 18 2014. gada 11. jūnijā Komisija uzsāka formālu izmeklēšanas procedūru, kas paredzēta LESD 108. panta 2. punktā (turpmāk tekstā – “lēmums par procedūras uzsākšanu”), saistībā ar APA, pamatojoties uz to, ka tā varētu tikt uzskatīta par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 19 Lēmuma par procedūras uzsākšanu rezultātā Komisija vairākkārtēji apmainījās ar informāciju ar Nīderlandes Karalisti, kā arī ar Starbucks grupas vienībām, kas bija Komisijas korespondenti administratīvajā procedūrā (turpmāk tekstā – “Starbucks korespondenti”) tostarp saistībā ar APA.

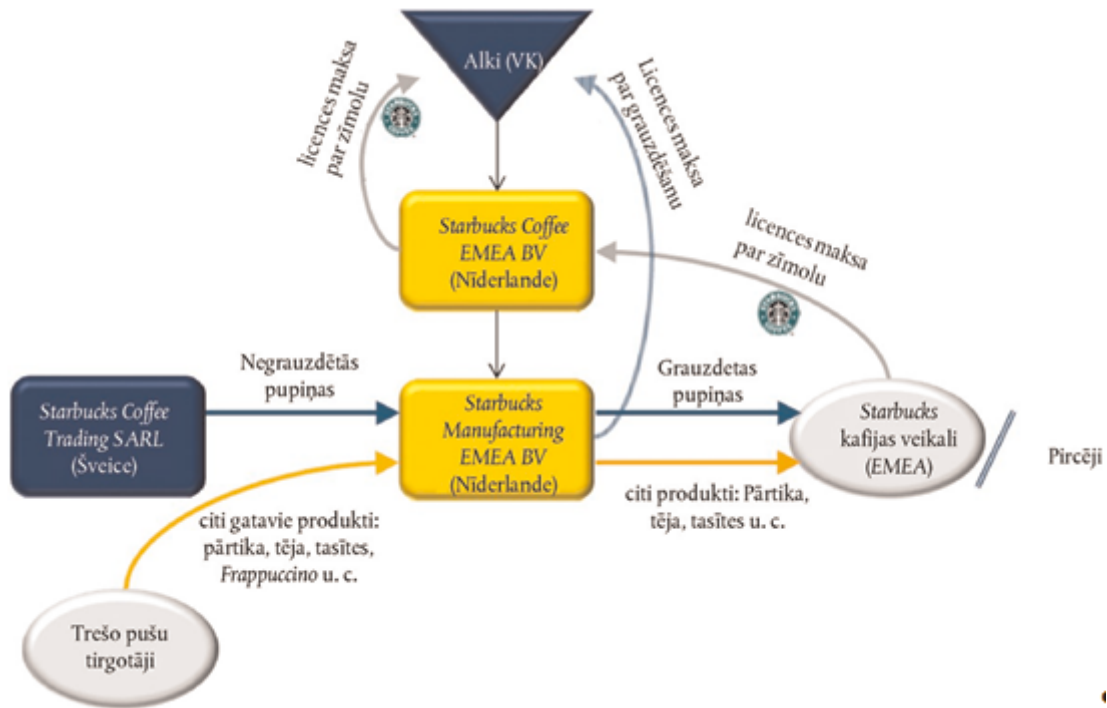
2. Par apstrīdēto lēmumu

- 20 2015. gada 21. oktobrī Komisija pieņēma apstrīdēto lēmumu. Šajā lēmumā Komisija, pirmkārt, uzskatīja, ka APA ir uzskatāma par valsts atbalstu, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu, un, otrkārt, piesprieda atgūt šo atbalstu. Apstrīdētais lēmums ir iedalīts vienpadsmit sadaļās.

a) Par apstrīdētā pasākuma aprakstu

- 21 Apstrīdētā lēmuma 2. sadaļā “Apstrīdētā pasākuma apraksts” Komisija min *APA* kā aplūkoto pasākumu. Tā precizē, ka *APA* tika noslēgta, pamatojoties uz ziņojumu par transfertcenām, ko bija sagatavojis *Starbucks* grupas nodokļu konsultants (turpmāk tekstā – “ziņojums par transfertcenām”), un konstatē, ka šis dokuments ir neatņemama *APA* sastāvdaļa (apstrīdētā lēmuma 40. un 46. apsvērumi).
- 22 Pirmkārt, Komisija norāda, ka, pieņemot *APA*, Nīderlandes nodokļu iestādes esot piekritušas, ka atlīdzība par *SMBV* darbību Nīderlandē, kuru noteicis *Starbucks* grupas nodokļu konsultants, ir uzskatāma par nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību. Turpinājumā Komisija precizē, ka Nīderlandes iestādes esot arī piekritušas tam, ka nodevas apmērs, kuru *SMBV* izmaksā *Alki*, atbilst atšķirībai starp peļņu no saimnieciskās darbības, kas gūta pirms nodevas samaksas, un *APA* noteikto *SMBV* atlīdzību. Tā konstatē, ka *APA* ir paredzēts, ka nodevas apmērs tiks atskaitīts no *SMBV* ar nodokli apliekamās peļņas un netiks aplikts ar nodokli Nīderlandē (apstrīdētā lēmuma 40.–44. apsvērumi).
- 23 Otrkārt, Komisija norāda uz ziņojuma par transfertcenām saturu. Vispirms Komisija konstatē, ka ziņojumā par transfertcenām *Starbucks Coffee Emea* tiek norādīts kā *Starbucks* grupas galvenais uzņēmums *EMEA* reģionā. Tas tiek aprakstīts kā tāds, kura uzdevums ir ar apakšlicenci piešķirt *Starbucks* grupas intelektuālā īpašuma tiesības (preču zīmes, tehnoloģiju un zinātību) – par kurām tas pats veic nodevu *Alki* – trešajām personām, kas apsaimnieko *Starbucks* filiāles. Tās tad maksā par intelektuālā īpašuma tiesībām *Starbucks Coffee Emea* atbilstoši procentam no to apgrozījuma. Šajā ziņā Komisija norāda, ka *Starbucks* grupas nodokļu konsultants uzskata, ka *CUP* metodi var izmantot, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu par nodevu par intelektuālā īpašuma tiesībām grupas iekšienē *Starbucks Coffee Emea*.
- 24 Turklāt attiecībā uz *SMBV*, pirmkārt, Komisija norāda, ka ziņojumā par transfertcenām tā vienīgi tika aprakstīta kā vienība, kuras primārais uzdevums ir grauzdēt negrauzdētas kafijas pupiņas un tālāk pārdot grauzdētu kafiju saistītām un nesaistītām vienībām. Saistībā ar šīm darbībām *SMBV* ir pienākums ievērot specifikācijas, ko sniedz *Starbucks* grupas uzņēmumi, kas ir reģistrēti Amerikas Savienoto Valstu teritorijā (turpmāk tekstā – “*Starbucks US*”), un tai ir pienākums pārliecināties, ka tā ražošana atbilst *Starbucks US* kvalitātes standartiem. *SMBV* darbojas arī kā izplatīšanas starpnieks attiecībā uz dažādiem produktiem, kas nav izgatavoti no kafijas, un sniedz pakalpojumus “atbalsta piegādes ķēdes atbalstam”. Otrkārt, Komisija precizē, ka, lai veiktu šo darbību, *SMBV* iegādājas kafijas pupiņas no *Starbucks* grupas meitasuzņēmuma *Starbucks Coffee Trading SARL*, kas reģistrēts Šveicē (turpmāk tekstā – “*SCTC*”). *SMBV* maksā arī *Alki* nodevu par grauzdēšanas procesu izmantošanu, kā arī tiesībām piegādāt kafiju *Starbucks* filiālēm. Šajā ziņā Komisija norāda, ka ziņojumā par

transfertcenu nebija raksturots licences līgums, uz kura pamata *SMBV* maksā *Alki* nodevu par vissvarīgākajiem darījumiem. Attiecības starp *SMBV* un dažādajām *Starbucks* grupas vienībām ir attēlotas apstrīdētā lēmuma shēmā Nr. 1, kas ir atspoguļota turpmāk:



- 25 Visbeidzot, Komisija konstatē, ka attiecībā uz transfertcenas noteikšanas metodes izvēli ziņojumā par transfertcenām tika saglabāta *TNMM* – metode, saskaņā ar kuru ir jāņem vērā tirā peļņa, kas tika gūta, nesaistītiem uzņēmumiem slēdzot salīdzināmus darījumus. Saskaņā ar ziņojumu par transfertcenām šāda metode tika piemērota attiecīgajā gadījumā, pamatojoties uz to, ka darījumu atšķirības un vienību funkciju atšķirības, kas jāsalīdzina, lai noteiktu tīro peļņu, rada mazāk kļūdu nekā standarta metodes (apstrīdētā lēmuma 55. apsvērumš).
- 26 Komisija precizē, ka, lai piemērotu *TNMM*, nodokļu konsultants kā peļņas līmeņa norādi izvēlējās pamatdarbības izmaksas saistībā ar darbībām, kurām *SMBV* sniedza pievienoto vērtību. Pēc salīdzināmības izpētes nodokļu konsultants uzskatīja, ka uzņēmumu, kas ir pielīdzināmi *SMBV*, neto peļņa atbilst kopējo izmaksu palielinājuma koeficientam. Pēc tam *Starbucks* grupas nodokļu konsultants veica divus labojumus, lai ņemtu vērā atšķirības starp salīdzinātajām vienībām un *SMBV*, kā, piemēram, riski, ko tas uzņēmies, vai veicamie pienākumi. Pirmajā labojumā bija paredzēts ņemt vērā faktu, ka *SMBV* izmaksu bāze, kurai tika piemērots palielinājuma faktors, neietvēra negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksas. Otrās korekcijas mērķis bija ņemt vērā faktu, ka salīdzināmie uzņēmumi sedz izejmateriālu izmaksas un ka to peļņa tiek aprēķināta, pamatojoties uz izmaksām, kuras ietver izejvielas. Piemērojot šos divus labojumus, palielinājuma faktors tādējādi tika palielināts līdz [konfidenciāli] % no *SMBV* izmaksu bāzes (apstrīdētā lēmuma 56.–61. apsvērumš).
- 27 Treškārt, Komisija izklāsta EASO pamatnostādņu saturu to 1995. gada un 2010. gada redakcijās. Tā uzskata, ka EASO pamatnostādnes ir minētas piecas metodes, lai pēc iespējas atbilstošāk noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas cenas darījumiem un peļņas sadalei starp vienas grupas uzņēmumiem. Komisija uzskata, ka tajās tika veikta šo piecu metožu klasifikācija starp tradicionālajām metodēm, kas balstīta uz darījumiem, un darījumu peļņas metodēm. Saskaņā ar apstrīdēto lēmumu priekšroka jādod tradicionālajām metodēm, kas balstīta uz darījumiem. Starp EASO pamatnostādnes uzskaitītajām piecām metodēm ir arī *CUP* un *TNMM* metodes (apstrīdētā lēmuma 67.–70. apsvērumš).

- 28 Pirmā metode – *CUP* metode, kā to ir aprakstījusi Komisija, ir tradicionāla metode, kas balstīta uz darījumiem, salīdzinot pieprasīto cenu par preču vai pakalpojuma nodošanu, veicot darījumu starp diviem saistītiem uzņēmumiem, ar pieprasīto cenu par preču vai pakalpojumu nodošanu salīdzināmā darījumā, kas veikts salīdzināmos apstākļos starp diviem neatkarīgiem uzņēmumiem (apstrīdētā lēmuma 67. un 71. apsvērumi).
- 29 Otrā metode – *TNMM*, kā apraksta Komisija, ir darījumu peļņas metode, ar kuru nosaka iespējamo peļņas apmēru saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu darbībai, kas tiek aplūkota kopumā, nevis atsevišķiem darījumiem. Šajā saistībā ir jāizvēlas tāda peļņas līmeņa norāde kā izmaksas, apgrozījums vai fiksētie ieguldījumi, un tai jāpiemēro tāda peļņas likme, kas atspoguļo to, kas ir novērota salīdzināmos tirgū veiktajos darījumos (apstrīdētā lēmuma 67. un 72.–74. apsvērumi).

b) Par apstrīdētā pasākuma vērtējumu

- 30 Apstrīdētā lēmuma 9. sadaļā “Apstrīdētā pasākuma novērtējums” Komisija konstatē valsts atbalsta esamību. Tā uzskata, ka ir izpildīti četri nosacījumi valsts atbalsta esamībai.
- 31 Atgādinājusi LESD 107. panta 1. punktā paredzētos nosacījumus valsts atbalsta esamībai, Komisija uzskata, ka ir izpildīts pirmais valsts atbalsta pastāvēšanas nosacījums, kurā ir pieprasīts, ka tam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu. Šajā ziņā, pirmkārt, tā norāda, ka *APA* bija ietverts Nīderlandes nodokļu iestādes akcepts *Starbucks* grupas nodokļu konsultanta piedāvātajai metodei, ar kuru *SMBV* peļņa tiek aplikta ar nodokli *Starbucks* grupā. *SMBV* tādējādi uz šī pamata aprēķināja uzņēmumu ienākuma nodokļa gada apmēru, kas tam bija jāmaksā Nīderlandē. Komisija uzskata, ka *APA* tādējādi esot attiecināma uz Nīderlandi. Otrkārt, Komisija konstatē, ka šajā *APA* bija ietverts *SMBV* maksājamā nodokļa Nīderlandē samazinājums, atkāpjoties no nodokļa, kurš, nepastāvot *APA*, *SMBV* būtu bijis jāmaksā saskaņā ar vispārējo Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu. Komisija tādējādi uzskata, ka *APA* rezultātā samazinājās Nīderlandes Karalistes nodokļu ienākumi (apstrīdētā lēmuma 223.–226. apsvērumi).
- 32 Attiecībā uz otro un ceturto valsts atbalsta esamības nosacījumu, pirmkārt, Komisija uzskata, ka *APA* varēja ietekmēt tirdzniecību Eiropas Savienībā, jo *SMBV* ietilpst *Starbucks* grupā, kas ir starptautiska mēroga vienība, kura darbojas visās Savienības dalībvalstīs. Otrkārt, tā apgalvo, ka, tā kā *APA* samazināja nodokļu slogu, ko *SMBV* citādi būtu bijis jāsedz saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, tā izkropļo vai draud izkropļot konkurenci, stiprinot *SMBV* finansiālo stāvokli (apstrīdētā lēmuma 227. apsvērumi).
- 33 Attiecībā uz trešo valsts atbalsta pastāvēšanas nosacījumu Komisija uzskata, ka *APA* piešķīra *SMBV* selektīvu priekšrocību, jo tā izraisīja nodokļa samazinājumu, kas *SMBV* jāmaksā Nīderlandē, salīdzinājumā ar to, kas tam būtu bijis jāmaksā saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, kā arī salīdzinot ar neatkarīgiem uzņēmumiem (apstrīdētā lēmuma 228. apsvērumi).
- 34 Iesākumam Komisija norāda, ka saskaņā ar judikatūru ir jāveic trīs posmu analīze, lai noteiktu, vai pasākums ir selektīvs. Vispirms ir jānosaka “atsauces sistēma”, proti, nodokļu sistēma, kas parasti ir piemērojama nodokļu pasākuma saņēmējam. Tad ir jāizvērtē, vai ar nodokļu pasākumu tiek izdarīta atkāpe no šīs atsauces sistēmas tādā ziņā, ka tas paredz atšķirīgu attieksmi pret tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā atsauces sistēmai raksturīgos mērķus, atrodas salīdzināmā faktiskajā un tiesiskajā situācijā. Visbeidzot, ja pasākums paredz atkāpi no atsauces sistēmas, dalībvalstij ir nosaka, vai šī atkāpe ir pamatota atbilstoši atsauces sistēmas raksturam vai vispārējām iezīmēm (apstrīdētā lēmuma 230. apsvērumi).
- 35 Attiecībā uz pirmo posmu, proti, atsauces sistēmas noteikšanu, Komisija uzskata, ka atsauces sistēma ir Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējā sistēma, kuras mērķis ir aplikti ar nodokli visu uzņēmumu, kas Nīderlandē tiek aplikti ar nodokli, peļņu. Tā šajā ziņā precizē, ka Nīderlandē reģistrēti

- uzņēmumi ir valsts nodokļu maksātāji un tiem ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par ienākumiem visā pasaulē. Uzņēmumi, kas nav reģistrēti Nīderlandē, ir ārvalstu nodokļu maksātāji, un tiem tiek piemērots ienākuma nodoklis par Nīderlandes izcelsmes ienākumiem. Komisija uzskata, ka integrēti uzņēmumi un neatkarīgi uzņēmumi ir salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā, ņemot vērā šo mērķi, un līdz ar to tie tiek aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli bez jebkādas atšķirības. Šajā ziņā atšķirības integrēto uzņēmumu ar nodokli aplikamās peļņas aprēķināšanas kārtība nekādi neietekmē atsaucēs sistēmas mērķi, proti, uzlikt nodokļus visiem uzņēmumiem, kuri Nīderlandē tiek aplikti ar nodokļiem (apstrīdētā lēmuma 231.–244. apsvērums).
- 36 Attiecībā uz šī sprieduma 34. punktā minēto otro posmu, proti, lai pierādītu atkāpi no atsaucēs sistēmas, Komisija vispirms norāda, ka jautājums par to, vai nodokļu pasākums ir atkāpe no atsaucēs sistēmas, parasti sakrīt ar konstatējumu, ka saņēmējam ar šī pasākuma starpniecību tika piešķirta priekšrocība. Proti, tā uzskata – ja nodokļu pasākums rada nepamatotu nodokļa samazinājumu saņēmējam, salīdzinot ar nodokli, kāds tam parasti būtu jāmaksā, ja minētā pasākuma nebūtu, šis samazinājums ir uzskatāms par nodokļu pasākuma radītu priekšrocību un vienlaicīgi arī par atkāpi no atsaucēs sistēmas (apstrīdētā lēmuma 253. apsvērums).
- 37 Turpinājumā Komisija atgādina judikatūru, saskaņā ar kuru individuāla pasākuma gadījumā ekonomiskas priekšrocības noteikšana principā ļauj prezumēt minētā pasākuma selektivitāti. Tā precizē, ka šajā gadījumā *SMBV* noteiktā *APA* ir individuāls atbalsta pasākums (apstrīdētā lēmuma 254. apsvērums).
- 38 Visbeidzot Komisija apstiprina, ka 2006. gada 22. jūnija spriedumā Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) Tiesa uzskatīja, ka nodokļu pasākums, kura rezultātā integrētais uzņēmums piemēro tādas transfertcenas, kas neatspoguļo cenas, kādas tiktu pieprasītas brīvas konkurences apstākļos, citiem vārdiem sakot, cenas, par kurām būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi, veicot pārrunas salīdzināmos apstākļos atbilstīgi nesaistītu pušu darījuma principam, rada priekšrocības minētajam integrētajam uzņēmumam, ciktāl tā rezultātā tiek samazināta šī uzņēmuma nodokļa bāze un tārad arī tā nodokļu saistības saskaņā ar parasto uzņēmumu ienākuma nodokļu sistēmu. Komisija atgādina, ka nesaistītu pušu darījuma princips izpaužas tādējādi, ka darījumi grupas iekšienē ir jāatlīdzina tā, it kā par tiem vienošanos būtu panākuši neatkarīgi uzņēmumi, kas veikuši pārrunas brīvas konkurences apstākļos. Līdz ar to Komisija precizē, ka tai ir jāpārbauda, vai metode, ko, izmantojot *APA*, ir apstiprinājusi Nīderlandes nodokļu iestāde, lai noteiktu *SMBV* ar nodokli aplikamo peļņu Nīderlandē, neievēro metodi, kas ļauj iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību, un tādējādi neņem vērā nesaistītu pušu darījuma principu. Šādā gadījumā *APA* tiktu uzskatīta par tādu, ka rada *SMBV* selektīvu priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (apstrīdētā lēmuma 259.–263. apsvērums).
- 39 Tādēļ Komisija uzskata, ka nesaistītu pušu darījuma princips neapšaubāmi ir neatņemama daļa no tās veiktā vērtējuma saistībā ar LESD 107. panta 1. punktu par nodokļu pasākumiem, kas piešķirti integrētiem uzņēmumiem, neatkarīgi no tā, vai dalībvalsts ir iekļāvusi šo principu savā valsts tiesību sistēmā. Līdz ar to Komisija precizē, ka, atbildot uz Nīderlandes Karalistes argumentiem, kas izvirzīti administratīvajā procesā, tā nav pārbaudījusi, vai *APA* ir ievērots nesaistītu pušu darījuma princips, kā tas ir definēts UIN 8.ter pantā, kā arī Dekrētā par transfertcenām, bet ka tā centās noteikt, vai Nīderlandes nodokļu iestāde ir piešķirusi selektīvu priekšrocību *SMBV* LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (apstrīdētā lēmuma 264. un 265. apsvērums).
- 40 Ņemot vērā šos apstākļus, Komisija izklāsta virkni argumentācijas virzienu, lai pierādītu, ka ar *APA* tika piešķirta selektīva priekšrocība *SMBV*. Galvenajā pamatojumā Komisija ir izstrādājusi vairākus argumentācijas virzienus, no kuriem daži ir pakārtoti, lai pierādītu, ka ar *APA* tika noteikta atkāpe no Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas. Pakārtotajā argumentācijā Komisija norāda, ka ar *APA* ir noteikta atkāpe no UIN 8.ter panta 1. punkta, kā arī Dekrēta par transfertcenām.

- 41 It īpaši pirmām kārtām savā galvenajā argumentācijā, lai pierādītu, ka ar *APA* ir izdarīta atkāpe no Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas, Komisija norāda, ka *Starbucks* grupas nodokļu konsultants izvēlējās *TNMM*, lai noteiktu *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu. Tā uzskatīja, ka dažādu metodoloģisko izvēļu, ko piedāvāja *Starbucks* grupas nodokļu konsultants un ko apstiprināja Nīderlandes Karaliste, rezultātā tika samazināts *SMBV* maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis, salīdzinājumā ar neatkarīgajiem uzņēmumiem, kuru apliekamie ienākumi tiek noteikti tirgus apstākļos (apstrīdētā lēmuma 268.–274. apsvērums).
- 42 Pirmkārt, Komisija uzskata, ka ziņojumā par transfertcenām nav izvērtēts, vai darījums grupas ietvaros, kuram faktiski tika lūgta un piešķirta *APA*, proti, nodeva, kuru *SMBV* maksā *Alki* par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Līdz ar to ziņojumā par transfertcenu netika noteikti un analizēti attiecīgie pārbaudītie un nepārbaudītie darījumi, lai gan runa bija par pirmo posmu, kas ir nepieciešams, lai novērtētu komercnosacījumu, kuri ir piemērojami transfertcenu noteikšanai starp saistītām pusēm, atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam (apstrīdētā lēmuma 275.–285. apsvērums).
- 43 Otrkārt, runājot par nodevas apmēru, Komisija uzskata, ka, lai gan ziņojumā par transfertcenām bija pareizi identificēta un pārbaudīta nodeva, tajā bija jānonāk pie pilnīgas konkurences nulles vērtības. Tā tostarp norādīja, ka *SMBV* nav guvusi nekādu peļņu no intelektuālā īpašuma tiesību izmantošanas, kas ir nodevas priekšmets, ciktāl tā tās neizmanto tirgū. Līdz ar to Komisija uzskata, ka peļņa, kas pārskaitīta *Alki*, izmantojot nodevu, esot pilnībā apliekama ar nodokli Nīderlandē (apstrīdētā lēmuma 286.–341. apsvērums).
- 44 Lai pārbaudītu nodevas atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam, Komisija piemēro *CUP* metodi un norāda uz vairākiem ražošanas nolīgumiem starp *Starbucks* grupu un trešajām personām vai starp trešajām personām un *Starbucks* grupu kā salīdzināmiem darījumiem.
- 45 Turklāt Komisija noraida Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* izvirzītos argumentus nodevas apmēra pamatojumam. Pirmkārt, tā uzskata, ka atlīdzība par nodevas maksāšanu nevar būt tas, ka *Alki* uzņemas *SMBV* uzņēmējdarbības riskus, riskējot atzīt, ka integrētie uzņēmumi var saskaņā ar līgumu pārdalīt riskus un tādējādi novērst jebkādu nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu. Otrkārt, Komisija piebilst, ka nodevas maksāšanu nevar attaisnot tās summas lielums, ko *Alki* pārskaitīja *Starbucks US*.
- 46 Treškārt, attiecībā uz negrauzdētu kafijas pupiņu pirkuma cenas limeni Komisija norāda, ka šis darījums nav ticis izvērtēts ziņojumā par transfertcenām, lai gan minētajā ziņojumā tas bija identificēts kā viens no galvenajiem *SMBV* veiktajiem darījumiem. Pamatojoties uz *SCTC* finanšu datiem, Komisija aprēķināja vidējo bruto limeni negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksām *APA* spēkā esamības laikposmā. Komisija uzskata, ka bruto starpība laikā no 2011. līdz 2014. gadam, kas radīja ievērojamu kafijas pupiņu cenas pieaugumu, kurš bija jāsedz *SMBV*, salīdzinot ar *SCTC* segtajām izmaksām, neatspoguļo tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību. Tā secina, ka *SMBV* samaksātā papildu cena, samazinot reģistrēto peļņu un tādējādi arī tās nodokļa bāzi, ir uzskatāma par selektīvu priekšrocību (apstrīdētā lēmuma 342.–361. apsvērums).
- 47 Otrām kārtām joprojām savā galvenajā pamatojumā nolūkā pierādīt, ka ar *APA* tika izdarīta atkāpe no Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas, bet, pakārtoti šī sprieduma 42.–46. punktā izklāstītajai kritikai, Komisija uzskata, ka katrā ziņā un pat pieņemot, ka *TNMM* ir piemērota, lai noteiktu *SMBV* gūto peļņu, ziņojumā par transfertcenu tika izmantota nepareiza *TNMM* piemērošana. Tā secina, ka, tā kā šī metode nerada nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu, Nīderlandes nodokļu iestādes nevarēja to apstiprināt *APA* (apstrīdētā lēmuma 362.–408. apsvērums).

- 48 Pirmkārt, Komisija uzskata, ka ziņojumā par transfertcenām *SMBV* esot kļūdaini identificēta kā vismazāk sarežģītā vienība un tātad kā “testera daļa” *TNMM* piemērošanas nolūkā. Turpretī tā piebilda, ka *SMBV* būtu bijis jānorāda kā sarežģītāks uzņēmums, ciktāl pirmām kārtām *Alki* īstenoja vienīgi ierobežotas funkcijas un otrām kārtām papildus tam, ka *SMBV* veic arī citas funkcijas, ne tikai grauzdēšanu, šī funkcija neizpaudās kā ikdienas darbības, bet gan bija būtiska (apstrīdētā lēmuma 362.–377. apsvērumi).
- 49 Otrkārt, Komisija uzskata, ka peļņas apmērs, kas ietverts ziņojumā par transfertcenām, proti, apsaimniekošanas izmaksas, nebija atbilstošs. Komisija uzskata, ka *Starbucks* grupas nodokļu konsultants esot kļūdaini norādījis, ka grauzdēšana, nevis tālākpārdošana un izplatīšana ir *SMBV* galvenā funkcija. Līdz ar to Komisija secina, ka *SMBV* reģistrēto pārdošanas apjomu izmantošana par peļņas līmeņa norādi turklāt ir piemērotāka un tās rezultātā esot maksāta lielāka atlīdzība par *SMBV* darbību. Lai pamatotu šo secinājumu, Komisija aprēķināja peļņas rādītāju, par pamatu izmantojot neatkarīgu vienību grupu, kas veic tādas pašas tālākpārdošanas un grauzdēšanas darbības kā *SMBV*. Pēc salīdzinājuma ar *Starbucks Manufacturing Corporation* (turpmāk tekstā – “*SMC*”) – vienīgo citu grupas vienību, kas veic grauzdēšanas darbības grupai, – tā secināja, ka *SMC* ir [konfidenciāli] reizes rentablāks nekā *SMBV*, balstoties uz *APA* (apstrīdētā lēmuma 379.–400. apsvērumi).
- 50 Treškārt, Komisija uzskatīja, ka katrā ziņā un pat pieņemot, ka ekspluatācijas izmaksas ir atbilstošas peļņas līmeņa indikators, lai aprēķinātu *SMBV* transfertcenu, divi nodokļu konsultanta labojumi ziņojumā par transfertcenām neļauj panākt tirgū balstīta rezultāta uzticamu provizorisko aprēķinu. Komisija kritizē pirmām kārtām “apgrozāmā kapitāla korekcijas” izmantošanu un otrām kārtām izraudzītā uzņēmuma izmaksu izslēgšanu apstrīdētā lēmuma 300. apsvērumā, kas publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* ar terminu “nesaistīts ražošanas uzņēmums 1” (turpmāk tekstā – “nesaistīts ražošanas uzņēmums 1”), pamatojoties uz izmaksu bāzi, kas izmantota kā peļņas līmeņa indikators (apstrīdētā lēmuma 401.–408. apsvērumi).
- 51 Komisija tādējādi secina, ka Nīderlandes nodokļu iestāžu akceptētā metodoloģija, saskaņā ar kuru peļņa, ko bija guvis *SMBV* un kas pārsniedz [konfidenciāli] % robežu no apsaimniekošanas izmaksām, bija jāmaksā kā nodeva *Alki*, neatbilda nesaistītu pušu darījuma principam un tās rezultātā tika samazināta *SMBV* nodokļu nasta.
- 52 Tādējādi no iepriekš minētā izriet, ka, veicot pārbaudi attiecībā uz Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, Komisija ir norādījusi uz sešām kļūdām, kas ļāva secināt, ka šajā gadījumā pastāv selektīva priekšrocība. Šajā pārbaudē pirmās trīs kļūdas iekļaujas galvenajā nostājā, savukārt pārējās trīs kļūdas iekļaujas pakārtotā pozīcijā un ir savstarpēji pakārtotas.
- 53 Konkrētāk, runājot par galveno nostāju, Komisija uzskata, ka ar *APA* pieņemto metodi ir izdarīta atkāpe no metodes, kas ļāva panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību, ciktāl:
- *TNMM* izvēle bija kļūdaina un ziņojumā par transfertcenām netika pārbaudīts grupas ietvaros veiktais darījums, kam faktiski tika lūgta un piešķirta *APA* (turpmāk tekstā – “pirmais argumentācijas virziens”);
 - pirmkārt, *APA* nebija iedibināta metodoloģija, lai nodrošinātu, ka maksājums, ko *SMBV* veic *Alki*, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam; bija jāpiemēro *CUP* metode, lai noteiktu apmēru maksājumam, kuru *SMBV* veica *Alki*; piemērojot šo metodi, maksājumam vajadzējis būt nullei (turpmāk tekstā – “otrais argumentācijas virziens”);
 - otrkārt, *APA* neizvērtēja, vai negrauzdētas kafijas pirkuma cenas līmenis atbilst nesaistītu pušu darījuma principam vai arī tas ir pārvērtēts (turpmāk tekstā – “trešais argumentācijas virziens”).

- 54 Runājot par pakārtoto nostāju, Komisija uzskata, ka, pat pieņemot, ka *TNMM* bija piemērota metode, lai noteiktu *SMBV* gūto peļņu, ziņojumā par transfertcenām *TNMM* tika izmantota nepareizi. Šajā ziņā Komisija uzskata, ka:
- ar *APA* apstiprināto metodi tika izdarīta atkāpe no metodes, kas ļāva panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aprēķinu, kurš atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, ciktāl *SMBV* tika nepareizi identificēta kā mazāk sarežģīta vienība un tādējādi kā vienība, ko var izmēģināt, piemērojot *TNMM* (turpmāk tekstā – “ceturtais argumentācijas virziens”);
 - pakārtoti *APA* akceptētā metode neļauj panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, ciktāl *SMBV* funkcijas tika analizētas nepareizi un nepareiza bija izvēle izmantot apsaimniekošanas izmaksas kā peļņas apmēra norādi (turpmāk tekstā – “piektais argumentācijas virziens”);
 - pakārtoti *APA* apstiprinātā metode neļauj panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, ciktāl palielinājuma koeficientam piemērotie labojumi bija nepiemēroti (turpmāk tekstā – “sestais argumentācijas virziens”).
- 55 Treškārt, pakārtotajā argumentācijā nolūkā pierādīt, ka ar *APA* ir izdarīta atkāpe no UIN 8.*ter* panta 1. punkta, kā arī no Dekrēta par transfertcenām, Komisija uzskatīja, ka, pat pieņemot, ka atbilstošu atsauces sistēmu neveido uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējiem noteikumi, bet gan, kā apgalvo Nīderlandes iestādes, vienīgi noteikumi, ar kuriem Nīderlandes tiesībās ietverts nesaistītu pušu darījuma princips, proti, UIN 8.*ter* panta 1. punkts, kā arī Dekrēts par transfertcenām, ar *APA*, apstiprinot metodi *SMBV* peļņas noteikšanai, kura nerada nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu, ir izdarīta atkāpe arī no šīs atsauces sistēmas. Šajā ziņā Komisija atsauca uz savu analīzi, kas veikta, ņemot vērā Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, un uz šī sprieduma 52.–54. punktā izklāstītajiem sešiem argumentācijas virzieniem (turpmāk tekstā – “argumentācija attiecībā uz ierobežoto atsauces sistēmu”) (apstrīdētā lēmuma 409.–412. apsvērumi).
- 56 Attiecībā uz šī sprieduma 34. punktā norādīto nodokļu pasākumu selektivitātes analīzes trešo posmu Komisija uzskata, ka atkāpe no atsauces sistēmas nebija pamatota. Šajā ziņā tā norāda, ka ne Nīderlandes iestādes, ne *Starbucks* nav norādījuši uz iespējamo pamatojumu selektīvajai attieksmei pret *SMBV*, lai gan tām šajā ziņā ir pierādīšanas pienākums. Komisija turklāt piebilda, ka tā nav noteikusi nevienu iespējamo pamatojumu (apstrīdētā lēmuma 413. un 414. apsvērumi).
- 57 Komisija secina, ka ar *SMBV APA* tika piešķirta selektīva priekšrocība *SMBV* LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ciktāl ar to tika apstiprināta *SMBV* peļņas sadales metode, kura nevarēja tikt uzskatīta par tādu, kas panāk nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību. Komisija uzskata, ka šīs metodes rezultātā tika samazināta *SMBV* nodokļu nasta, galvenokārt ņemot vērā Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, salīdzinot ar neatkarīgajiem uzņēmumiem un pakārtoti ņemot vērā UIN 8.*ter* panta 1. punktu un Dekrētu par transfertcenām, salīdzinājumā ar citiem integrētajiem uzņēmumiem (apstrīdētā lēmuma 415. un 416. apsvērumi).
- 58 Attiecīgi Komisija secināja, ka *APA* ir uzskatāma par valsts atbalstu (apstrīdētā lēmuma 422. un 423. apsvērumi).
- 59 Komisija līdz ar to uzskata, ka *SMBV* piešķirtais atbalsts nav saderīgs ar iekšējo tirgu. Faktiski Nīderlandes Karaliste nav norādījusi nevienu no LESD 107. panta 2. un 3. punktā paredzētajiem saderības pamatiem. Aplūkotais atbalsts, kas ir jāuzskata par atbalstu darbībai, parasti nebūtu jāuzskata par saderīgu ar iekšējo tirgu (apstrīdētā lēmuma 431.–434. apsvērumi).

- 60 Turklāt Komisija konstatē, ka Nīderlandes Karaliste tai saskaņā ar LESD 108. panta 3. punktu nebija paziņojusi nevienu projektu, kas atbilstu *APA*, un nav ievērojusi apturēšanas pienākumu, kas tai noteikts saskaņā ar šo pantu. Tādējādi runa varot būt vienīgi par prettiesisku valsts atbalstu, kas īstenots, pārkāpjot minēto tiesību normu (apstrīdētā lēmuma 435. un 436. apsvērums).
- 61 Turklāt Komisija precizē, ka informācija, uz kuru tā bija balstījusi savu lēmumu, bija pieejama Nīderlandes nodokļu iestādei *APA* pieņemšanas brīdī. Attiecībā uz negraudētu kafijas pupiņu izmaksām tā piebilst, ka ziņojumā par transfertcenām nebija pārbaudītas cenas, ko *SCTC* izrakstījusi *SMBV* saskaņā ar to vienošanos par negraudētu kafijas pupiņu iegādi, un ka, lai gan šis darījums tika izvērtēts 2008. gada *APA*, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu attiecībā uz to, *APA* nevarētu tikt atstāta vieta cenu paaugstinājumam, kas tika novērots 2011. gadā (apstrīdētā lēmuma 424.–427. apsvērums).
- 62 Visbeidzot, Komisija identificē *SMBV*, kā arī *Starbucks* grupu kopumā kā atbalsta saņēmējus, pamatojoties uz to, ka tie veido vienu saimniecisku vienību (apstrīdētā lēmuma 417.–419. apsvērums).

c) Par valsts atbalsta atgūšanu

- 63 Apstrīdētā lēmuma 10. sadaļā “Atgūšana”, pirmkārt, Komisija tostarp uzskata, ka tai nav pienākuma noteikt precīzu atgūstamā atbalsta summu, bet tai ir vienīgi jāsniedz lēmuma adresātam pietiekama informācija, lai tas pats varētu noteikt atgūšanas summu. Šajā gadījumā Komisija uzskata, ka, tā kā nodevas apmēram būtu jābūt nullei, *SMBV* grāmatvedības uzskaitē norādītā peļņa būtu bijusi jāizmanto, lai aprēķinātu *SMBV* ar nodokli apliekamos ienākumus. Turklāt šī peļņa būtu bijusi jāpalielina par starpību starp cenu, kas samaksāta par negraudētajām kafijas pupiņām, un cenu, kas būtu bijusi jāsamaksā. Šajā ziņā Komisija uzskatīja, ka bruto starpība no [konfidenciāli] % attiecībā uz *SCTC* ir uzskatāma par nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu, iepērkot kafijas pupiņas. Līdz ar to tā precizēja, ka atgūstamā summa atbilstot starpībai starp nodokļiem, kas esot bijuši jāsamaksā, pamatojoties uz šo cenu, un summu, kas faktiski tika samaksāta saskaņā ar *APA* (apstrīdētā lēmuma 442.–448. apsvērums).
- 64 Otrkārt, Komisija uzskatīja, ka Nīderlandes Karalistei vispirms bija jāatgūst atbalsts no *SMBV* un ka, ja tai nav iespējas veikt maksājumu, Nīderlandes Karalistei tas būtu jāatgūst no *Starbucks Corp.*, ņemot vērā, ka tieši šī vienība kontrolē *Starbucks* grupu (apstrīdētā lēmuma 449. apsvērums).

d) Secinājumi

- 65 Noslēgumā Komisija uzskata, ka Nīderlandes Karaliste, izmantojot *APA*, esot prettiesiski piešķīrusi valsts atbalstu *SMBV* un *Starbucks* grupai, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu, ka Nīderlandes Karalistei tas ir jāatgūst no *SMBV*, piemērojot Padomes Regulas (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD 108.] panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.), 16. pantu, un, ja *SMBV* neatmaksā pilnu summu, tā ir jāatgūst no *Starbucks Corp.* neatgūtās atbalsta summas apmērā (apstrīdētā lēmuma 450. apsvērums).
- 66 Apstrīdētā lēmuma rezolutīvā daļa ir šāda:

“1. pants

[*APA*], ko 2008. gada 28. aprīlī Nīderlande[s Karaliste] noslēdza ar [*SMBV*] un kas dod tam iespēju ik gadu desmit gadu laikposmā noteikt savas uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības Nīderlandē, ir atbalsts [LESD] 107. panta 1. punkta nozīmē, kurš nav saderīgs ar iekšējo tirgu un kuru Nīderlande[s Karaliste] nelikumīgi sniegusi, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu.

2. pants.

Nīderlande[s Karaliste] no [SMBV] atgūst 1. punktā minēto nesaderīgo un nelikumīgo atbalstu.

Visas summas, ko pēc iepriekšējā rindkopā aprakstītās atgūšanas nevar atgūt no [SMBV], atgūst no uzņēmuma *Starbucks [Corp.]*.

Atgūstamajām summām pieskaita procentus par laikposmu no dienas, kad atbalsts nodots saņēmējiem, līdz tā faktiskās atgūšanas dienai.

Procentus aprēķina kā saliktu summu atbilstīgi Regulas (EK) Nr. 794/2004 V nodaļai.

3. pants

Piešķirto atbalstu, kas minēts 1. pantā, atgūst nekavējoties un efektīvi.

Nīderlande[s Karaliste] nodrošina šā lēmuma izpildi četru mēnešu laikā pēc datuma, kurā šis lēmums tika paziņots.

4. pants

Divu mēnešu laikā pēc šā lēmuma paziņošanas Nīderlande[s Karaliste] iesniedz informāciju [Komisijai] par izmantoto metodoloģiju, lai aprēķinātu precīzo atbalsta summu.

Nīderlande[s Karaliste] informē Komisiju par to valsts pasākumu rezultātiem, kas īstenoti, lai izpildītu šo lēmumu, līdz brīdim, kad 1. pantā minētā piešķirtā atbalsta atgūšana ir pabeigta. Tā pēc Komisijas vienkārša pieprasījuma nekavējoties iesniedz informāciju par jau veiktajiem un plānotajiem pasākumiem atbilstīgi šim lēmumam.

[..]”

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

A. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-760/15

- 67 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2015. gada 23. decembrī, Nīderlandes Karaliste cēla prasību lietā T-760/15. Komisija savu iebildumu rakstu iesniedza 2016. gada 30. martā. Replika un atbilde uz repliku tika iesniegtas attiecīgi 2016. gada 14. jūnijā un 9. septembrī.

1. Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāru izskatīšanu

- 68 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 20. jūnijā, Nīderlandes Karaliste lūdza lietu T-760/15 izskatīt paplašinātā tiesas sastāvā. Atbilstoši Reglamenta 28. panta 5. punktam Vispārējā tiesa ņēma vērā, ka lieta T-760/15 ir nodota septītajai palātai paplašinātā sastāvā.
- 69 Tā kā 2016. gada 26. septembrī Vispārējās tiesas palātu sastāvs tika mainīts, atbilstoši Reglamenta 27. panta 5. punktam tiesnesis referents tagad darbojas septītajā palātā paplašinātā sastāvā, kurai attiecīgi tika nodota lieta T-760/15.
- 70 Tā kā viens no Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties lietas izskatīšanā, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2017. gada 26. aprīļa lēmumu norīkoja Vispārējās tiesas priekšsēdētāja vietnieku, lai viņš papildinātu palātu.

71 Ar 2017. gada 12. decembra lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs apmierināja tiesneša referenta priekšlikumu izskatīt lietu T-760/15 prioritāri saskaņā ar Reglamenta 67. panta 2. punktu.

2. Par iestāšanos lietā

72 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 6. aprīlī, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste lūdza atļauju iestāties lietā T-760/15 Komisijas prasījumu atbalstam.

73 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 7. aprīlī, Īrija lūdza atļaut iestāties lietā T-760/15 Nīderlandes Karalistes prasījumu atbalstam.

74 Ar 2016. gada 13. jūnija rīkojumiem Vispārējās tiesas piektās palātas priekšsēdētājs apmierināja Apvienotās Karalistes un Īrijas pieteikumus par iestāšanos lietā.

75 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 9. novembrī, Apvienotā Karaliste atsauca savu iestāšanos lietā. Ar 2016. gada 12. decembra rīkojumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs izsvitroja Apvienoto Karalisti no lietas T-760/15 kā personu, kas iestājusies lietā.

3. Par lūgumiem par konfidencialitātes ievērošanu

76 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 26. februārī, Nīderlandes Karaliste lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā uz sabiedrību daļai prasības pieteikuma, kā arī atsevišķiem tai pievienotajiem dokumentiem.

77 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 17. maijā, Nīderlandes Karaliste lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā uz Īriju daļai prasības pieteikuma, kā arī atsevišķiem tai pievienotajiem dokumentiem, apstrīdētajam lēmumam un daļai no iebildumu raksta.

78 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 17. maijā, Komisija lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā uz Īriju daļai no iebildumu raksta.

79 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 1. jūlijā, Nīderlandes Komisija lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā uz Īriju daļai no replikas, kā arī atsevišķiem tai pievienotajiem dokumentiem.

80 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 21. jūlijā, Nīderlandes Karaliste informēja Vispārējo tiesu par to, ka ir panākta vienošanās ar Komisiju attiecībā uz apstrīdētā lēmuma nekonfidencialo versiju tā publicēšanas mērķiem un ka tā groza lūgumus par konfidencialitātes ievērošanu, kas iesniegti lietā T-760/15 saistībā ar apstrīdēto lēmumu atbilstoši šai panāktajai vienošanās.

81 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 11. oktobrī, Nīderlandes Karaliste lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā uz Īriju daļai no atbildes uz repliku, kā arī atsevišķiem tai pievienotajiem dokumentiem.

82 Pēc atļaujas saņemšanas kā persona, kas iestājusies lietā, Īrija ir saņēmusi vienīgi procesuālo dokumentu nekonfidencialās versijas un nav izvirzījusi nevienu iebildumu par lūgumiem par konfidencialitātes ievērošanu, kas pret viņu ir izteikti.

83 Pamatojoties uz tiesneša referenta priekšlikumu, Vispārējās tiesas septītā palāta paplašinātā sastāvā veica Reglamenta 89. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu, ar kuru Nīderlandes Karaliste tika aicināta pārskatīt savus lūgumus par konfidencialitātes ievērošanu attiecībā uz *APA*, apstrīdētā lēmuma 142. apsvērumā minēto nolīgumu par grauzdēšanu starp *SMBV* un *Alki*, kā arī ziņojumu par transfertcenām, lai novērstu noteiktas pretrunas minētajos pieteikumos. Nīderlandes Karaliste iesniedza jaunas šo dokumentu nekonfidencialās versijas noteiktajā termiņā.

4. Par lietas dalībnieku prasījumiem

84 Nīderlandes Karalistes prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

- atcelt apstrīdēto lēmumu;
- piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus lietā T-760/15.

85 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

- noraidīt prasību lietā T-760/15 kā nepamatotu;
- piespriest Nīderlandes Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus lietā T-760/15.

86 Īrijas prasījums Vispārējai tiesai ir atcelt apstrīdēto lēmumu atbilstoši Nīderlandes Karalistes prasījumiem.

B. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-636/16

87 Ar prasību, kas Vispārējās tiesas kancelejā celta 2016. gada 5. septembrī, *Starbucks Corp.* un *Starbucks Manufacturing Emea* (turpmāk tekstā abi kopā – “*Starbucks*”) cēla prasību lietā T-636/16. Komisija savu iebildumu rakstu iesniedza 2017. gada 16. martā. Replika un atbilde uz repliku tika iesniegtas attiecīgi 2017. gada 26. jūnijā un 20. oktobrī.

1. Par iztiesāšanas sastāvu un lietas izskatīšanu prioritārā kārtībā

88 Pēc Vispārējās tiesas septītās palātas priekšlikuma Vispārējā tiesa atbilstoši Reglamenta 28. pantam 2017. gada 12. jūlijā nolēma nodot lietu paplašinātam iztiesāšanas sastāvam.

89 Tā kā viens no septītās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties lietas izskatīšanā, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2017. gada 1. augusta lēmumu norīkoja Vispārējās tiesas priekšsēdētāja vietnieku, lai viņš papildinātu palātu.

90 Ar 2017. gada 12. decembra lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs apmierināja tiesneša referenta priekšlikumu izskatīt lietu T-636/16 prioritāri saskaņā ar Reglamenta 67. panta 2. punktu.

2. Par lūgumiem par konfidencialitātes ievērošanu

91 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 7. aprīlī un kas ir grozīts ar 2018. gada 23. aprīlī iesniegtajiem dokumentiem, *Starbucks* lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā uz Īriju saistībā ar noteiktu informāciju prasības pieteikumā, iebildumu rakstā, replikā, atbildē uz repliku, kā arī dažos šo procesuālo rakstu pielikumos.

3. Par lietas dalībnieku prasījumiem

- 92 *Starbucks* prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- atcelt apstrīdētā lēmuma 1.–4. pantu;
 - pakārtoti atcelt apstrīdētā lēmuma 2. panta 1. punktu;
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus lietā T-636/16.
- 93 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- noraidīt prasību lietā T-636/16 kā nepamatotu;
 - piespriest *Starbucks* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus lietā T-636/16.

C. Par lietu apvienošanu tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām un par procesa mutvārdu daļu

- 94 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 23. februārī, *Starbucks* lūdza apvienot lietas T-760/15 un T-636/16 tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām.
- 95 Ar 2017. gada 7. jūnija lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs nolēma šajā tiesvedības stadijā neapvienot lietas T-760/15 un T-636/16.
- 96 Ar Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2018. gada 8. maija rīkojumu lietas T-760/15 un T-636/16 tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām saskaņā ar Reglamenta 68. pantu.
- 97 Pēc tiesneša referenta priekšlikuma Vispārējā tiesa nolēma uzsākt tiesvedības mutvārdu procesu un Vispārējās tiesas Reglamenta 89. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu ietvaros aicināja lietas dalībniekus atbildēt uz rakstveida jautājumiem. Lietas dalībnieki atbildēja uz šo procesa organizatorisko pasākumu noteiktajā termiņā.
- 98 Ar dokumentiem, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti 2018. gada 7. un 15. jūnijā, *Starbucks* lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā uz atsevišķu informāciju, kas ietverta tā atbildē uz procesa organizatoriskajiem pasākumiem, kā arī Komisijas atbildē.
- 99 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 8. jūnijā, *Starbucks* sniedza apsvērumus par ziņojumu tiesas sēdē.
- 100 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 14. jūnijā, Komisija lūdza atsaukt *Starbucks* apsvērumus par ziņojumu tiesas sēdē.
- 101 Pēc tam, kad Īrija bija saņēmusi šī sprieduma 91., 98. un 99. punktā minēto dokumentu nekonfidencialās versijas, tā neizvirzīja nevienu iebildumu par attiecībā uz viņu izteiktajiem lūgumiem par konfidencialitātes ievērošanu.
- 102 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 26. jūnijā, *Starbucks* lūdza atļauju tiesas sēdē izmantot tehniskos līdzekļus un piedāvāja tiesas sēdē izmantot eksperta pakalpojumus. Tiesas sēdē Komisija tika aicināta mutiski iesniegt savus apsvērumus par minēto pieteikumu un savukārt lūdza atļauju tiesas sēdē izmantot tehniskos līdzekļus.

- 103 Lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi, izmantojot pieprasītos tehniskos līdzekļus, un to atbildes uz Vispārējās tiesas uzdotajiem jautājumiem tika uzklausi 2018. gada 2. jūlija tiesas sēdē.
- 104 Tiesas sēdē lietas dalībnieki tika uzklausi par iespējamo lietu T-760/15 un T-636/16 apvienošanu galīgā sprieduma taisīšanai, ko Vispārējā tiesa atzīmēja tiesas sēdes protokolā.

III. Juridiskais pamatojums

- 105 Lai izskatītu šīs prasības, vispirms ir jālemj par dažiem lietas dalībnieku izvirzītajiem procesuālajiem jautājumiem, pirms tiek analizēti pēdējo minēto izvirzītie pamati pēc būtības.

A. Procesuālie jautājumi

- 106 Attiecībā uz procesuālajiem jautājumiem, kas rodas šajā lietā, vispirms ir jāpārbauda šo lietu iespējamā apvienošana galīgā nolēmuma taisīšanai. Pēc tam ir jāpārbauda Komisijas lūgums, lai *Starbucks* 2018. gada 8. jūnija apsvērumi par ziņojumu tiesas sēdē tiktu izņemti no lietas materiāliem. Visbeidzot ir jāizskata jautājums par prasības pieteikuma lietā T-760/15 A.7. pielikuma pieņemamību, ko apstrīd Komisija.

1. Par šo lietu apvienošanu galīgā lēmuma pieņemšanai

- 107 Saskaņā ar Reglamenta 19. panta 2. punktu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs nodeva lēmumu par lietu T-760/15 un T-636/16 apvienošanu galīgā sprieduma taisīšanai, kas bija tās kompetencē, Vispārējās tiesas septītajai palātai paplašinātā sastāvā.
- 108 Pēc lietas dalībnieku uzklaušanās tiesas sēdē saistībā ar iespējamo apvienošanu lietas T-760/15 un T-636/16 ir jāapvieno galīgā nolēmuma pieņemšanai saistības dēļ.

2. Par lūgumu, lai Starbucks apsvērumi par ziņojumu tiesas sēdē tiktu izņemti no lietas materiāliem

- 109 Ar 2018. gada 14. jūnija vēstuli Komisija lūdza Vispārējo tiesu izņemt no lietu T-760/15 un T-636/16 lietas materiāliem *Starbucks* 2018. gada 8. jūnija vēstuli (skat. šī sprieduma 100. punktu), ciktāl tajā ir ietverti apsvērumi par ziņojumu tiesas sēdē, pamatojoties uz to, ka šādi apsvērumi neesot paredzēti nedz Reglamentā, nedz tā izpildes praktiskajos noteikumos.
- 110 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka ar 2018. gada 13. jūnija lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs nolēma pievienot lietas materiāliem *Starbucks* 2018. gada 8. jūnija vēstuli. Otrkārt, ir jāatgādina, ka Vispārējā tiesa ir vienīgā tiesa, kas var spriest par nepieciešamību pievienot lietas materiāliem dokumentus, kuri nav paredzēti Reglamentā. Tādējādi ir jānoraida Komisijas lūgums izņemt no lietas materiāliem 2018. gada 8. jūnija vēstuli.
- 111 Tomēr saskaņā ar Reglamenta 84. panta 1. punktu tiesvedības laikā nav atļauts izvirzīt jaunus pamatus, izņemot gadījumus, kad tie ir saistīti ar tādiem tiesiskiem vai faktiskiem apstākļiem, kas ir kļuvuši zināmi iztiesāšanas laikā.
- 112 Tā kā *Starbucks* nav sniedzis nekādu pamatojumu attiecībā uz 2018. gada 8. jūnija vēstulē minēto argumentu novēlotu iesniegšanu, kā to ir norādījusi Komisija, tie ir jānoraida kā nepieņemami, ciktāl tie pārsniedz vienkāršus apsvērumus attiecībā uz tiesas sēdes ziņojuma konfidencialitāti un pareizību, grozot prasības pieteikumā izvirzītos pamatus.

3. Par prasības pieteikuma A.7. pielikuma pieņemamību lietā T-760/15

- 113 Komisija apstrīd prasības pieteikuma lietā T-760/15 A.7. pielikuma, kurā tiek shematiski salīdzināti atsevišķi līgumu, kas noslēgti starp *Starbucks* grupu un noteiktām trešajām personām, darbības aspekti, pieņemamību. Komisija uzskata, ka galvenie faktiskie un juridiskie apstākļi, uz kuriem pamatojas prasība, lai tie netiktu atzīti par nepieņemamiem, ir jāizklāsta vismaz kopsavilkuma veidā, bet loģiski un saprotami pašā prasības pieteikuma tekstā. Taču šis nosacījums šajā gadījumā nav izpildīts.
- 114 Jāatgādina, ka saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtu 21. pantu un Reglamenta 76. panta d) apakšpunktu prasības pieteikumā ir jānorāda strīda priekšmets, izvirzītie pamati un argumenti, kā arī kopsavilkums par minētajiem pamatiem. Šai norādei ir jābūt pietiekami skaidrai un precīzai, lai ļautu atbildētājam sagatavot savu aizstāvību un vajadzības gadījumā Vispārējai tiesai lemt par prasību, nepieprasot citu papildu informāciju. Lai prasība būtu pieņemama, pamata faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, ar kuriem prasība pamatota, jāizriet – vismaz kopsavilkuma veidā un tomēr saskaņoti un saprotami – no paša prasības pieteikuma teksta. Kaut arī atsevišķos jautājumos prasības pieteikuma tekstu var pamatot un papildināt, atsaucoties uz konkrētiem tam pievienoto dokumentu fragmentiem, vispārēja atsauce uz citiem dokumentiem, pat ja tie ir pievienoti prasības pieteikumam, nevar atsvērt būtisku juridisko argumentu neesamību, kam atbilstoši iepriekš minētajām normām ir jābūt ietvertiem prasības pieteikumā. Pielikumi var tikt ņemti vērā tikai, ciktāl tie pamato vai papildina pamatus vai argumentus, kurus lietas dalībnieki ir tieši izklāstījuši savu procesuālo rakstu tekstā, un ciktāl ir iespējams precīzi noteikt, kādi šajos pielikumos ietvertie elementi pamato vai papildina attiecīgos pamatus vai argumentus. Turklāt Vispārējai tiesai nav pienākuma pielikumos meklēt un identificēt pamatus un argumentus, ko tā varētu uzskatīt par tādiem, kuri veido prasības pamatojumu, jo pielikumi izmantojami vienīgi pierādījumu sniegšanai un tehniskos nolūkos (skat. spriedumu, 2013. gada 14. marts, *Fresh Del Monte Produce*/Komisija, T-587/08, EU:T:2013:129, 268.–271. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 115 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka attiecībā uz līgumiem, kas noslēgti starp *Starbucks* grupu un ārējiem grauzdētājiem un kafijas atvasināto produktu ražotājiem, Nīderlandes Karaliste norāda, ka A.7. pielikumā ir “shematiski kopsavilkumi par Komisijas iesniegto līgumu salīdzināšanas punktiem, kuros ir pārņemtas trīs norādītās atšķirības” prasības pieteikumā lietā T-760/15. Tomēr Nīderlandes Karaliste prasības pieteikuma lietā T-760/15 140.–155. punktā norāda iemeslus, kas, pēc tās domām, pierāda, ka līgumi, kurus Komisija izvirza savā apstrīdētajā lēmumā, nav salīdzināmi ar līgumattiecībām starp *Alki* un *SMBV*.
- 116 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka visi argumenti, kas ietverti prasības pieteikuma lietā T-760/15 A.7. pielikumā, pietiekami skaidri un precīzi izriet no prasības pieteikuma lietā T-760/15 140.–155. punkta. Tādējādi, nepastāvot prasības pieteikuma lietā T-760/15 A.7. pielikumam, Komisija būtu varējusi sagatavot savu aizstāvību un Vispārējā tiesa – lemt par prasību. Tātad vienīgā prasības pieteikuma lietā T-760/15 A.7. pielikuma pievienotā vērtība ir norādīt, uz kādiem konkrētajiem līgumiem attiecas Nīderlandes Karalistes attiecīgie argumenti, kad tā prasības pieteikuma 140.–155. punktā atsaucas uz minēto līgumu “lielāko daļu” vai “vairumu”.
- 117 Līdz ar to ir jānorāda Komisijas arguments, saskaņā ar kuru prasības pieteikuma lietā T-760/15 A.7. pielikums esot jānorāda kā nepieņemams.

B. Par izvirzītajiem pamatiem un šīs prasības izvērtējuma struktūru

- 118 Prasības, kas celtas lietās T-760/15 un T-636/16, ir vērstas uz apstrīdētā lēmuma atcelšanu, ciktāl tajā *APA* ir kvalificēta par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un ciktāl tajā ir uzdots atgūt summas, ko Nīderlandes Karaliste nav iekasējusi no *SMBV* kā uzņēmumu ienākuma nodokli.

- 119 Savu prasību pamatojumam Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* izvirza attiecīgi piecus un divus pamatus, kuri lielā mērā pārklājas.
- 120 Saistībā ar pirmo pamatu lietā T-760/15, kā arī pirmā pamata pirmo daļu lietā T-636/16 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* apstrīd Komisijas veikto *APA* selektīvā rakstura pārbaudi. Konkrētāk, tās norāda, ka Komisija esot izmantojusi kļūdainu atsauces sistēmu, lai izvērtētu *APA* selektivitāti.
- 121 Otrā, trešā un ceturtā pamata ietvaros lietā T-760/15, kā arī pirmā pamata otrās daļas un otrā pamata ietvaros lietā T-636/16 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* apgalvo, ka Komisijas analīze, saskaņā ar kuru *APA* tika piešķirta priekšrocība *SMBV*, ir kļūdaina.
- 122 Konkrētāk, otrajā pamatā lietā T-760/15 un pirmā pamata otrajā daļā lietā T-636/16 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* būtībā atsaucas uz LESD 107. panta pārkāpumu, ciktāl Komisija esot kļūdaini izvērtējusi priekšrocības esamību, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu, kas esot raksturīgs Savienības tiesībām, un tādējādi esot pārkāpusi dalībvalstu nodokļu autonomiju.
- 123 Trešajā pamatā lietā T-760/15, kā arī pirmā pamata trešajā daļā un otrā pamata pirmajā, otrajā, ceturtajā un piektajā daļā lietā T-636/16 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* būtībā izvirza LESD 107. panta pārkāpumu, ciktāl Komisija esot kļūdaini uzskatījusi, ka *TNMM* izvēle, nosakot transfertcenas, ir uzskatāma par priekšrocību. Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* būtībā apstrīd Komisijas galveno argumentācijas virzienu attiecībā uz nodokļu priekšrocības esamību *SMBV* interesēs, kas izklāstīts apstrīdētā lēmuma 255.–361. apsvērumā. Šie pamati attiecas uz šī sprieduma 53. punktā minēto pirmo līdz trešo argumentācijas virzienu.
- 124 Ceturtajā pamatā lietā T-760/15 un otrā pamata trešajā daļā lietā T-636/16 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* apgalvo, ka ir pārkāpts LESD 107. pants, jo Komisija esot kļūdaini uzskatījusi, ka ar *APA* apstiprināto *TNMM* piemērošanas kārtību tiek piešķirta priekšrocība *SMBV*. Šie pamati attiecas uz šī sprieduma 54. punktā minēto ceturto līdz sesto argumentācijas virzienu.
- 125 Piektajā pamatā lietā T-760/15 Nīderlandes Karaliste norāda uz rūpības principa pārkāpumu.
- 126 Runājot par Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* izvirzīto pamatu analīzi, vispirms ir jāpārbauda pamats, ar kuru tiek apstrīdēta nesaistītu pušu darījuma principa, kuru Komisija ir aprakstījusi apstrīdētajā lēmumā, esamība. Turpinājumā ir jāizvērtē pamati, ar kuriem tiek apstrīdēts, ka šī sprieduma 53. un 54. punktā izklāstītajos pirmajā līdz sestajā argumentācijas virzienā Komisija esot pierādījusi, ka ar *APA* tika izdarīta atkāpe no Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas un piešķirta priekšrocība *SMBV* LESD 107. panta izpratnē. Turklāt ir jāanalizē pamats, ar kuru tiek apstrīdēts, ka šī sprieduma 55. punktā norādītajā argumentācijā saistībā ar ierobežoto atskaites sistēmu Komisija esot pierādījusi, ka ar *APA* ir izdarīta atkāpe no ierobežotās atsauces sistēmas, kuru veido UIN 8.ter pants un Dekrēts par transfertcenas, un ar to tika piešķirta priekšrocība *SMBV* LESD 107. panta izpratnē. Visbeidzot, ar nosacījumu, ka pārbaudē, kas veikta attiecībā uz priekšrocības esamību, minētie pamati tiek noraidīti, ir jāizvērtē pamati par apstrīdētā pasākuma selektivitātes neesamību un pienākuma ievērot pienācīgu rūpību pārkāpumu.
- 127 Šajā ziņā turklāt ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai kādu atbalstu kvalificētu par valsts atbalstu, ir jābūt izpildītiem visiem LESD 107. panta 1. punktā paredzētajiem nosacījumiem. Tādējādi ir pierādīts, ka, lai pasākums varētu tikt kvalificēts kā valsts atbalsts šīs tiesību normas izpratnē, pirmkārt, tam jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu, otrkārt, šim iejaukšanās gadījumam jābūt tādā, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, treškārt, tam jābūt tādā, ka ar to tiek radīta selektīva priekšrocība tā saņēmējam, un, ceturtkārt, tam jābūt tādā, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot (skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 128 Tomēr šajā lietā, kā tas izriet no šī sprieduma 118.–125. punktā izklāstīto pamatu iesniegšanas, Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* neapstrīd Komisijas vērtējumu par pirmajiem diviem nosacījumiem un ceturto nosacījumu, kas jāizpilda, lai pasākumu kvalificētu par valsts atbalstu. Faktiski ar tiem netiek apstrīdēts, ka, pieņemot, ka Komisija ir pierādījusi, ka *APA* ir uzskatāma par nodokļu priekšrocību, tā ir uzskatāma par valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu, kas varēja ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, un ka tā izkropļo vai draud izkropļot konkurenci. Pirmo četru pamatu, kas izvirzīti lietā T-760/15, mērķis būtībā ir apšaubīt Komisijas konstatējumu, saskaņā ar kuru ar *APA* esot piešķirta selektīva priekšrocība *SMBV*.
- 129 Turklāt, runājot par selektīvas priekšrocības pierādīšanu, ir jānorāda, ka Komisijas pieeja vienlaikus izvērtēt priekšrocības un selektivitātes kritērijus pati par sevi nav kļūdaina, jo tiek pārbaudīta gan priekšrocība, gan tās selektīvais raksturs. Tomēr Vispārējā tiesa uzskata par lietderīgu vispirms izvērtēt, vai Komisija pamatoti varēja konstatēt priekšrocības esamību, pirms tā vajadzības gadījumā izvērtē jautājumu par to, vai šī priekšrocība ir jāuzskata par selektīvu.
- 130 Vēlāk būs jāanalizē Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* argumenti par to, ka LESD 107. panta izpratnē *SMBV* nav tikusi piešķirta priekšrocība ar *APA*.

C. Par nesaistītu pušu darījuma principa esamību valsts atbalsta pārbaudes jomā un par dalībvalstu nodokļu autonomijas principa ievērošanu

- 131 Ar otro pamatu Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka Komisija esot pieļāvusi kļūdu, identificējot nesaistītu pušu darījuma principu Savienības tiesībās un norādot uz to kā uz valsts atbalsta esamības vērtējuma kritēriju. *Starbucks* būtībā izvirza tos pašus iebildumus sava pirmā pamata otrajā daļā.
- 132 Pirmkārt, Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka 2006. gada 22. jūnija spriedums Beļģija un *Forum 187* /Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), uz kuru Komisija pamatojas, lai identificētu nesaistītu pušu darījuma principu Savienības tiesībās, neļauj secināt, ka šāds princips pastāv. Turklāt Komisija neesot nedz minējusi pamatojumu, ar kuru tā bija norādījusi uz nesaistītu pušu darījuma principa esamību Savienības tiesībās, nedz precizējusi šī principa saturu. *Starbucks* piebilst, ka, lai gan LESD 107. panta ievērošana patiešām ir uzskatāma par ierobežojumu dalībvalstu nodokļu autonomijai, Komisija esot pārsniegusi pilnvaras, kas tai ir piešķirtas ar LESD 107. pantu. *Starbucks* pārmet Komisijai, ka tā, aizbildinoties ar vienlīdzīgas attieksmes principu, ir aizstājusi Nīderlandes nodokļu tiesību normas ar principu transfertcenu jomā, kas ir izveidots autonomi, un līdz ar to tā ir noteikusi nodokļu tiesību normas pēc būtības.
- 133 Otrkārt, Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka Komisija nevarēja pārbaudīt *APA*, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu Savienības tiesībās, jo vienīgi attiecīgās dalībvalsts tiesību aktiem un tiesiskajam regulējumam esot nozīme, pārbaudot valsts atbalstu. Precīzāk, Nīderlandes Karaliste norāda, ka priekšrocības esamība vienīgi varēja tikt izvērtēta, ņemot vērā izmaksas, kas parasti ir jāsedz no uzņēmuma budžeta saskaņā ar valsts tiesībām, nevis ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu Savienības tiesībās. Turklāt *Starbucks* piebilst, ka Komisija nav ņēmusi vērā Nīderlandes tiesības un savu argumentāciju pat esot balstījusi uz atšķirīgiem vai pat pretrunīgiem apsvērumiem par Nīderlandes tiesību normām transfertcenu jomā.
- 134 Vispirms Īrija piebilst, ka Komisija, kurai bija pienākums noteikt atkāpi, nav salīdzinājusi *Starbucks* situāciju ne ar vienu citu nodokļu maksātāju un vienīgi centās piemērot nesaistītu pušu darījuma principu. Turpinājumā tā apgalvo, ka Komisija nevar noteikt tādu noteikumu piemērošanu, kas nekad nav bijuši iekļauti valsts sistēmā. Tādējādi, ja tiktu apstiprināts vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, tiktu apdraudēta dalībvalstu autonomija un suverenitāte. Visbeidzot Īrija apstiprina, ka 2006. gada 22. jūnija spriedumā Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03,

- EU:C:2006:416) nav ticis konstatēts nesaistītu pušu darījuma princips Savienības tiesībās, jo šajā gadījumā, pirmkārt, nesaistītu pušu darījuma princips tika iekļauts Beļģijas tiesībās un, otrkārt, spriedumā ir atsauce uz ESAO pamatnostādņem, kas ir iekļautas Beļģijas tiesībās.
- 135 Komisija apstrīd šos argumentus. Tā it īpaši apgalvo, ka tā ir izvērtējusi selektīvas priekšrocības esamību saistībā ar atsauces sistēmu, kas izriet no valsts tiesībām, nevis ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu. No apstrīdētā lēmuma faktiski skaidri izrietot, ka priekšrocības esamība esot tikusi analizēta salīdzinājumā ar nodokļu nastu, kas parasti būtu bijusi *SMBV* atbilstoši parastajai Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmai.
- 136 Šajā pamatā būtībā Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* pārmet Komisijai, ka tā ir norādījusi uz nesaistītu pušu darījuma principu Savienības tiesībās, pārkāpjot dalībvalstu nodokļu autonomiju, un ir izvērtējusi *APA* vienīgi saskaņā ar šo principu, neņemot vērā Nīderlandes tiesības.
- 137 Vispirms ir jānorāda, kā tas tostarp izriet no apstrīdētā lēmuma 252., 267. un 408. apsvēruma, ka pārbaude attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principu, ko Komisija ir aprakstījusi apstrīdētajā lēmumā, ir daļa no tās galvenokārt veiktās selektīvās priekšrocības analīzes. Kā ir izklāstīts šī sprieduma 35. punktā, šī galvenokārt veiktā analīze ietver pārbaudi, vai *APA* ir atkāpe no Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas. Šajā ziņā ir jāmin, ka Komisija iepriekš apstrīdētā lēmuma 232.–244. apsvērumā ir norādījusi, ka Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli visus Nīderlandē reģistrētos uzņēmumus neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav integrēti, un ka šie abu veidu uzņēmumi atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā attiecībā uz šo mērķi.
- 138 Attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa definīciju Komisija apstrīdētā lēmuma 258. un 261. apsvērumā apstiprināja, ka saskaņā ar šo principu grupas uzņēmumu veiktie darījumi būtu jāatlīdzina tā, it kā par tiem vienošanos būtu panākuši neatkarīgi uzņēmumi. Apstrīdētā lēmuma 262. apsvērumā tā piebilda, ka minētā principa mērķis ir nodrošināt, lai darījumos grupas ietvaros nodokļu piemērošanas nolūkos tiktu ņemta vērā tāda peļņas summa, kas būtu iegūta, ja šādus darījumus būtu veikuši neatkarīgi uzņēmumi. Turklāt Komisija tiesas sēdē apgalvoja, ka nesaistītu pušu darījuma princips, pēc tās domām, ir līdzeklis darījumu cenu līmeņa novērtēšanai grupas ietvaros, ko Vispārējā tiesa atzīmēja tiesas sēdes protokolā.
- 139 Runājot par nesaistītu pušu darījuma principa juridisko raksturu, Komisija apstrīdētā lēmuma 264. apsvērumā uzskatīja, ka nesaistītu pušu darījuma princips noteikti ir daļa no nodokļu pasākumu, kas tiek noteikti grupas uzņēmumiem, pārbaudes saskaņā ar LESD 107. pantu neatkarīgi no tā, vai dalībvalsts šo principu ir iekļāvusi savā tiesību sistēmā. Tā precizē, ka tās piemērotais nesaistītu pušu darījuma princips ir vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas ietilpst LESD 107. panta piemērošanas jomā. Apstrīdētā lēmuma franču valodas redakcijā šajā saistībā ir minēts “principe de traitement équitable [taisnīgas attieksmes princips]”, kas ir kļūdainas frāzes “vienlīdzīgas attieksmes princips” tulkojums. Komisija pamatoja šo konstatējumu ar 2006. gada 22. jūnija spriedumu lietā Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) par koordinācijas centru nodokļu sistēmu Beļģijā, kurā Tiesa esot uzskatījusi, ka ar minētajā sistēmā paredzēto ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanas metodi minētajiem centriem tika piešķirta selektīva priekšrocība. Precīzāk, Komisija atsauca uz minētā sprieduma 96. punktu, kurā Tiesa konstatēja, ka minēto centru ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanai izmantotā metode “neļauj nodrošināt tādu transfertcenu, kas līdzinātos tai, kāda tā būtu brīvas konkurences apstākļos”.
- 140 Attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu apstrīdētā lēmuma 263. apsvērumā Komisija norādīja, ka, lai novērtētu, vai Nīderlandes Karaliste ir piešķīrusi *SMBV* selektīvu priekšrocību, tai līdz ar to ir jāpārbauda, vai Nīderlandes nodokļu iestādes apstiprinātā metode, izmantojot *APA*, lai noteiktu *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu Nīderlandē, atkāpjas no metodes, ar kuru tika panākts atbilstošs tirgū balstīta rezultāta uzticams aprēķins, un līdz ar to no nesaistītu pušu darījuma principa. Apstrīdētā lēmuma 264. apsvērumā tā piebilda, ka nesaistītu pušu darījuma

- princips tika piemērots, lai noteiktu, vai grupā ietilpstoša uzņēmuma ar nodokli apliekamie ienākumi uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas nolūkos tika aprēķināti, piemērojot metodi, kas ir pielīdzināma tirgus apstākļiem, tādējādi, ka, piemērojot uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, pret šo uzņēmumu netika piemērota labvēlīgāka attieksme nekā tā, ko piemēro neintegrētiem uzņēmumiem, kuru ar nodokli apliekamo peļņu nosaka tirgus.
- 141 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai Komisija varēja analizēt aplūkoto pasākumu, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu, kāds tas ir aprakstīts apstrīdētajā lēmumā, kā arī šī sprieduma 138.–140. punktā norādīto kopsavilkumu, proti, pārbaudīt, vai darījumi grupas iekšienē tiek atļūdzināti tā, it kā tie būtu veikti tirgus apstākļos.
- 142 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi dalībvalstu iesaiste tiešo nodokļu jomā, kaut arī tā attiecas uz jautājumiem, kas nav saskaņoti Savienībā, nav izslēgta no valsts atbalsta pārbaudes tiesiskā regulējuma piemērošanas jomas.
- 143 No tā izriet, ka Komisija var kvalificēt nodokļu pasākumu kā valsts atbalstu, ja vien ir izpildīti šādas kvalifikācijas nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 28. punkts, un 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 81. punkts). Dalībvalstīm kompetence tiešo nodokļu jomā ir jāīsteno saskaņā ar Savienības tiesībām (spriedums, 2010. gada 3. jūnijs, Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. punkts). Līdz ar to šajā kontekstā tām ir jāatturas no tādu pasākumu noteikšanas, kas var būt ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts.
- 144 Attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru ar aplūkoto pasākumu ir jāpiešķir ekonomiska priekšrocība, jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par valsts atbalstu tiek uzskatīti iejaukšanās pasākumi, kuri, lai kādā formā tie būtu, ir tādi, kas varētu tieši vai netieši sniegt labumu uzņēmumiem, vai arī ir uzskatāmi par ekonomisku priekšrocību, kuru saņēmējs uzņēmums nebūtu guvis parastos tirgus apstākļos (skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. punkts un tajā minētā judikatūra; spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).
- 145 Precīzāk, pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir labvēlīgu nodokļu režīmu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (spriedums, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts; skat. arī spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 146 Nodokļu pasākumu gadījumā pašu priekšrocību var konstatēt, vienīgi to salīdzinot ar tā saucamajiem “normālajiem” nodokļiem (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts). Tādējādi ar šādu pasākumu tā saņēmējam tiek piešķirta tāda ekonomiska priekšrocība, ja ar to atvieglo nastu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, kurai šī iemesla dēļ, kaut arī tie nav subsīdijas šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts).
- 147 Līdz ar to, lai noteiktu, vai pastāv nodokļu priekšrocība, ir jāsalīdzina saņēmēja situācija, kas izriet no attiecīgā pasākuma piemērošanas, ar situāciju attiecīgā pasākuma neesamības gadījumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Cellnex Telecom* un *Telecom Castilla-La Mancha*/Komisija, C-91/17 P un C-92/17 P, nav publicēts, EU:C:2018:284, 114. punkts), piemērojot parastos noteikumus aplikšanai ar nodokli.

- 148 Saistībā ar integrēta uzņēmuma, kas ietilpst uzņēmumu grupā, nodokļu situācijas noteikšanu vispirms ir jānorāda, ka tā veiktās transfertcenas grupas ietvaros netika noteiktas tirgus apstākļos. Proti, vienošanās par šīm cenām notika starp uzņēmumiem, kas ietilpst vienā un tajā pašā grupā, tādējādi tie nav pakļauti tirgus noteikumiem.
- 149 Tomēr, lai gan valsts nodokļu tiesībās netiek nošķirti integrēti uzņēmumi no neatkarīgiem uzņēmumiem, tos apliekot ar uzņēmumu ienākuma nodokli, šo tiesību mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu, kas izriet no šāda integrēta uzņēmuma saimnieciskās darbības, tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas veikti par tirgus cenām. Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka Komisijai saskaņā ar kompetenci, kas tai piešķirta ar LESD 107. panta 1. punktu, pārbaudot nodokļu pasākumu, kas piešķirts šādam integrētam uzņēmumam, tā var salīdzināt šāda integrētā uzņēmuma nodokļu nastu, kura izriet no minētā nodokļu pasākuma piemērošanas, ar nodokļu nastu, kas izriet no parastu valsts tiesību normu par aplikšanu ar nodokli piemērošanas uzņēmumam, kurš atrodas salīdzināmā faktiskā situācijā un kurš veic savu darbību tirgus apstākļos.
- 150 Turklāt, kā Komisija to pamatoti ir norādījusi apstrīdētajā lēmumā, šos secinājumus apstiprina 2006. gada 22. jūnija spriedums lietā *Beļģija un Forum 187/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416)*, kurā tika noteikts, ka integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem ir jāpiemēro vieni un tie paši nosacījumi. Tiesa šī sprieduma 95. punktā atzina nepieciešamību salīdzināt izņēmuma atbalsta sistēmu ar “vispārējo tiesību normu, kuras pamatā ir starpība starp produktiem un apgrūtinājumiem, kas rodas uzņēmumam, kurš darbojas brīvas konkurences apstākļos”.
- 151 Šajā ziņā, ja, izmantojot integrētam uzņēmumam piešķirto nodokļu pasākumu, valsts iestādes ir piekritušas noteiktam darījuma cenas līmenim grupas iekšienē, LESD 107. panta 1. punkts ļauj Komisijai pārbaudīt, vai šis cenu līmenis atbilst tam, kas tiktu noteikts tirgus apstākļos, lai pārbaudītu, vai tā rezultātā tiek atvieglotas izmaksas, kuras parasti jāsedz no attiecīgā uzņēmuma budžeta, tādējādi piešķirot priekšrocības minētā panta izpratnē. Tādējādi nesaistītu pušu darījuma princips, kuru Komisija aprakstījusi apstrīdētajā lēmumā, ir uzskatāms par līdzekli, kas ļauj veikt šādu pārbaudi, īstenojot Komisijas kompetences saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu. Komisija turklāt apstrīdētā lēmuma 261. apsvērumā ir pamatoti precizējusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir noteikts kā “atsauces [kritērijs]”, lai noteiktu, vai integrētam uzņēmumam saskaņā ar nodokļu pasākumu, kurā ir noteiktas tā transfertcenas, ir piešķirta priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 152 Turklāt ir jāprecizē – ja Komisija piemēro šo līdzekli, lai kontrolētu, vai integrētā uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa, piemērojot nodokļu pasākumu, atbilst paredzamam ar nodokli apliekamas peļņas apmēram, kas gūts tirgus apstākļos, tā var konstatēt priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē esamību vienīgi tad, ja atšķirība starp abiem salīdzināšanas faktoriem pārsniedz neprecizitātes, kuras ir raksturīgas metodei, kas tiek piemērota, lai iegūtu minēto provizorisko aprēķinu.
- 153 Šajā gadījumā *APA* attiecas uz *SMBV* ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanu atbilstoši UIN, kas neatkarīgi no tā, vai parastie nodokļu uzlikšanas noteikumi ir jādefinē plaši vai šauri, ir vērsti uz to, lai integrētie uzņēmumi un neatkarīgie uzņēmumi Nīderlandē attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli tiktu aplikti ar nodokli vienā un tādā pašā veidā. Komisija tādējādi varēja pārbaudīt, vai *SMBV* ar nodokli apliekamā peļņa, piemērojot *APA*, bija mazāka par *SMBV* nodokļu nastu *APA* neesamības gadījumā, bet piemērojot parastos Nīderlandes noteikumus aplikšanai ar nodokli. Ņemot vērā, ka *SMBV* ir integrēts uzņēmums un UIN mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu, kas izriet no šāda integrēta uzņēmuma saimnieciskās darbības tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas veikti par tirgus cenām, pārbaudot *APA*, ir jāsalīdzina *SMBV* ar nodokli apliekamā peļņa, kas izriet no *APA* piemērošanas, ar situāciju, kas izriet no parasto nodokļu uzlikšanas noteikumu Nīderlandes tiesībās piemērošanas uzņēmumam, kurš veic savu darbību brīvas konkurences apstākļos, salīdzināmā faktiskajā situācijā. Šajā saistībā, lai gan ar *APA* ir apstiprināts noteikts darījuma grupas ietvaros cenu līmenis, ir jāpārbauda, vai šis cenu līmenis atbilst tam, kāds tiktu noteikts tirgus apstākļos.

- 154 Šajā kontekstā ir svarīgi precizēt, ka, izskatot jautājumu par to, vai integrētais uzņēmums ir saņēmis priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, Komisijai nevar pārnest, ka tā ir izmantojusi metodi transfertcenu noteikšanai, ko tā uzskata par atbilstošu šajā lietā, lai izvērtētu transfertcenu līmeni darījumam vai vairākiem cieši saistītiem darījumiem, kuri ir daļa no apstrīdētā pasākuma. Komisijai tomēr ir jāpamato sava metodoloģiskā izvēle.
- 155 Lai gan Komisija ir pamatoti norādījusi, ka tai nevar formāli būt saistošas ESAO pamatnostādnes, tomēr šo pamatnostādņu pamatā ir ekspertu grupu veikts darbs, tās atspoguļo starptautiskā mērogā sasniegto konsensu par transfertcenām un tādējādi tām ir zināma praktiska nozīme, interpretējot jautājumus par transfertcenām, kā to ir atzinusi Komisija apstrīdētā lēmuma 66. apsvērumā.
- 156 Tādējādi Komisija varēja pamatoti uzskatīt, ka tā, veicot analīzi atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam, varēja izvērtēt, vai darījumi grupas ietvaros tiek atlīdzināti tā, it kā tie tiktu noslēgti tirgus apstākļos. Šo konstatējumu neatspēko citi Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* argumenti.
- 157 Pirmkārt, attiecībā uz Nīderlandes Karalistes argumentu, ka Komisija nav precizējusi apstrīdētajā lēmumā aprakstītā nesaistītu pušu darījuma principa saturu, pietiek atgādināt, ka no apstrīdētā lēmuma izriet, ka runa ir par līdzekli, kas ļauj kontrolēt, vai darījumi grupas iekšienē tiek atlīdzināti tā, it kā tie būtu noslēgti starp neatkarīgiem uzņēmumiem (skat. šī sprieduma 138. punktu). Tādēļ šis arguments ir jānoraida.
- 158 Otrkārt, ciktāl Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* apgalvo, ka ar nesaistītu pušu darījuma principu, ko Komisija aprakstījusi apstrīdētajā lēmumā, tam tiktu ļauts pašam noteikt uzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu un ka tādējādi tiktu radīta slēpta saskaņošana tiešo nodokļu jomā, kas būtu pretrunā dalībvalstu nodokļu autonomijai, šis arguments ir jānoraida.
- 159 Proti, lai gan, nepastāvot Savienības tiesiskajam regulējumam attiecīgajā jomā, dalībvalstīm ir kompetence noteikt nodokļu bāzes un nodokļu maksājumu sadali atkarībā no dažādiem ražošanas faktoriem un dažādām saimniecības nozarēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. punkts), tas nenozīmē, ka LESD 107. pants nav piemērojams visiem tiem nodokļu pasākumiem, kas tostarp ietelmē nodokļu administrācijas vērā ņemto nodokļu bāzi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. punkts). No tā izriet, ka šajā Savienības tiesību attīstības stadijā Komisijai nav kompetences autonomi noteikt integrēta uzņēmuma “parasto” aplikšanu ar nodokļiem, neņemot vērā valstu nodokļu tiesību normas. Tomēr, lai arī tā sauktā “parastā” aplikšana ar nodokļiem ir definēta valsts nodokļu noteikumos un pati priekšrocības esamība ir jānosaka saistībā ar šiem noteikumiem, tomēr, ja šajās valsts tiesību normās ir paredzēts, ka neatkarīgie uzņēmumi un integrētie uzņēmumi tiek aplikti ar nodokļiem vienādos apstākļos, LESD 107. panta 1. punkts ļauj Komisijai pārbaudīt, vai cenu līmenis par darījumiem grupas iekšienē, ko apstiprinājušas valsts iestādes, lai noteiktu integrēta uzņēmuma nodokļu bāzi, atbilst darījuma cenu līmenim, kas ir noslēgts tirgus apstākļos.
- 160 Līdz ar to, Komisijai pārbaudot, vai valsts nodokļu pasākuma apstiprinātā metode rada rezultātu, kas ir noteikts atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, kā tas ir definēts šī sprieduma 137. punktā, tā nepārkāpj savas pilnvaras.
- 161 Treškārt, ciktāl Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka Komisija nav norādījusi nevienu juridisko pamatu nesaistītu pušu darījuma principam, ir jāmin, ka apstrīdētā lēmuma 264. un 265. apsvērumā Komisija ir norādījusi, ka apstrīdētajā lēmumā aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips pastāvēja neatkarīgi no tā, vai šis princips ir iekļauts valsts tiesību sistēmā. Tā arī precizēja, ka tā nav pārbaudījusi, vai *APA* atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, kas paredzēts UIN 8.ter pantā vai Dekrētā par

- transfertcenām, ar kuru Nīderlandes tiesībās ir ieviests nesaistītu pušu darījuma princips. Tāpat Komisija apstiprina, ka tās piemērotais nesaistītu pušu darījuma princips atšķiras no tā, kas ir paredzēts principa par ESAO nodokļu paraugkonvencijas par ienākumiem un līdzekļiem 9. pantā.
- 162 Tomēr Komisija apstrīdētā lēmuma 264. apsvērumā arī precizēja, ka nesaistītu pušu darījuma princips noteikti ir neatņemama daļa no nodokļu pasākumu, kas tiek piešķirti grupas uzņēmumiem, pārbaudes saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu un ka nesaistītu pušu darījuma princips ir vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas ietilpst LESD 107. panta piemērošanas jomā.
- 163 Tādējādi no apstrīdētā lēmuma izriet, ka Komisijas aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips ir līdzeklis, kas ir pamatoti izmantots pārbaudē, kura veikta saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu.
- 164 Protams, tiesas sēdē Komisija it īpaši apgalvoja, ka apstrīdētajā lēmumā aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips neattiecas ne uz Savienības tiesībām, ne starptautiskajām tiesībām, bet ka tas ir raksturīgs parastajai nodokļu sistēmai, kāda ir paredzēta valsts tiesībās. Tādējādi Komisija uzskata – ja dalībvalsts savas valsts nodokļu sistēmas ietvaros izvēlas atsevišķas juridiskās vienības pieeju, saskaņā ar kuru nodokļu tiesības attiecas uz juridiskām vienībām, nevis ekonomiskām vienībām, nesaistītu pušu darījuma princips ir saistīts ar šādu pieeju, kam ir saistošs raksturs aplūkotajā dalībvalstī, neatkarīgi no tā, vai nesaistītu pušu darījuma princips ir tieši vai netieši iekļauts valsts tiesībās.
- 165 Šajā saistībā Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* tiesas sēdē norādīja, ka ar šiem apgalvojumiem Komisija, šķiet, mainīja savu nostāju attiecībā uz nesaistītu pušu darījuma principu, kas aprakstīts apstrīdētajā lēmumā. Tomēr, pieņemot, ka Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* sniegtā interpretācija ir pierādīta, katrā ziņā ir jānorāda, ka Komisija tiesas sēdes stadijā nevar grozīt nesaistītu pušu darījuma principa juridisko pamatu, kā tas ir izklāstīts apstrīdētajā lēmumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1998. gada 25. jūnijs, *British Airways* u.c./Komisija, T-371/94 un T-394/94, EU:T:1998:140, 116. punkts).
- 166 Katrā ziņā ir jākonstatē, ka tiesas sēdē sniegtais precizējums neatspēko šī sprieduma 156. punktā izdarīto konstatējumu, saskaņā ar kuru no apstrīdētā lēmuma izriet, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams pārbaudē, kas veicama atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam. Turklāt no visiem Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* procesuālajiem rakstiem izriet, ka tie ir sapratuši apstrīdēto lēmumu tādējādi, ka Komisijas apstrīdētajā lēmumā aprakstītais nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams valsts nodokļu pasākuma pārbaudē, kas veicama atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam.
- 167 Ceturtkārt, Nīderlandes Karaliste un Īrija būtībā apgalvo, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā esot nepamatoti attiecinājusi vispārēja vienlīdzīgas attieksmes principa esamību uz integrētu un neintegrētu uzņēmumu peļņas nodokļa aprēķināšanu.
- 168 Protams, Komisija apstrīdētā lēmuma 264. apsvērumā ir norādījusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas ietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā. Tomēr šāds formulējums nevar tikt izolēts no tā konteksta un nevar tikt interpretēts tādējādi, ka Komisija būtu apstiprinājusi, ka pastāv vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā, kas ir raksturīgs LESD 107. panta 1. punktam un kas minētajam pantam sniegtu pārāk plašu piemērojamību.
- 169 Katrā ziņā no apstrīdētā lēmuma 258.–267. punkta, it īpaši no šī lēmuma 262. un 265. punkta, netieši, bet noteikti izriet, ka nesaistītu pušu darījuma princips, ko Komisija ir aprakstījusi apstrīdētajā lēmumā, ir uztverts vienīgi kā instruments, kas tai ļauj pārbaudīt, vai grupas ietvaros veiktie darījumi tiek atlīdzināti tā, it kā tie būtu noslēgti starp neatkarīgiem uzņēmumiem. Nīderlandes Karalistes un Īrijas arguments nevar atspēkot šī sprieduma 147.–156. punktā izdarīto konstatējumu, saskaņā ar kuru Komisija, veicot analīzi saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, varēja pārbaudīt, vai grupas ietvaros veikti darījumi ir atlīdzināti tā, it kā tie būtu noslēgti tirgus apstākļos.

- 170 Tādējādi ir jānorāda Nīderlandes Karalistes un Īrijas arguments šajā ziņā.
- 171 Piektdārt, Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* apgalvo, ka Komisija ir veikusi vērtējumu atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, bet tā nav pārbaudījusi priekšrocības esamību, izmantojot valsts nodokļu tiesības. Šajā ziņā ir jānorāda, ka no apstrīdētā lēmuma 267., 341., 415. un 416. apsvēruma skaidri izriet, ka Komisija savu pārbaudi par priekšrocības esamību ir veikusi, ņemot vērā Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu. Ir jāpārbauda, vai šajā pārbaudē ir pieļauta kļūda saistībā ar īpašo sešu argumentācijas virzienu pārbaudi un attiecīgā gadījumā saistībā ar argumentāciju attiecībā uz ierobežoto atsaucēs sistēmu.
- 172 Pamatojoties uz iepriekš minēto, otrais pamats lietā T-760/15 un pirmā pamata otrā daļa lietā T-636/16, saskaņā ar kuriem Komisija esot pieļāvusi kļūdu, norādot uz nesaistītu pušu darījuma principu kā valsts atbalsta esamības vērtējuma kritēriju, ir jānorāda. Tātad katra apstrīdētajā lēmumā izklāstītā argumentācijas virziena pamatotība ir jāanalizē, ņemot vērā šī sprieduma 137.–170. punktā izklāstītos apsvērumus (skat. šī sprieduma 53. un 54. punktu).

D. Par pamata argumentācijas saistībā ar nodokļu priekšrocības SMBV interesēs esamību apstrīdēšanu (apstrīdētā lēmuma 275.–361. apsvērums)

1. Par TNMM izvēli šajā lietā un par to, ka netika pārbaudīts darījums grupas ietvaros, attiecībā uz kuru faktiski tika lūgta APA (pirmais argumentācijas virziens)

- 173 Trešā pamata pirmā daļa lietā T-760/15, kā arī pirmā pamata trešā daļa un otrā pamata pirmā un otrā daļa lietā T-636/16 attiecas uz apstrīdētajā lēmumā veikto Komisijas analīzi, saskaņā ar kuru, pirmkārt, ziņojumā par transfertcenām nav nedz identificēts, nedz analizēts darījums, kura cena, proti, maksājums, faktiski tika noteikts *APA*, un, otrkārt, nosakot maksājuma cenu, esot bijusi jānodrošina *CUP* metodei, nevis *TNMM*, lai tiktu noteikta *SMBV* ražošanas un izplatīšanas darbības neto peļņa. Šie divi pret *APA* principiāli izteiktie iebildumi ir norādīti pirms Komisijas konkrētas analīzes, saskaņā ar kuru *SMBV* veiktā maksājuma *Alki* līmenim esot vajadzējis būt nullei un negraudētu kafijas pupiņu cenas līmenis no 2011. gada esot bijis pārāk augsts, šie jautājumi tiks izvērtēti šī sprieduma 217.–404. punktā.
- 174 Ar trešā pamata pirmo daļu lietā T-760/15 Nīderlandes Karaliste apstrīd Komisijas argumentu, saskaņā ar kuru *TNMM* neļauj izvērtēt un atsevišķi novērtēt maksājuma atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam. Tā norāda, ka šis arguments ir kļūdainais un nevar apstrīdēt *TNMM* izvēles pamatotību šajā lietā.
- 175 Pirmkārt, Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka no apstrīdētā lēmuma, šķiet, izriet, ka Komisija transfertcenu noteikšanas metodi ir izmantojusi kā mērķi, lai gan runa esot vienīgi par līdzekli, lai noteiktu darījumu grupas iekšienē nosacījumu atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam. Ja izvēlēta metode panāktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu, Komisija nevarētu to apšaubīt, pamatojoties uz to, ka nodeva un peļņas procentu likme, kas piemērojama negraudētu kafijas pupiņu pašizmaksai, nav individuāli pārbaudīta. Turklāt Nīderlandes Karaliste uzskata, ka Komisija nevarēja uzskatīt, ka *ESAO* pamatnostādnes priekšrocība būtu dota tradicionālo metožu izmantošanai, piemēram, *CUP* metodei, salīdzinājumā ar tādu darījumu metodi kā *TNMM*. Savukārt no Dekrēta par transfertcenām 2. punkta, kā arī no *EASO* pamatnostādņu to 1995. gada redakcijā 4.9. punkta izriet, ka nodokļa maksātājs var brīvi izvēlēties transfertcenas metodi, ja izvēlēta metode atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.
- 176 Otrkārt, Nīderlandes Karaliste uzskata, ka atšķirībā no tā, ko Komisija apgalvo apstrīdētajā lēmumā, vienīgie darījumi, uz kuriem attiecas *APA*, ir kafijas pupiņu grauzdēšana un loģistikas un administratīvo pakalpojumu sniegšana *Alki* vārdā. *APA* mērķis neesot noteikt, vai maksājums atbilst

- nesaistītu pušu darījuma principam. Nīderlandes Karaliste turklāt norāda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija neesot paskaidrojusi iemeslus, kas tai lika prezumēt, ka *APA* tika lūgta un noslēgta licences līguma un maksājuma vajadzībām.
- 177 Treškārt, Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka *TNMM* šajā gadījumā bija vispiemērotākā metode. Nīderlandes Karaliste uzskata, ka galvenais iemesls šīs metodes izvēlei bija tādu ārējo vai iekšējo nesaistītu darījumu neesamība, kuri būtu nepieciešami *CUP* metodes piemērošanai un attiecībā uz kuriem būtu iespējams salīdzināt darījumus starp *Alki* un *SMBV*, un līdz ar to arī ar to saistīto maksājumu. Savukārt Nīderlandes Karaliste uzskata, ka *TNMM* varēja piemērot *SMBV* gadījumā, jo informācija patiešām bija pieejama attiecībā uz to uzņēmumu darbības peļņu, kas ir līdzīgi *SMBV* darbības jomā, proti, kafijas pupiņu grauzdēšanas jomā.
- 178 Ar pirmā pamata trešo daļu un otrā pamata otro daļu lietā T-636/16 *Starbucks* apgalvo, ka *TNMM* šajā gadījumā ir vispiemērotākā metode transfertcenu aprēķināšanai un ka Komisija nevarēja noraidīt *TNMM* apstrīdētajā lēmumā minēto iemeslu dēļ. Kā uzskata *Starbucks*, ciktāl *TNMM* tika pareizi piemērota, lai aprēķinātu *SMBV* nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību, nav atsevišķi jāizskata *SMBV* veiktie maksājumi, ņemot vērā, ka šie maksājumi nevarēja ietekmēt tās atalgojumu, kas tika aprēķināts, pamatojoties uz *TNMM*.
- 179 Konkrētāk, pirmkārt, *Starbucks* apgalvo, ka Komisijas apgalvojums, saskaņā ar kuru pastāv stingrs noteikums par labu *CUP* metodes izmantošanai, nav nekādi pamatots Nīderlandes nodokļu tiesībās vai ESAO pamatnostādņēs. Turklāt *Starbucks* uzskata, ka atšķirīgas metodes izmantošana transfertcenu jomā pati par sevi nesamazina maksājamā nodokļa apmēru, ciktāl visu metožu nolūks ir aprēķināt peļņas sadali, kas atspoguļo nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas transfertcenas. Ar apgalvojumu par metodoloģisku kļūdu nepietiekot, lai pierādītu priekšrocības esamību
- 180 Otrkārt, *Starbucks* uzskata, ka Komisija ir salīdzinājusi negrauzdētas kafijas cenu un maksājumu ar “pārbaudītajiem” darījumiem (grupas ietvaros), neievērojot Nīderlandes nodokļu tiesības. Tomēr *Starbucks* esot izvēlējis *TNMM*, jo grauzdēšanas līgumā esot apvienoti dažādi darījumi grupas ietvaros, ar kuriem *SMBV* tika uzticēta ar zemu risku saistīta ikdienas darbība, proti, grauzdēšanas un kafijas iepakojšanas darbības, kā arī administratīvā atbalsta un loģistikas atbalsta darbības.
- 181 Treškārt, *Starbucks* apgalvo, ka apstrīdētajā lēmumā nav ietverts neviens arguments, kas apstiprinātu to, ka ar *SMBV* veikto darījumu identificēšanu un analīzi pietiek, lai pierādītu priekšrocības esamību, un ka šis arguments pirmo reizi tika izvirzīts iebildumu rakstā lietā T-636/16 un tādējādi ir nepieņemams.
- 182 Komisija šos argumentus apstrīd.
- 183 Pirmkārt, Komisija paskaidro, ka tā nekādā veidā apstrīdētajā lēmumā nav noteikusi stingrus noteikumus attiecībā uz *CUP* metodes piemērošanu, nevis citu transfertcenu noteikšanas metodi, bet, ņemot vērā lietas apstākļus, esot jāizvēlas uzticamākā metode. Vispirms tā esot konstatējusi, ka *APA* tika lūgta un piešķirta, lai noteiktu cenu intelektuālā īpašuma licences līgumam starp *SMBV* un *Alki*, un pēc tam tā esot secinājusi, ka, tā kā varēja noteikt cenu, kas ir salīdzināma ar šī darījuma cenu, šajā gadījumā priekšroka tika sniegta *CUP* metodes, nevis *TNMM* metodes izmantošanai. Komisija apgalvo, ka, lai to izdarītu, tā ir pamatojusies uz pamatnostādņēm, kas izklāstītas ESAO pamatnostādņēs.
- 184 Otrkārt, Komisija apgalvo, ka *APA* apstiprinātā metode, lai noteiktu maksājuma apmēru, ar kuru *SMBV* pārskaita *Alki* atlikušo peļņu par grauzdētu kafijas pupiņu un ar kafiju nesaistītu produktu pārdošanu, nevar panākt rezultātu, kas atbilstu nesaistītu pušu darījuma principam. Komisija uzskata, ka, tā kā pastāv salīdzināmi darījumi, kas ļauj noteikt maksājuma vērtību, nodokļu konsultantam vajadzējis izmantot *CUP* metodi, lai noteiktu maksājuma, kas *SMBV* jāveic *Alki*, cenu, kas esot darījums, attiecībā uz kuru faktiski esot lūgta un piešķirta *APA*. Turklāt arī cenai, ko *SCTC* pieprasīja no *SMBV* par negrauzdētām kafijas pupiņām, tika piemērota transfertcenu analīze. Komisija apgalvo, ka pretēji

tam, ko norāda Nīderlandes Karaliste un *Starbucks*, individuālo transfertcenu noteikšana ir pati šī principa būtība. Tādējādi pārbaudīto darījumu un darījumu, kas veikti brīvā tirgū, noteikšana un analīze ir pirmais posms, kas nepieciešams, lai novērtētu transfertcenas atbilstības nesaistītu pušu darījuma principam raksturu.

- 185 Treškārt, Komisija apgalvo, ka Nīderlandes Karaliste nav pierādījusi, ka *TNMM* šajā gadījumā bija piemērotāka nekā *CUP* metode. Komisija vispirms apgalvo, ka ESAO pamatnostādnes to 1995. gada redakcijā, kas bija spēkā brīdī, kad tika noslēgta *APA*, un to 2010. gada redakcijā bija dota priekšroka tradicionālajām metodēm, kuru pamatā ir darījumi, piemēram, *CUP* metodei salīdzinājumā ar tradicionālajām metodēm, peļņas aprēķināšanai. Komisija uzskata, ka šajā lietā nav īpašu apstākļu, kas pamatotu to, ka ir dodama priekšroka *TNMM*, salīdzinot ar *CUP* metodi.

a) Ievada apsvērumi

- 186 Vispirms ir jānorāda, ka *APA* formulējums, kas izklāstīts šī sprieduma 12.–16. punktā, prasa veikt divus svarīgus precizējumus.
- 187 Pirmkārt, starp lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka *APA* izmantotā metode ir *TNMM*. Šajā ziņā Nīderlandes Karaliste prasības pieteikumā lietā T-760/15 un tiesas sēdē precizēja, ka atsauce uz izmaksu pieskaitīšanas metodi *APA* esot šīs frāzes netehnisks lietojums.
- 188 Otrkārt, atbildēs uz procesa organizatoriskajiem pasākumiem un tiesas sēdē lietas dalībnieki precizēja, ka patiesībā un pretēji *APA* norādītajam maksājums, kas jāveic *Alki*, netika noteikts, pamatojoties uz starpību starp gūto darbības peļņu saistībā ar ražošanas un izplatīšanas funkcijām pirms izdevumiem, kas saistīti ar maksājumu, un atlīdzību *SMBV*, bet gan pamatojoties uz starpību starp *SMBV* kopējiem ienākumiem, no vienas puses, un *SMBV* izmaksu bāzi, kam pievienota *SMBV* atlīdzība, no otras puses.
- 189 Turklāt ir jāatgādina, ka Komisija savu pirmo argumentācijas virzienu saistībā ar selektīvas priekšrocības esamību ir izklāstījusi apstrīdētā lēmuma 272. un 275.–285. apsvērumā, galvenokārt 9.2.3.2. iedaļā “Ziņojumā par transfertcenām nav pārbaudīts darījums grupas iekšienē, par kuru faktiski tika pieprasīta [...] *APA*”.
- 190 Pirmkārt, apstrīdētā lēmuma 272., 276.–279. un 285. apsvērumā Komisija būtībā uzskatīja, ka ziņojumā par transfertcenām, ko Nīderlandes nodokļu iestādes ir apstiprinājušas, noslēdzot *APA* ar *SMBV*, nav pierādīti vai analizēti *SMBV* pārbaudītie darījumi un darījumi brīvajā tirgū, kas ir pirmais nepieciešamais posms, veicot izvērtējumu par transfertcenu atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam. Precīzāk, tā uzskatīja, ka maksājuma veikšana par intelektuālā īpašuma licenci grauzdēšanas jomā starp *Alki* un *SMBV* bija darījums, attiecībā uz kuru faktiski tika lūgta *APA*.
- 191 Otrkārt, apstrīdētā lēmuma 280.–284. apsvērumā Komisija būtībā ir apstiprinājusi, ka pieejai, saskaņā ar kuru nosaka transfertcenu katram darījumam, kas tiek veikts individuāli, ir jādod priekšroka salīdzinājumā ar pieeju, ar kuru tiek noteikta transfertcena kopumā. Citiem vārdiem sakot, Komisija uzskatīja, ka *CUP* metodei ir jādod priekšroka, salīdzinot ar darījumu peļņas metodēm, kāda ir *TNMM*. Apstrīdētā lēmuma 285. apsvērumā Komisija apgalvoja, ka, tā kā ziņojumā par transfertcenām *SMBV* atlīdzības atbilstības nesaistītu pušu darījuma principam analīze tika veikta, pamatojoties uz kļūdainu sākumpunktu, šī atlīdzība noteikti esot nepareizi novērtēta, izmantojot *TNMM*. Turklāt tā uzskatīja, ka ziņojumā par transfertcenām, lai šajā lietā noteiktu transfertcenas, vajadzēja izmantot uzticamu salīdzinājumu ar informāciju, kas ir pieejama par darījumiem starp nesaistītām pusēm, kurām piederēja *Starbucks* *APA* pieteikuma iesniegšanas brīdī.
- 192 Turklāt Komisija savos procesuālajos rakstos apstiprināja, ka ar tās pirmo argumentācijas virzienu tiek pārņemta *TNMM* izmantošana, nosakot *SMBV* ražošanas un izplatīšanas darbības neto peļņu, *CUP* metodes vietā, nosakot maksājuma lielumu. Tā norāda, ka tās pirmā argumentācijas virziena spēkā

esamība neesot atkarīga no secinājuma, saskaņā ar kuru maksājuma pilnas konkurences vērtība bija nulle. Tas, ka ziņojumā par transfertcenām nav pierādīti vai analizēti *SMBV* kontrolētie darījumi un darījumi brīvajā tirgū, izraisa to, ka nav veikts pirmais posms, kas ir nepieciešams, lai novērtētu komerciālo nosacījumu, kas piemērojami transfertcenām starp nesaistītām pusēm, atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam.

- 193 Tā kā šajā stadijā nav jāanalizē *Starbucks* iebildums, saskaņā ar kuru apstrīdētajā lēmumā nav ietverts neviens arguments par to, ka *SMBV* veikto darījumu grupas iekšienē identificēšanas un analīzes neesamība pati par sevi esot pietiekama, lai tiktu pierādīta priekšrocības esamība, – šis arguments pirmo reizi tika izvirzīts iebildumu rakstā lietā T-636/16 un līdz ar to ir nepieņemams – ir jāpārbauda, vai kritika, ko Komisija paudusi savā pirmajā argumentācijas virzienā, ļāva pamatot konstatējumu, ka ar *APA* esot piešķirta priekšrocība *SMBV*, pamatojoties uz to, ka pati izvēle attiecībā uz transfertcenas noteikšanas metodi, kas piedāvāta ziņojumā par transfertcenām, neļauj noteikt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam.

b) Par pierādīšanas pienākumu

- 194 Jāatgādina, ka valsts atbalsta kontroles ietvaros principā Komisijai apstrīdētajā lēmumā ir jāsniedz pierādījumi par šāda atbalsta esamību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 12. septembris, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies*/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. punkts, un 2015. gada 25. jūnijs, *SACE* un *Sace BT*/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. punkts). Šajā ziņā Komisijai attiecīgo pasākumu izmeklēšanas procedūra ir jāveic rūpīgi un objektīvi, lai galīgā lēmuma, kurā tiek konstatēta atbalsta pastāvēšana un attiecīgajā gadījumā tā nesaderība un prettiesiskums, pieņemšanas brīdī tās rīcībā būtu cik vien iespējams vispilnīgākie un visticamākie pierādījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. punkts, un 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. punkts).
- 195 Turpretī dalībvalstij, kas ir ieviesusi šādu uzņēmumu diferenciaciju, ir jāpierāda, ka tā faktiski ir pamatota ar attiecīgās sistēmas raksturu un struktūru. Valsts atbalsta jēdziens neietver valsts pasākumus, kuri rada diferenciaciju uzņēmumu starpā un tādējādi *a priori* ir selektīvi, ja šāda diferenciacija izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai uzbūves (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *BNP Paribas* un *BNL*/Komisija, C-452/10 P, EU:C:2012:366, 120. un 121. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 196 No tā izriet, ka apstrīdētajā lēmumā Komisijai bija jāpierāda, ka valsts atbalsta esamības nosacījumi LESD 107. panta 1. punkta izpratnē ir izpildīti. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka, lai gan ir skaidrs, ka dalībvalstij ir rīcības brīvība, apstiprinot transfertcenas, šī rīcības brīvība tomēr nevar liegt Komisijai tās kompetenci pārbaudīt, vai attiecīgās transfertcenas neizraisa selektīvas priekšrocības piešķiršanu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šajā kontekstā Komisijai ir jāņem vērā, ka nesaistītu pušu darījuma princips tai ļauj pārbaudīt, vai dalībvalsts apstiprinātā transfertcena atbilst tirgū balstīta rezultāta ticamai aplēstajai vērtībai un vai šajā pārbaudē iespējami konstatētā atšķirība nav plašāka par neprecizitātēm, kuras ir raksturīgas metodei, kas tiek piemērota, lai iegūtu minēto aplēsto vērtību.

c) Par Vispārējās tiesas veicamās pārbaudes līmeni

- 197 Runājot par Vispārējās tiesas veicamās pārbaudes līmeni šajā lietā, ir jānorāda, kā izriet no LESD 263. panta, ka prasības atcelt tiesību aktu priekšmets ir tajā uzskaitīto Savienības iestāžu pieņemto aktu tiesiskuma pārbaude. Tādējādi ne šādā prasībā izvirzīto pamatu analīzes mērķis, ne tās sekas nav aizstāt lietas pilnīgu izmeklēšanu administratīvā procesa ietvaros (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 84. punkts).

- 198 Attiecībā uz valsts atbalstu jomu ir jāatgādina, ka valsts atbalsta jēdzienam, kas ir definēts LESD, ir juridisks raksturs un tas ir jāinterpretē, balstoties uz objektīviem kritērijiem. Šī iemesla dēļ Savienības tiesai, ņemot vērā gan konkrētos tajā iesniegtās lietas apstākļus, gan Komisijas sniegto vērtējumu tehnisko vai sarežģīto raksturu, ir jāveic pilna pārbaude attiecībā uz jautājumu par to, vai pasākums ietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā (spriedumi, 2014. gada 4. septembris, *SNCM* un *Francija/Corsica Ferries France*, C-533/12 P un C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15. punkts, un 2016. gada 30. novembris, Komisija/Francija un *Orange*, C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87. punkts).
- 199 Attiecībā uz jautājumu, vai integrēta uzņēmuma transfertcenas noteikšanas metode atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, ir jāatgādina, kā tas jau ir norādīts iepriekš, ka tad, kad Komisija izmanto šo līdzekli, veicot vērtējumu saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, Komisijai ir jāņem vērā tā aptuvenais raksturs. Vispārējās tiesas pārbaude tātad ir vērsta uz to, lai pārbaudītu, vai apstrīdētajā lēmumā konstatētās kļūdas, uz kuru pamata Komisija ir pamatojusi priekšrocības konstatēšanu, pārsniedz neprecizitātes, kas ir raksturīgas tādās metodes piemērošanai, kuras mērķis ir iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību.

d) Par nodevas, ko SMBV maksā Alki, nenorādīšanu un neanalizēšanu APA

- 200 Attiecībā uz Komisijas konstatējumu, ka ziņojumā par transfertcenu nav nedz norādīts, nedz analizēts darījums, kuram APA faktiski bija noteikta cena, ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 276. apsvērumā Komisija ir paskaidrojusi, ka SMBV ar nodokli apliekamā peļņa bija mazāka par peļņu, kas faktiski tika reģistrēta, Nīderlandes nodokļu iestādēm akceptējot faktu, ka faktiskais SMBV Nīderlandē gūtās peļņas apmērs uzņēmumu ienākuma nodokļa mērķiem tiek samazināts par nodevas apmēru, kas tiek samaksāta par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā. Apstrīdētā lēmuma 277. un 278. apsvērumā Komisija no tā secina, ka intelektuālā īpašuma maksājums grauzdēšanas jomā ir darījums, attiecībā uz kuru faktiski tika pieprasīta APA, un ka metode, kas ļauj noteikt šīs nodevas lielumu kā korekcijas mainīgo lielumu, ir darījums, attiecībā uz kuru APA faktiski tika noteikta transfertcena. Tā arī uzskatīja, ka vajadzēja analizēt kafijas pupiņu cenu.
- 201 Šajā ziņā, pirmkārt, pietiek konstatēt, ka metodoloģisku prasību neievērošana pati par sevi noteikti neizraisa nodokļu nastas samazināšanos. Komisijai ir arī jāpierāda, ka metodoloģiskās kļūdas, ko tā ir identificējusi APA, neļauj panākt ticamu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu aplēsi un ka tās ir izraisījušas ar nodokli apliekamās peļņas samazinājumu salīdzinājumā ar nodokļu nastu, kas izriet no parasto aplikšanas ar nodokli noteikumu piemērošanas valsts tiesībās uzņēmumam, kurš atrodas tādā faktiskā situācijā, kas ir salīdzināma ar SMBV situāciju, un kurš veic savu darbību tirgus apstākļos. Tādējādi metodoloģiskas kļūdas konstatējums pats par sevi principā nav pietiekams, lai pierādītu, ka ar APA tika piešķirta priekšrocība SMBV, un lai līdz ar to pierādītu valsts atbalsta esamību LESD 107. panta izpratnē.
- 202 Turklāt ir jāatgādina, ka dažādas transfertcenu noteikšanas metodes neatkarīgi no tā, vai runa ir par CUP vai TNMM, cenšas panākt tādu peļņas limeni, kas atspoguļo nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas transfertcenas, un ka principā nevar secināt, ka kāda metode neļautu noteikt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību.
- 203 No tā izriet, ka ar to vien, ka, pēc Komisijas domām, nedz ziņojumā par transfertcenām, nedz APA nav norādīts uz nodevu kā darījumu, par kuru APA faktiski tika noteikta transfertcena, un ka tajos nav analizēts, vai maksājums atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, nepietiek, lai pierādītu, ka šī nodeva faktiski neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Konstatējums pats par sevi tādējādi neļauj pierādīt, ka ar APA būtu piešķirta priekšrocība SMBV.
- 204 Turklāt ir jānorāda, ka Komisijas arguments, ka ziņojumā par transfertcenām nav nedz norādīts, nedz analizēta nodeva kā darījums, par kuru APA faktiski bija noteikta cena, balstās uz apgalvojumu, saskaņā ar kuru ziņojumā par transfertcenām nodevas maksāšana netiek uzskatīta par šīs piedāvātās

atlīdzības struktūras korekcijas mainīgo lielumu. Šajā ziņā ir jānorāda, ka ziņojums par transfertcenām neabstrahējas no licences līguma, kas noslēgts starp *SMBV* un *Alki*. Šis līgums ir minēts gan *Starbucks* grupas darbības aprakstā *EMEA* reģionā un Nīderlandē, gan *EMEA* reģiona darījumu grafiskajā attēlojumā. Tādējādi *Starbucks* grupas nodokļu konsultants patiešām ir ņēmis vērā šos darījumus, piedāvājot *SMBV* atlīdzību.

- 205 Tādējādi ir jāapmierina Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* iebildums, saskaņā ar kuru Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka ar to, ka ziņojumā par transfertcenām un *APA* nav veikta atsevišķa nodevas analīze, tiek piešķirta priekšrocība *SMBV*.

e) Par prasību dot priekšroku *CUP* metodei salīdzinājumā ar *TNMM*

- 206 Attiecībā uz Komisijas apgalvojumu, ka *CUP* metodei vajadzējis dot priekšroku salīdzinājumā ar *TNMM*, jo šī pirmā metode bija piemērojama šajā gadījumā, pirmkārt, ir jānorāda, ka šajā gadījumā *APA* tika apstiprināta *TNMM* izmantošanai, lai noteiktu darbības peļņu no *SMBV* ražošanas un izplatīšanas darbībām. *APA* tika apstiprināts, ka maksājums tiek būtībā noteikts kā starpība starp darbības peļņu, kas gūta no ražošanas un izplatīšanas funkcijām, un darbības peļņu. No tā izriet, ka *APA* nav tieši paredzēta transfertcenu noteikšanas metodes izmantošana, lai aprēķinātu nodevas apmēru, kas ir definēta kā tīri atlikusī vērtība.
- 207 Protams, no apsvērumiem, kas izklāstīti šī sprieduma 148.–156. punktā, izriet, ka, tā kā nodeva ir darījums grupas ietvaros, kura apmērs ir noteikts *APA*, Komisija, izmantojot savu analīzi saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, ir tiesīga, izmantojot transfertcenu noteikšanas metodi, ko tā uzskata par piemērotu šajā gadījumā, izvērtēt, vai nodevas apmērs ir noteikts tā, it kā tas būtu bijis apspriests tirgus apstākļos.
- 208 Tomēr apstrīdētajā lēmumā, lai gan Komisija apgalvo, ka *CUP* metodei bija jādod priekšroka salīdzinājumā ar *TNMM*, lai varētu noteikt nodevas atbilstības nesaistītu pušu darījuma principam apmēru, tā neatzīst, ka *APA* faktiski nodevas apmērs netika aprēķināts, piemērojot transfertcenu noteikšanas metodi, konkrēti, *TNMM*. Turpreti *TNMM* tika izmantota *APA*, lai noteiktu *SMBV* atlīdzību par ražošanas un izplatīšanas darbībām. Tādējādi Komisijas apgalvojums būtībā ir vērsts uz to, lai kritizētu faktu, ka, nosakot *SMBV* atlīdzību par ražošanas un izplatīšanas darbībām, *CUP* metodes vietā, kura, pēc Komisijas domām, bija jāizmanto maksājuma apmēra aprēķinā, tika izmantota *TNMM*.
- 209 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka abas metodes tiek piemērotas, lai aprēķinātu dažādu grupas ietvaros veikto darījumu cenu apmēru. Tomēr, lai gan Komisija apgalvo, ka ESAO pamatnostādnes tiek dota zināma priekšroka tradicionālo metožu izmantošanai, kā, piemēram, *CUP* metodei, tā nevar pieprasīt pārbaudīt citu darījumu, kā vien to, attiecībā uz kuru *APA* ir noteikta transfertcena, pamatojoties uz *TNMM*, tikai tādēļ vien, ka attiecībā uz šo citu darījumu transfertcena būtu bijusi jānosaka, pamatojoties uz *CUP* metodi. Komisijas izmantotā norma ļauj vienīgi izvēlēties piemērotu metodi transfertcenu noteikšanai par tāda paša veida darījumu vai darījumiem, kas ir cieši saistīti. Transfertcenu noteikšanas metodes izvēle pati par sevi nav mērķis, bet gan tiek veikta, ņemot vērā grupas ietvaros veikto darījumu, kuram ir jānosaka nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošais apmērs, nevis otrādi.
- 210 Otrkārt, ir jāatgādina, ka tas ir izklāstīts šī sprieduma 146. un 147. punktā, ka ar nodokļu pasākumu tiek piešķirtas ekonomiskas priekšrocības, ja tas rada nodokļu nastas samazināšanos salīdzinājumā ar to, kāda uzņēmumam būtu bijusi minētā pasākuma neesamības gadījumā

- 211 Tomēr, kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 201. punktā, tas vien, ka nav ievērotas metodoloģiskas prasības, katrā ziņā neizraisa nodokļu nastas samazināšanos. No tā izriet, ka ar to vien, ka Komisija ir konstatējusi kļūdas transfertcenu noteikšanas metodes izvēlē vai piemērošanā, principā nav pietiekami, lai pierādītu priekšrocības esamību.
- 212 Tomēr apstrīdētā lēmuma 275.–285. apsvērumā Komisija nav norādījusi nevienu apstākli, kas, neveicot salīdzinājumu ar rezultātu, kurš tiktu iegūts, piemērojot *CUP* metodi, ļautu secināt, ka, izvēloties *TNMM*, tiek panākts pārāk zems rezultāts. Šajā kontekstā Komisija apstrīdētā lēmuma 284. apsvērumā vienīgi norāda, ka nodokļu maksātājam ir pienākums pārbaudīt, vai tā izvēlēta transfertcenu noteikšanas metode radīja nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas cenas ticamu aplēsto vērtību, pirms nodokļu iestādes var piekrist *APA* pieprasījumam, kura pamatā ir šī metode.
- 213 Turklāt ir jākonstatē, ka pienākums, uz kuru norāda Komisija, attiecas uz nodokļu tiesībām un, lai gan tā neievērošana var radīt sekas nodokļu jomā, valsts atbalsta jomā šāds pārkāpums neļauj prezumēt, ka nodokļu maksātāja izvēlēta metode nenodrošina tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.
- 214 Pilnīguma labad ir jāatgādina (skat. šī sprieduma 10. punktu), ka Dekrēta par transfertcenām 2. punktā ir paredzēts, ka Nīderlandes nodokļu iestādei vienmēr ir jāpārbauda transfertcenas, ņemot vērā metodi, ko nodokļa maksātājs ir izvēlējis darījuma dienā. Šis noteikums atbilstot EASO pamatnostādņu 1.68. punktam to 1995. gada redakcijā. No tā izrietot, ka nodokļu maksātājs principā var brīvi izvēlēties transfertcenu noteikšanas metodi, ja vien pieņemtā metode konkrētajā darījumā ļauj iegūt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu. Lai gan nodokļu maksātājam, izraugoties transfertcenas noteikšanas metodi, ir jāņem vērā šīs metodes uzticamība attiecīgajā situācijā, šī soļa mērķis neesot mudināt nodokļu maksātāju izvērtēt visas metodes un pēc tam pamatot, kādā veidā tā izvēlēta metode rada labāku rezultātu attiecīgajos apstākļos.
- 215 No tā izriet, ka šajā lietā Komisija nevarēja uzskatīt, ka *CUP* metodei principā bija jādod priekšroka salīdzinājumā ar *TNMM* metodi.
- 216 Tādējādi ir jāapmierina Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* iebildums, saskaņā ar kuru Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka, izvēloties *TNMM* šajā gadījumā, tika sniegta priekšrocība *SMBV*, bez nepieciešamības pārbaudīt *Starbucks* argumentu, ar kuru tika apstrīdēta dažu Komisijas izvīzīto argumentu pieņemamība.

2. Par jautājumu, vai nodevas apmēram, ko *SMBV* maksāja *Alki*, vajadzētu būt nullei (otrs argumentācijas virziens)

- 217 Trešā pamata otrajā daļā lietā T-760/15 Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka Komisija kļūdaini uzskata, ka nodevas, ko *SMBV* maksā *Alki*, apmēram vajadzētu būt nullei un ka no tā izrietot priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Līgumi, kas noslēgti starp *Starbucks* grupu un ārējiem grauzdētājiem, kā arī kafijas produktu ražotājiem, uz kuriem balstās Komisijas veiktais salīdzinājums, neesot izmantojami, salīdzinot līgumiskos nolīgumus starp *Alki* un *SMBV*, pamatojoties uz *CUP* metodi. Nīderlandes Karaliste uzskata, ka Komisija nav pierādījusi, ka *TNMM* nebūtu panākusi nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu.
- 218 Saistībā ar lietā T-636/16 izvīzītā otrā pamata ceturto daļu *Starbucks* būtībā apgalvo, ka Komisijas nodevas analīze balstās gandrīz tikai uz pierādījumiem, kas nebija pieejami 2008. gada aprīlī. Turklāt pretēji Nīderlandes nodokļu tiesībām un ESAO pamatnostādņēm Komisija neesot noteikusi nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu nodevas amplitūdu, bet esot secinājusi, ka tai vajadzētu būt nullei. Tāpat kā Nīderlandes Karaliste *Starbucks* uzskata, ka visi apstrīdētajā lēmumā minētie trešo personu ražotāji, kuri tāpat kā *SMBV* piegādā kafijas preces ar preču zīmi “*Starbucks*” veikaliem vai tālākpārdevējiem, maksā būtiskas nodevas kā atlīdzību par intelektuālā īpašuma izmantošanu

Starbucks grauzdēšanas jomā. Apakšuzņēmējiem, kas, pretēji *SMBV*, nepiegādā šādus produktus klientiem, bet vienīgi nodrošina grauzdēšanas pakalpojumus *Starbucks* grupai, nekāda nodeva neesot jāmaksā. Pretēji tam, kas tika konstatēts apstrīdētajā lēmumā, intelektuālā īpašuma vērtība grauzdēšanas jomā rastos tad, ja kafijas preces ar preču zīmi “*Starbucks*” tiktu pārdotas veikaliem un tālākpārdevējiem, kuri būtu gatavi maksāt augstāko cenu par šīm precēm. Turklāt *Starbucks* apgalvo, ka pretēji tam, kas tika konstatēts apstrīdētajā lēmumā, aplūkotajā laikposmā *SMBV* grauzdēšanas darbības vienmēr bija rentablas.

219 Komisija šos argumentus apstrīd.

220 Pirmkārt, Komisija būtībā apgalvo, ka tā ir salīdzinājusi nodevas apmēru septiņos līgumos, kas minēti apstrīdētā lēmuma 300. apsvērumā, ar nodevas apmēru *SMBV* un *Alki* attiecībās. Turklāt Komisija lietā T-760/15 paskaidro, ka tā ir pamatojusies arī uz apstrīdētā lēmuma 303. apsvērumā minētajiem līgumiem un lietā T-636/16 – ka tas principā nav noticis. Komisija piebilst, ka tā turklāt ir pamatojusies uz nolīgumiem starp *Starbucks* grupas konkurentiem un citiem kafijas grauzdēšanas uzņēmumiem, kas minēti apstrīdētā lēmuma 305.–308. apsvērumā, lai secinātu, ka nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša nodevas, kas tiek maksāta attiecībās starp *SMBV* un *Alki*, vērtībai ir jābūt nullei. Tā piebilst, ka apstrīdētā lēmuma 292.–298. apsvērumā tā ir paskaidrojusi iemeslus, kuru dēļ tā uzskatīja, ka šie darījumi ir tiešs salīdzināšanas punkts, kas ļauj noteikt nodevas apmēru, kas *SMBV* jāmaksā *Alki* par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā.

221 Otrkārt, Komisija apgalvo, ka tā neapstrīd to, ka intelektuālais īpašums grauzdēšanas jomā varētu būt vērtība. Tomēr šī intelektuālā īpašuma vērtība netiekot izmantota, pirms preču zīmes “*Starbucks*” kafijas produktus *Starbucks* veikali nepārdod gala klientiem. Komisija uzskata, ka intelektuālais īpašums grauzdēšanas jomā tādējādi nevar tikt uzskatīts par *SMBV* priekšrocību, par kuru ir jāmaksā nodeva.

a) Ievada apsvērumi

222 Jāatgādina, ka Komisija savu otro argumentācijas virzienu ir izklāstījusi apstrīdētā lēmuma 286.–341. apsvēruma 9.2.3.3. sadaļā “Licences maksa uzņēmumam *Alki* [..], kas izriet no [..] *APA*, nav aprēķināta atbilstīgi nesaistītu pušu darījuma principam”.

223 Iesākumā ir jānorāda divi apsvērumi.

224 Pirmkārt, ir jānorāda, ka starp lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka nodeva principā bija Nīderlandes nodokļu tiesībās atskaitāma nodokļu nasta. Turklāt netiek apstrīdēts, ka, tā kā runa ir par darījumu *Starbucks* grupā, nodeva ir darījums grupas ietvaros. No šī sprieduma 147.–156. punkta izriet, ka šāda darījuma apmērs, nosakot *SMBV* uzņēmumu ienākuma nodokli, ir jānovērtē tā, it kā tas būtu noteikts tirgus apstākļos.

225 Otrkārt, ir svarīgi norādīt, ka, lai gan Komisija ir uzskatījusi, ka nodevas apmēram, ko *SMBV* maksā *Alki*, vajadzētu būt nullei, tā apstrīdētā lēmuma 310. apsvērumā atzina, ka zinātībai kafijas grauzdēšanas un grauzdēšanas likņu jomā varētu būt vērtība. Tāpat sava iebildumu raksta lietā T-636/16 126. punktā Komisija ir paskaidrojusi, ka tā nenoliedz, ka intelektuālajam īpašumam grauzdēšanas jomā varētu būt vērtība.

226 No tā izriet, ka vienīgais jautājums, par kuru lietas dalībnieki nav vienisprātis, ir jautājums par to, kāds būtu transfertcenas apmērs par nodevu, ja tā būtu noteikta tirgus apstākļos.

227 Šajā saistībā ir jāatgādina, ka apstrīdētā lēmuma 286.–341. apsvērumā Komisija norāda, ka *SMBV* maksātajai nodevai *Alki* vajadzētu būt nullei. Saskaņā ar apstrīdētā lēmuma formulējumu Komisija neapgalvo, ka minētās nodevas apmēram vajadzētu būt mazākam par *APA* apstiprinātās nodevas

- apmēru, bet gan – ka nekāda nodeva nebūtu jāmaksā. Komisija pati apgalvo, ka tā nav veikusi nekādu nodevas apmēra amplitūdas aprēķinu, pamatojoties uz to, ka tai bija jābūt nullei (apstrīdētā lēmuma 340. apsvērumš).
- 228 Apstrīdētājā lēmumā Komisija savu apgalvojumu, ka *SMBV* maksātajai nodevai *Alki* vajadzēja būt nullei (apstrīdētā lēmuma 318. apsvērumš), būtībā pamato ar trīs apstākļiem.
- 229 Attiecībā uz pirmo apstākli Komisija norāda, ka nodevas mainīgais raksturs laikposmā no 2006. līdz 2014. gadam ir “pirmā norāde”, kas apstiprina, ka šīs nodevas apmērs nav saistīts ar intelektuālā īpašuma vērtību graudzēšanas jomā (apstrīdētā lēmuma 289. apsvērumš). Attiecībā uz otro apstākli Komisija apgalvo, ka tās attiecībās ar *Alki SMBV* negūst labumu no intelektuālā īpašuma vērtības graudzēšanas jomā (apstrīdētā lēmuma 310.–313. apsvērumš). Attiecībā uz trešo apstākli Komisija paskaidro, ka *Starbucks* noslēgtajos ražošanas nolīgumos ar trešajām personām netika prasīta nekāda nodeva par intelektuālā īpašuma izmantošanu graudzēšanas jomā (apstrīdētā lēmuma 291.–309. apsvērumš).
- 230 Turklāt apstrīdētājā lēmumā Komisija noraidīja Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* administratīvajā procesā izvirzītos argumentus. Konkrētāk, Komisija uzskatīja, ka nodeva nav atlīdzība par uzņēmuma riska nodošanu (apstrīdētā lēmuma 319.–332. apsvērumš) un ka nodevas apmērs nebija pamatots ar summām, ko *Alki* samaksāja *Starbucks US* par tehnoloģijām saskaņā ar izmaksu sadales nolīgumu (apstrīdētā lēmuma 333.–338. apsvērumš).
- 231 Turpmāk, pirmkārt, īsumā ir jāizklāsta teorija, kuru Komisija atbalstījusi apstrīdētājā lēmumā attiecībā uz *SMBV* funkcijām saistībā ar nodevu un parastajiem attiecīgajiem nodokļa uzlikšanas noteikumiem. Šie apstākļi ir pamats, uz kuru ir balstīta Komisijas apstrīdētājā lēmumā veiktā nodevas apmēra analīze. Otrkārt, ir jāizvērtē *Starbucks* arguments, saskaņā ar kuru Komisijas veiktā nodevu analīze nebūtu varējusi balstīties uz pierādījumiem, kas nebija pieejami 2008. gada aprīlī. Treškārt, ir jāanalizē Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* argumenti attiecībā uz jautājumu, kurš ir izmantojis intelektuālo īpašumu graudzēšanas jomā. Ceturtkārt, ir jāpārbauda, vai Komisijai bija pamats, pamatojoties uz salīdzinājumu ar nodevām, kas paredzētas līgumos ar trešajām personām, konstatēt, ka nodevai vajadzēja būt nullei. Piektkārt, ir jāizvērtē tiesas sēdē izvirzītais Komisijas arguments, saskaņā ar kuru faktiski tā apstrīdētājā lēmumā apgalvo, ka nodevas apmēram vajadzējis būt mazākam par *APA* apstiprināto apmēru.

b) Par *SMBV* funkcijām saistībā ar nodevu

- 232 Attiecībā uz *SMBV* funkcijām, kurām ir nozīme, analizējot nodevu, vispirms ir skaidrs, ka tā grauzdēja negrauzdētas kafijas pupiņas, ko tā iegādājas no *SCTC*.
- 233 Turpinājumā Komisija apstrīdētājā lēmumā, it īpaši tā 49., 96., 137., 313. un 330. apsvērumā, kā arī savos procesuālajos rakstos apgalvo, ka *Starbucks* veikaliem – gan saistītajiem, gan nesaistītajiem – ir pienākums iegādāties grauzdētu kafiju no *SMBV*, tādējādi *SMBV* ir arī grauzdētas kafijas pārdevējs.
- 234 Turklāt apstrīdētājā lēmumā Komisija uzskata, ka krājumi, ko *SMBV* iegādājas un pārdod, saskaņā ar grāmatvedības standartiem ir jāietver tās bilancē, jo tā ir vienība, kas ir atbildīga par līgumu slēgšanu un rēķinu noformēšanu ar veikaliem.
- 235 Visbeidzot no apstrīdētā lēmuma, lasot to kopumā, izriet, ka Komisija uzskata, ka ziņojumā par transfertcenām *SMBV* ir kļūdaini norādīts kā neliela riska kafijas ražotājs. Šajā ziņā apstrīdētā lēmuma 319.–332. apsvērumā Komisija tostarp noraidīja Nīderlandes Karalistes un attiecīgos *Starbucks* argumentus, saskaņā ar kuriem līguma noteikumi starp *SMBV* un *Alki*, ar kuriem ir pamatots nodokļu

konsultanta ziņojums, izraisot faktisku *SMBV* uzņēmuma risku nodošanu *Alki*. Turklāt Komisija paskaidroja, ka *SMBV* uzņemas tirdzniecības riskus attiecībā savās attiecībās ar *SCTC* un *Starbucks* veikaliem.

236 No tā izriet, ka, pēc Komisijas domām, *SMBV*, ņemot vērā tās grauzdētās kafijas pārdošanu *Starbucks* veikaliem, nav ražotājs, kas ražo pēc pasūtījuma, vai apakšuzņēmējs, bet gan grauzdē kafiju savām vajadzībām un rikojas kā pārdevējs. Saskaņā ar apstrīdēto lēmumu ar frāzi “ražošana pēc pasūtījuma” parasti saprot sistēmu, saskaņā ar kuru viens uzņēmums apstrādā izejmateriālus vai pusfabrikātus cita uzņēmuma vajadzībām.

c) Par parastajiem nodokļu uzlikšanas noteikumiem Nīderlandes tiesībās

237 Kā ir konstatēts šī sprieduma 146. punktā, nodokļu pasākuma, kas piešķirts integrētam uzņēmumam, pārbaude saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu nozīmē, ka vispirms ir jānosaka minētā pasākuma saņēmējam piemērojamie parastie nodokļu uzlikšanas noteikumi.

238 Apstrīdētā lēmuma 232. apsvērumā Komisija apstiprināja, ka Nīderlandes noteikumi, saskaņā ar kuriem ir jāizvērtē *APA*, ir Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas noteikumi. Šie noteikumi ir apkopoti šī sprieduma 3.–11. un 35. punktā.

239 Šajā lietā nav strīda par to, ka *APA* tika noslēgta, lai *SMBV* varētu paredzēt noteikumu par uzņēmumu ienākuma nodokli piemērošanu, nosakot tā ar nodokli apliekamo peļņu. No tā izriet, ka *APA* ir daļa no Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējās sistēmas, kuras mērķis ir aplikt ar nodokli uzņēmumus, kas ir integrēti vai neatkarīgi un kam ir piemērojams uzņēmumu ienākuma nodoklis.

240 Līdz ar to, ņemot vērā šī sprieduma 232.–236. punktā norādītās *SMBV* funkcijas un iepriekš norādītos parastos nodokļu uzlikšanas noteikumus, ir jāanalizē jautājums par to, vai nodevas līmenis atbilst līmenim, kāds būtu piemērots tirgus apstākļos.

d) Par Komisijas norādīto apstākļu izmantošanu, kas nebija pieejami *APA* noslēgšanas brīdī

241 *Starbucks* apgalvo, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā galvenokārt balstījās uz informāciju, kas *APA* noslēgšanas brīdī 2008. gada aprīlī nebija pieejama. Precīzāk, *Starbucks* atsauca uz Savienības tiesas judikatūru par privātā ieguldītāja kritēriju, saskaņā ar kuru, lai novērtētu attiecīgā pasākuma ekonomisko racionalitāti, ir jāņem vērā tā laika konteksts, kurā tika veikti finanšu atbalsta pasākumi, un tādējādi jāatturas no vērtējuma, kas balstīts uz vēlāku situāciju. Šis princips, kā uzskata *Starbucks*, arī ir noteikts Nīderlandes nodokļu tiesībās, kā arī ESAO pamatnostādnes.

242 Komisija neapstrīd, ka šis princips ir piemērojams šajā lietā, un vienīgi apgalvo, ka ievērojams skaits argumentu tās secinājuma, saskaņā ar kuru *APA* netika ievērots nesaistītu pušu darījuma princips, pamatojumam ir balstīts uz informāciju un datiem, kuri bija Nīderlandes nodokļu iestādes rīcībā *APA* noslēgšanas brīdī.

243 Vispirms ir jākonstatē, ka tam, ka Nīderlandes nodokļu tiesības, kā arī ESAO pamatnostādnes paredz, kā uzskata *Starbucks*, ka ir jāatturas no jebkāda vērtējuma, kas balstīts uz situāciju pēc iepriekšēja nolīguma cenu jomā noslēgšanas, lai pārbaudītu, vai tajā ir ievērots nesaistītu pušu darījuma princips, nav nekādas ietekmes uz *APA* pārbaudi šajā lietā, ņemot vērā LESD 107. panta nosacījumus.

244 *Starbucks* savu argumentu pamato ar līdzīgu Savienības tiesas judikatūras piemērošanu, saskaņā ar kuru, lai pārbaudītu, vai dalībvalsts vai attiecīgā valsts struktūrvienība ir rikojusies kā apdomīgs tirgus ekonomikas principu vadīts komersants, ir jāņem vērā stāvoklis laikposmā, kad tika veikti attiecīgie pasākumi, lai tādējādi varētu novērtēt, vai dalībvalsts vai valsts struktūrvienības rīcība ir bijusi ekonomiski saprātīga, un ir jāatturas no vērtējuma, kura pamatā ir vēlāka situācija (spriedums,

2015. gada 25. jūnijs, *SACE* un *Sace BT*/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, 93. punkts; šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2002. gada 16. maijs, Francija/Komisija, C-482/99, EU:C:2002:294, 69. un 71. punkts, un 2012. gada 5. jūnijs, Komisija/*EDF*, C-124/10 P, EU:C:2012:318, 105. punkts).
- 245 Šajā ziņā pietiek norādīt, ka transfertcenas noteikšana atbilstoši tirgus nosacījumiem nav pamatota ar vienlīdzīgas attieksmes pret valsts un privātiem uzņēmumiem principu, bet gan, kā to atzīst Komisija, ar iepriekš noslēgtas vienošanās par nodokļiem, kāda ir *APA*, leģitīmo mērķi, proti, tiesiskās drošības iemeslu dēļ vispirms noteikt piemērojamo nodokļu noteikumu.
- 246 Jākonstatē, ka, ciktāl Komisija uzskata, ka tāda iepriekšējās vienošanās par nodokļiem kā *APA* pieņemšana rada jaunu atbalstu, to būtu vajadzējis paziņot pirms tās īstenošanas saskaņā ar LESD 108. panta 3. punktu. Tomēr, ja Komisija būtu pieņēmusi lēmumu par šādu paziņošanu, tā nebūtu varējusi ņemt vērā informāciju, kas tās lēmuma pieņemšanas brīdī nebija zināma vai saprātīgi paredzama. Tādējādi tā nevar pārņemt attiecīgajai dalībvalstij, ka tā nav ņēmusi vērā apstākļus, kuri attiecīgās vienošanās pieņemšanas brīdī nebija zināmi vai nebija saprātīgi paredzami.
- 247 Šajā kontekstā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka no apstrīdētā lēmuma 1. panta un 40. apsvēruma izriet, ka vienīgais Komisijas apstrīdētais pasākums ir *APA*.
- 248 Otrkārt, lai gan ir taisnība, ka *APA* varēja tikt atsaukta vai grozīta tās spēkā esamības laikā no 2007. līdz 2017. gadam, ir jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija nav uzskatījusi, ka fakts, ka Nīderlandes iestādes nebija atsaukušas vai mainījušas *APA* tās spēkā esamības laikā, būtu piešķīris *SMBV* priekšrocību. *APA* 6. punkta otrajā ievilkumā, lasot to kopā ar tā 4. punkta pirmo ievilkumu, ir noteikts, ka tā beidzas, kad tiek veiktas būtiskas izmaiņas *APA* apstiprinātajiem faktiem un apstākļiem, ja vien puses nav vienojušās pārskatīt vienošanos mierizlīguma kārtā. Tātad nekas neliedza Komisijai konstatēt, ka ir notikušas būtiskas *APA* apstiprināto faktu un apstākļu izmaiņas un ka līdz ar to ar *APA* nepārtrauktu piemērošanu esot piešķirta selektīva priekšrocība *SMBV*.
- 249 Treškārt, attiecībā uz Komisijas argumentu, saskaņā ar kuru *APA* pārbaude tiek veikta tās spēkā esamības vidū pēc sestā finanšu gada, kas beidzās 2013. gada 31. decembrī, un *APA* šajā gadījumā nav tikusi grozīta, pietiek konstatēt, ka nekur apstrīdētajā lēmumā Komisija nav apgalvojusi, ka *APA* grozījumu vai atsaukšanas neesamība pēc šīs pārbaudes tās spēkā esamības vidū būtu piešķīrusi priekšrocību *SMBV* atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam.
- 250 No tā izriet, ka šajos apstākļos tādas priekšrocības esamības pārbaude, kas noteikta ar iepriekšēju vienošanos, kāda ir *APA*, būtu jāveic, ņemot vērā ar tādu iepriekšēju nolīgumu kā *APA*, ir jāpārbauda, ņemot vērā stāvokli laikposmā, kad tā tika noslēgta. Šis konstatējums nozīmē, ka Komisijai ir jāatturas no vērtējumiem, kas balstīti uz situāciju pēc *APA* pieņemšanas.
- 251 Līdz ar to ir jāpieņem *Starbucks* arguments, saskaņā ar kuru šis lietas apstākļos Komisija nevarēja balstīt savu analīzi uz informāciju, kas *APA* noslēgšanas brīdī 2008. gada aprīlī nebija pieejama vai saprātīgi paredzama.

e) Par jautājumu, vai intelektuālais īpašums grauzdēšanas jomā sniedz vērtību *SMBV*

- 252 Ar otro argumentu, kas izklāstīts apstrīdētā lēmuma 310.–332. apsvērumā (skat. šī sprieduma 230. punktu), Komisija būtībā centās pierādīt, ka *SMBV* nodevas samaksāšana *Alki* principā nebija pamatota, jo *SMBV*, pēc Komisijas domām, neguva labumu no intelektuālā īpašuma vērtības grauzdēšanas jomā. Šī argumentācija ir iedalīta divās daļās. Būtībā, no vienas puses, Komisija uzskatīja, ka *SMBV* neizmantoja intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā tieši tirgū. No otras puses, tā konstatēja, ka kafijas grauzdēšanas darbība nerada pietiekamu ieguvumu, lai varētu maksāt nodevu.

1) Par jautājumu, vai SMBV izmantoja intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā tieši tirgū

- 253 Attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru SMBV neizmantoja intelektuālā īpašuma tiesības grauzdēšanas jomā tieši tirgū, Komisija apstrīdētā lēmuma 310.–313. apsvērumā paskaidroja, ka vispirms īpašajās attiecībās starp *Alki* un *SMBV* grauzdētājs, proti, *SMBV*, neesot “izmantojis” intelektuālā īpašuma vērtību grauzdēšanas jomā. Komisija uzskata, ka zinātības grauzdēšanas un grauzdēšanas likņu jomā nozīmīgums slēpjas konsekventas garšas nodrošināšanā, kas ir saistīta ar preču zīmi un tās dažādajiem produktiem. Tā secina, ka *Starbucks* kafijas grauzdēšanas un grauzdēšanas likņu zinātības vērtība tika izmantota, veikalos pārdojot *Starbucks* produktus ar preču zīmi “*Starbucks*”. Turklāt Komisija uzskata, ka kafijas grauzdēšanas un grauzdēšanas likņu zinātība pati par sevi nerada konstantu vērtību grauzdētājam, ja to nevar izmantot tirgū. Tā uzskata, ka *SMBV* gadījumā kafijas grauzdēšanas un grauzdēšanas likņu zinātība, “šķiet”, veido tehnisko specifikāciju, kas ir jāievēro, veicot grauzdēšanu atbilstīgi uzņēmuma, kurš ir pasūtījis grauzdēšanu, vēlmēm vai izvēlei. Fakts, ka *Alki* izstrādātās specifikācijas attiecībā uz grauzdēšanas procesu, jo īpaši grauzdēšanas liknēm, ļauj *SMBV* grauzdēt kafiju, kas tiek pārdota ar preču zīmi “*Starbucks*”, kā uzskata Komisija, nedod nekādu labumu *SMBV* palielināta pārdošanas apjoma vai pārdošanas cenas ziņā, ņemot vērā, ka *SMBV* faktiski nepārdod savu produkciju galapatērētājiem, kas novērtē preču zīmi “*Starbucks*”. Visbeidzot Komisija piebilda, ka *SMBV* gandrīz visu savu produkciju pārdeva *Starbucks* franšīzes veikaliem un ka tādējādi tas neizmantoja intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā tieši tirgū.
- 254 Savos procesuālajos rakstos Komisija piebilst, ka intelektuāla īpašuma vērtība grauzdēšanas jomā tiek izmantota vienīgi tad, ja preces tiek pārdotas gala klientiem, kas novērtē šo ar aplūkoto preču zīmi saistīto nemainīgo garšu. No saimnieciskā viedokļa neesot racionāli, ka kafijas grauzdētājs/ražotājs maksā nodevu par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā, ja tas tieši nepārdod gala produkciju. Tas izriet no fakta, ka šādā gadījumā kafijas grauzdētājs/ražotājs izmantotu šo intelektuālo īpašumu, lai grauzdētu kafijas pupiņas pēc pasūtītāja lūguma.
- 255 Iesākumā, pirmkārt, [konfidenciāli]. No tā izriet, ka saskaņā ar grauzdēšanas nolīgumu *SMBV* bija pienākums maksāt nodevu par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā.
- 256 Otrkārt, ir jākonstatē, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā nav norādījusi, ka tās apgalvojums, saskaņā ar kuru intelektuālā īpašuma izmantošana grauzdēšanas jomā tiek veikta attiecībā uz gala patērētājiem, būtu Nīderlandes nodokļu tiesībās paredzēts tests. Gluži pretēji, no apstrīdētā lēmuma 310.–313. apsvēruma, tos lasot kopā ar ievada apsvērumiem, kuros ir pausta Komisijas nostāja pēc lēmuma par procedūras uzsākšanu, izriet, ka Komisija ir veikusi tīri ekonomiska rakstura pārbaudi, ko tā ir balstījusi uz ESAO pamatnostādņiem to 1995. un 2010. gada redakcijā.
- 257 Ņemot vērā šos apsvērumus, ir jāizvērtē apstrīdētā lēmuma 298., 300. un 310.–313. apsvērumā izklāstītā Komisijas apgalvojuma pamatotība, saskaņā ar kuru *SMBV* tieši neizmantojot intelektuālā īpašuma tiesības tirgū, pamatojoties uz to, ka tas nepārdod produktus gala klientiem.
- 258 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 310.–313. apsvērumā minētajiem paskaidrojumiem trūkst ticamības. Komisijas argumentācija apstrīdētā lēmuma 310.–313. apsvērumā, kā arī procesuālajos rakstos Vispārējā tiesā būtībā ir balstīta uz premisu, ka intelektuālā īpašuma vērtība grauzdēšanas jomā tiek izmantota vienīgi tad, ja produkti tiek pārdoti gala patērētājiem, kas novērtē šo nemainīgo garšu, kura tiek asociēta ar attiecīgo preču zīmi, un ka no ekonomiskā viedokļa nebūtu racionāli, ka kafijas grauzdētājs/ražotājs maksā nodevu par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā, lai arī tas tieši nepārdod gala produktu. Tomēr šo premisu neapstiprina apstrīdētajā lēmumā konstatētie fakti.
- 259 Proti, pirmkārt, starp lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka intelektuālajam īpašumam grauzdēšanas jomā principā var būt ekonomiska vērtība. Otrkārt, starp lietas dalībniekiem nav arī strīda par to, ka *SMBV* ir grauzdētājs, kuram ir pienākums izmantot intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā, lai tas

varētu grauzdēt savu kafiju. Treškārt, Komisija apgalvo, ka *Starbucks* veikaliem – gan saistītajiem, gan nesaistītajiem – ir jāiegādājas grauzdētā kafija no *SMBV* un ka tas tādējādi ir grauzdētas kafijas pārdevējs.

260 Šajā kontekstā ir jākonstatē, ka Komisija kļūdaini ir koncentrējusi savu analīzi uz pieņēmumu, ka intelektuāla īpašuma vērtība grauzdēšanas jomā tiek izmantota vienīgi tad, ja preces tiek pārdotas gala klientiem. Jautājums par to, kurš galu galā sedz izmaksas, kuras atbilst kafijas ražošanai izmantotā intelektuālā īpašuma vērtības kompensēšanai, ievērojami atšķiras no jautājuma par to, vai intelektuālais īpašums grauzdēšanas jomā ir nepieciešams, lai ļautu *SMBV* ražot grauzdētu kafiju atbilstoši *Starbucks* veikalu, kuros tas savā vārdā tirgo kafiju, pieprasītajiem kritērijiem.

261 Gadījumā, ja *SMBV* pārdod tā grauzdēto kafiju *Starbucks* veikaliem, kuri pieprasa, lai kafija tiktu grauzdēta atbilstoši *Starbucks* specifikācijām, ir ticams, ka, nepastāvot tiesībām izmantot vai – izmantojot apstrīdētā lēmuma terminoloģiju – izmantot intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā, *SMBV* nevarētu ražot un piegādāt grauzdētu kafiju atbilstoši *Starbucks* specifikācijām veikaliem ar šādu pašu nosaukumu.

262 Pretēji tam, ko apgalvo Komisija, ir jāsecina, ka *SMBV* veiktā nodeva par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā nav bez jebkādas ekonomiskas racionalitātes. *SMBV* saimnieciskās darbības veikšanai, proti, grauzdētas kafijas ražošanai, ievērojot *Starbucks* specifikācijas, faktiski ir nepieciešams intelektuālais īpašums. No tā izriet, ka *SMBV* gūst pievienoto vērtību, izmantojot intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā, bez kura tas pēc tam nevarētu pārdot grauzdēto kafiju *Starbucks* veikaliem.

263 Turklāt ir jānorāda Komisijas arguments, ka *Starbucks* veikali ir tie, kas maksā nodevas *Starbucks Coffee Emea*, tajā jau ietverot atlīdzību [konfidenciāli]. Pirmkārt, argumenti, kas izklāstīti apstrīdētajā lēmumā šajā argumentācijas virzienā, neietver nevienu elementu, kas varētu pamatot šo apgalvojumu. Otrkārt, apstāklis, ka *Starbucks* veikali maksātu nodevu *Starbucks Coffee Emea*, neizslēdz to, ka *SMBV* varētu atgūt [konfidenciāli] no veikaliem iekasētās cenas. Turklāt tas, ka, pēc Komisijas domām, *Starbucks* veikali maksā otru nodevu [konfidenciāli] *Starbucks Coffee Emea*, [konfidenciāli], varot piešķirt priekšrocības labākajā gadījumā pēdējai minētajai, bet ne *SMBV*.

264 No iepriekš minētā izriet, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 298. un 300. apsvērumā kļūdaini ir uzskatījusi, ka nesaistīts ražošanas uzņēmums izmanto intelektuālā īpašuma tiesības grauzdēšanas jomā vienīgi tad, ja tas pārdod savus produktus gala klientiem. Faktiski intelektuālā īpašuma izmantošana grauzdēšanas jomā attiecas ne tikai uz situācijām, kurās grauzdētājs tirgo savu kafiju gala patērētājiem mazumtirdzniecības tirgū, bet tā ietver arī tādas situācijas, kāda ir *SMBV* situācija, kurās grauzdētājs aktīvi darbojas kā pārdevējs vairumtirdzniecības tirgū. Savukārt ar vienkāršu kafijas pārveidošanu pasūtītāja vārdā, kas piešķir ražošanas tehniskās specifikācijas, nepietiek, lai pierādītu šāda intelektuālā īpašuma izmantošanu.

265 Līdz ar to ir jānorāda, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu, konstatējot, ka *SMBV*, kāds tas ir aprakstīts apstrīdētajā lēmumā, nebija jāmaksā nodeva, jo tas neizmantoja intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā tieši tirgū.

2) Par jautājumu, vai *SMBV* ir radušies zaudējumi no tā grauzdēšanas darbībām

266 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* apstrīd Komisijas argumentu, kas norādīts apstrīdētā lēmuma 314.–317. apsvērumā, saskaņā ar kuru *SMBV* kopš 2010. gada esot radušies zaudējumi no grauzdēšanas darbībām, proti, situācija, kas neļāva maksāt nodevu par intelektuālā īpašuma tiesībām grauzdēšanas jomā. Nīderlandes Karaliste uzskata, ka Komisija it īpaši nav pietiekami ņēmusi vērā to, ka *SMBV*

- iegādātās pupiņas tika izmantotas arī trešo personu kafijas ražošanai. Komisija tādējādi uzskatīja, ka tas pierādot, ka metode, kas izmantota, lai noteiktu nodevu kā *APA* apstiprināto mainīgo korekciju, neatbilstot nesaistītu pušu darījuma principam.
- 267 Komisija iebilst, ka saskaņā ar informāciju, ko tā saņēma no *Starbucks* administratīvajā procesā, vienīgi ierobežotu daļu no grauzdētās kafijas pārveidoja ārējie ražotāji. Tādējādi tā esot pamatoti uzskatījusi, ka gandrīz visas *SMBV* nopirktās pupiņas tika pārveidotas saistībā ar tā paša kafijas ražošanas darbībām.
- 268 Apstrīdētajā lēmumā Komisija būtībā konstatēja, ka kopš 2010. gada *SMBV* tika radīti zaudējumi no tā grauzdēšanas darbībām un ka nodeva, kuru *SMBV* maksāja *Alki*, daļēji tika finansēta no citām *SMBV* darbībām bez perspektīvas, ka tas varētu nākotnē gūt peļņu no grauzdēšanas. Komisija uzskata, ka kafijas grauzdēšanas darbības nerada pietiekamu peļņu, lai varētu samaksāt nodevu. Turklāt Komisija norāda, ka nodeva, kas *SMBV* grupas ietvaros tiek maksāta *Alki* par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā, “šķiet”, ir vienīgi mērķim novirzīt *Alki* peļņu, kas iegūta no *SMBV* īstenotās tālākpārdošanas darbības.
- 269 Vispirms ir jākonstatē, ka Komisijas argumentācija ir balstīta uz premisu, saskaņā ar kuru ir nepieciešams gūt peļņu par grauzdēšanas darbībām, lai varētu samaksāt nodevu par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā. Tomēr Komisija nav pierādījusi, ka Nīderlandes nodokļu uzlikšanas noteikumos būtu paredzēts, ka pienākums maksāt nodevu būtu atkarīgs no attiecīgās darbības rentabilitātes. Turklāt jautājums par to, vai *SMBV* grauzdēšanas darbība ir rentabla, nav saistīts ar jautājumu par to, vai pienākums maksāt tādu nodevu kā šajā lietā var būt ekonomiski pamatots.
- 270 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda – Komisija apgalvo, ka grauzdēšanas darbība nav guvusi pietiekamu peļņu laikposmā, kas sākas 2010. gadā. Tādējādi šis konstatējums neattiecas uz visu *APA* spēkā esamības laikposmu (kas sākas 2007. gadā).
- 271 Turpinājumā ir jākonstatē, kā tas tika norādīts šī sprieduma 243.–251. punktā, ka šīs lietas apstākļos Komisijai bija pienākums atturēties no jebkāda vērtējuma, kas balstīts uz situāciju pēc *APA* noslēgšanas. Komisija apstrīdētajā lēmumā nav paskaidrojusi, kādā veidā zaudējumi, uz kuriem tā atsaucas šī sprieduma 314.–317. apsvērumā, varēja būt paredzami *APA* pieņemšanas brīdī, ja tie attiecas uz *SMBV* situāciju, sākot no 2010. gada. Komisija līdz ar to nav pierādījusi, ka tai bija tiesības balstīties uz faktu, ka kopš 2010. gada *SMBV* būtu cietusi zaudējumus no tās grauzdēšanas darbībām.
- 272 Visbeidzot katrā ziņā, ciktāl *Starbucks* norāda, ka *SMBV* grauzdēšanas darbības vienmēr esot bijušas rentablas, jāatgādina, ka Komisija savu analīzi veica, salīdzinot ienākumus no *Starbucks* veikaliem ar negrauzdētu kafijas pupiņu iepirkuma, ko *SMBV* veica no *SCTC*, vērtību. Tomēr trešajā argumentācijas virzienā Komisija tieši apgalvo, ka negrauzdēto kafijas pupiņu cenu pieaugums, sākot no 2010. gada, esot bijis pārāk liels. Tātad no Komisijas argumentiem apstrīdētajā lēmumā jau izriet, ka negrauzdētas kafijas izmaksas bija ievērojami pārvērtētas un ka tādējādi zaudējumi, uz kuriem tā atsaucas apstrīdētajā lēmumā, nepastāvēja, vismaz tādā apmērā, kāds ir konstatēts apstrīdētā lēmuma 314.–317. apsvērumā.
- 273 Šie konstatējumi ir pietiekami, lai noraidītu Komisijas argumentu, saskaņā ar kuru *SMBV* nevarēja samaksāt nodevu par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā, jo tai esot radušies zaudējumi no tās grauzdēšanas darbībām.
- 274 Katrā ziņā *Starbucks* apgalvo, ka Komisijas aprēķins esot kļūdainis, jo nav ņemts vērā, ka *SMBV* negrauzdēja lielu apmēru no kopējā negrauzdētu pupiņu iepirkuma. Komisija norāda uz šī argumenta nepieņemamību, jo šī informācija esot jauna un pretrunīga, ņemot vērā administratīvajā procesā iesniegto informāciju.

- 275 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka Komisija gan apstrīdētā lēmuma 155. zemsvītras piezīmē, gan savos procesuālajos rakstos atzīst, ka *Starbucks* administratīvā procesa laikā sniegtā informācija vedināja secināt, ka gandrīz visu *SMBV* iepirkto negraudēto kafiju, izņemot “ierobežotu apjomu”, kas ticis piegādāts trešajām personām, arī graudzēja *SMBV*. Šajā kontekstā Komisija atsauca uz *Starbucks* korespondentu vēstuli, kas tai tika nosūtīta 2015. gada 23. septembrī. Tomēr no minētās vēstules izriet, ka attiecīgajai trešajai personai ar *Starbucks* grupu bija līgums par ražošanu pēc pasūtījuma saistībā ar “pārsvarā” (*predominantly*) tādu produktu ražošanu, kas nav graudzēta kafija, “bet arī pašu negraudētas kafijas graudzēšanu (lai gan runa ir par ierobežotiem apjomiem)”. Atsauce uz “ierobežotajiem apjomiem” norāda, ka attiecīgā trešā persona ražoja ierobežotu graudzētas kafijas daudzumu, salīdzinot ar citu produktu ražošanu, kas nav kafijas pulveris, bet tā nenorāda, ka tā ražotu nenozīmīgu graudzētas kafijas daudzumu. Tādējādi administratīvajā procesā Komisija ir tikusi brīdināta par to, ka daļu no *SMBV* iegādātās negraudētās kafijas negraudēja *SMBV*. Komisijas izteiktais iebildums par *Starbucks* argumenta pieņemamību, kas balstīts uz to, ka šī argumenta pamatā esot informācija, kas tai netika paziņota administratīvajā procesā, tādējādi neatbilst faktiem un ir jānoraida.
- 276 Attiecībā uz *Starbucks* argumenta pamatotību, saskaņā ar kuru Komisija ir ņēmusi vērā visas summas, kas atbilst *SMBV* negraudētās kafijas iepirkumiem, kā izmaksas par tās aprēķiniem, lai arī ievērojamu daudzumu no kopējās iepirktais negraudētās kafijas negraudēja *SMBV*, jākonstatē, ka Komisija norāda, ka 2015. gada 29. maijā nosūtītajos dokumentos *Starbucks* nav norādījis, ka nozīmīgu negraudētu kafijas pupiņu daļu graudzētu trešās personas. Tomēr, kā pamatoti apgalvo *Starbucks*, atbilde uz 2. jautājumu *Starbucks* korespondentu 2015. gada 29. maija vēstulē, uz kuru Komisija atsauca savos procesuālajos rakstos, attiecās uz *SMBV* ienākumu attiecināšanu uz tā dažādajām funkcijām, nevis uz tā izmaksu attiecināšanu uz šīm funkcijām. No tā izriet, ka *Starbucks* korespondentu atbildes, uz kurām Komisija atbilstoši tās procesuālajiem rakstiem ir balstījusi savu konstatējumu, saskaņā ar kuru graudzēšanas funkcijas *SMBV* ir radījušas zaudējumus kopš 2010. gada, nebija pietiekamas, lai Komisija varētu veikt šādu secinājumu.
- 277 Turklāt, kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 275. punktā, apstrīdētā lēmuma pieņemšanas brīdī Komisijas rīcībā jau bija norādes, lai uzskatītu, ka tās aprēķins, kas izklāstīts apstrīdētā lēmuma 314. apsvērumā, kurā no ienākumiem par kafijas graudzēšanu tika atskaitīta cena, ko *SMBV* bija samaksājis *SCTC* par negraudētām kafijas pupiņām, bija kļūdainais.
- 278 No tā izriet, ka Komisija nav pierādījusi, ka *SMBV* kopš 2010. gada būtu radīti zaudējumi no graudzēšanas darbībām, kas būtu situācija, kura neļautu maksāt nodevu par intelektuālo īpašumu graudzēšanas jomā.

f) Par salīdzinājumu ar nolīgumiem par kafijas graudzēšanu, ko Starbucks noslēdzis ar trešajām personām, un salīdzinājums ar līdzīgiem licences nolīgumiem “tirgū”

- 279 Ar trešo argumentu, kas izklāstīts apstrīdētajā lēmumā (skat. šī sprieduma 229. punktu), Komisija būtībā mēģināja izskaidrot, ka *Starbucks* noslēgtajos ražošanas nolīgumos ar trešajām personām, kā arī dažos nolīgumos, kas noslēgti starp *Starbucks* konkurentiem un graudzētājiem – trešajām personām, nebija paredzēta nekāda nodeva par intelektuālā īpašuma izmantošanu graudzēšanas jomā (apstrīdētā lēmuma 291.–309. apsvērumi).
- 280 Šajā kontekstā Komisija apstrīdētā lēmuma 309. apsvērumā izskaidroja, ka transfertcenu analīze par nodevas, kuru *SMBV* maksāja *Alki* par intelektuālo īpašumu graudzēšanas jomā, atbilstību nesaistītu pušu darījuma vērtībai, lika secināt, ka šajās īpašajās attiecībās nevar būt jāmaksā nodeva par šo intelektuālo īpašumu. Tā pamatoja šo konstatējumu, pirmkārt, ar analīzi par ražošanas nolīgumiem, ko *Starbucks* noslēdza ar trešajām personām, un, otrkārt, ar salīdzinājumu starp nolīgumiem, kas noslēgti starp *Starbucks* konkurentiem un graudzētājiem – trešajām personām. No apstrīdētā lēmuma 291. un 299. apsvēruma it īpaši izriet, ka Komisija ir centusies noteikt maksas lielumu, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam starp *SMBV* un *Alki*.

- 281 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* būtībā nepiekrīt Komisijai jautājumā par to, vai *Starbucks* noslēgtie līgumi ar ārējiem grauzdētājiem, kā arī ar atvasināto kafijas izstrādājumu ražotājiem, uz kuriem balstās Komisijas veiktais salīdzinājums, ir atbilstīgi, lai veiktu salīdzinājumu ar līgumiskiem nolīgumiem starp *Alki* un *SMBV*, piemērojot *CUP* metodi.
- 282 Būtībā attiecībā uz jautājumu par to, vai *Starbucks* noslēgtie nolīgumi par ražošanu ar trešajām personām nozīmē, ka nodevai vajadzētu būt nullei, Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* apgalvo, ka:
- līgumi, kas noslēgti starp *Starbucks* un ārējiem grauzdētājiem, kā arī atvasināto kafijas izstrādājumu ražotājiem, uz kuriem ir balstīts apstrīdētais lēmums, nav izmantojami salīdzinājumam ar līgumiskajiem nolīgumiem starp *Alki* un *SMBV*, kuru pamatā ir *CUP* metode;
 - Komisijas analīze par nodevām balstās gandrīz vienīgi uz tādiem pierādījumiem, kas nebija pieejami 2008. gada aprīlī;
 - lielākā daļa Komisijas izmantoto līgumu, lai salīdzinātu darījumus, attiecas uz īpašiem produktiem, kas ir atvasināti no kafijas, izņemot grauzdētas kafijas pupiņas;
 - *Alki* atlīdzība bija cieši saistīta ar negrauzdētu kafijas pupiņu iepirkšanu no *SCTC*, bet neviens no darījumiem, kas atvasināts no Komisijas salīdzināšanai izmantotajiem līgumiem, nebija neatdalāmi saistīts ar citu darījumu šādā veidā;
 - visi apstrīdētajā lēmumā minētie trešo personu ražotāji, kuri tāpat kā *SMBV* piegādāja kafijas produktus ar preču zīmi “*Starbucks*” veikaliem vai tālākpārdevējiem, maksāja būtiskas nodevas kā atlīdzību par intelektuālā īpašuma izmantošanu *Starbucks* kafijas grauzdēšanas jomā.
- 283 Attiecībā uz ražošanas nolīgumiem, ko *Starbucks* ir noslēdzis ar trešajām personām, Komisija vispirms apstrīdētā lēmuma 291.–298. apsvērumā pārbaudīja, vai kafijas grauzdēšanas līgumi, kurus *Starbucks* grupa ir noslēgusi ar desmit trešo personu uzņēmumiem, sniedz tiešas salīdzināšanas iespējas, kuras ļautu noteikt nodevas apmēru, kas *SMBV* ir jāmaksā *Alki*. Šajā ziņā Komisija savu vērtējumu ir balstījusi uz EASO pamatnostādņu to 2010. gada redakcijā 1.36. punktu, kurā, lai analizētu salīdzināmību starp nodokļu maksātāja uzņēmuma kontrolētajiem darījumiem un salīdzināmiem darījumiem brīvajā tirgū, ir norādīti pieci salīdzināmības faktori, kas ietver nodotā īpašuma vai pakalpojumu īpašības, pušu veiktās funkcijas, līguma nosacījumus, pušu ekonomiskos apstākļus un to īstenotās rūpniecības un tirdzniecības stratēģijas. Apstrīdētā lēmuma 147. zemsvītras piezīmē Komisija arī atsauca uz EASO pamatnostādņu to 1995. gada redakcijā 1.17. punktu. Saskaņā ar pēdējo minēto salīdzināmības analīzes nolūkos īpašības, kas var būt būtiskas, ir nodotā īpašuma vai pakalpojumu īpašības, pušu veiktās funkcijas, līguma nosacījumi, pušu ekonomiskie apstākļi un to īstenotās rūpniecības un tirdzniecības stratēģijas.
- 284 Otrajā posmā apstrīdētā lēmuma 299.–304. apsvērumā Komisija konstatēja, ka, pamatojoties uz šiem desmit nekontrolētajiem darījumiem, varēja noteikt nodevas apmēru, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam starp *SMBV* un *Alki*, izmantojot *CUP* metodi.
- 285 Konkrētāk, pirmkārt, lai noteiktu licences nodevas apmēru, piemērojot *CUP* metodi, tā salīdzināja *SMBV* nodevas maksājumu *Alki* ar maksājumiem, kas trešajām personām ir jāmaksā citiem *Starbucks* grupas uzņēmumiem saistībā ar salīdzināmiem darījumiem, kuri ir noslēgti līdzīgos apstākļos brīvā tirgū. Otrkārt, Komisija analizēja līgumus, ko *Starbucks* grupa bija noslēgusi ar nesaistīto ražošanas uzņēmumu 1, kā arī ar uzņēmumiem, kuri apstrīdētā lēmuma redakcijā, kas publicēta *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*, 300. apsvērumā aprakstīti ar vārdiem “nesaistīti ražošanas uzņēmumi 2, 3, 4, 8, 9 un 10” (turpmāk tekstā attiecīgi – “nesaistītais ražošanas uzņēmums 2”, “nesaistītais ražošanas uzņēmums 3”, “nesaistītais ražošanas uzņēmums 4”, “nesaistītais ražošanas uzņēmums 8”, “nesaistītais ražošanas uzņēmums 9” un “nesaistītais ražošanas uzņēmums 10”). Līdz ar to tā konstatēja, ka minētās trešās personas nemaksāja nodevas, pamatojoties uz viņu licenču nolīgumiem ar *Starbucks*

grupu, ja tās neizmantoja intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā tieši tirgū. Treškārt, Komisija saistībā ar attiecībām starp *Starbucks* grupu un uzņēmumiem, kuri apstrīdētā lēmuma redakcijā, kas publicēta *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī*, 303. apsvērumā ir aprakstīti ar vārdiem “nesaistītais ražošanas uzņēmums 5, 6 un 7” (turpmāk tekstā attiecīgi – “nesaistītais ražošanas uzņēmums 5”, “nesaistītais ražošanas uzņēmums 6” un “nesaistītais ražošanas uzņēmums 7”), konstatēja, ka vienīgi licences nolīgumos par preču zīmi un tehnoloģiju, ko *Starbucks* ir noslēdzis ar šīm trešajām personām, ir paredzēta nodeva.

286 Trešajā posmā Komisija apstrīdētā lēmuma 309. apsvērumā konstatēja, ka līgumos par kafijas grauzdēšanu, ko *Starbucks* grupa noslēgusi ar desmit trešajiem uzņēmumiem, netika pieprasīta nekāda nodeva par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā. Tādējādi Komisija secināja, ka saistībā ar īpašajām attiecībām starp *SMBV* un *Alki* par šo intelektuālo īpašumu nevarēja būt maksājama nekāda nodeva.

287 Bez nepieciešamības šajā stadijā izvērtēt, vai, Komisijai izvēloties būtiskos apstākļus salīdzināmības analīzei, proti, nodoto preču vai pakalpojumu īpašības, pušu veiktās funkcijas, līguma nosacījumus, pušu ekonomiskos apstākļus un pušu rūpniecisko un komerciālo stratēģiju, tika pieļauta kļūda, jākonstatē, ka šīs analīzes kontekstā ir vairāki apstākļi, kas liedz salīdzināt attiecības starp *Starbucks* grupu ar trešajām personām, no vienas puses, un attiecības starp *SMBV* un *Alki*, no otras puses. Šie apstākļi ir apkopoti šī sprieduma 288.–345. punktā.

1) Par līgumiem, kas tika noslēgti pēc APA

288 Ir jānorāda, ka septiņi no desmit Komisijas pārbaudītajiem līgumiem, proti, tie, kas noslēgti ar nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 1, 3, 4, 7, 8, 9 un 10, tika noslēgti pēc APA noslēgšanas. Tā kā Komisija neizskaidro, kā šie līgumi bija pieejami vai saprātīgi paredzami APA noslēgšanas brīdī, tā šī sprieduma 243.–251. punktā minēto iemeslu dēļ nevarēja balstīt savu APA analīzi uz faktiem pēc tās noslēgšanas. Tādējādi šie septiņi līgumi ir jāizslēdz no salīdzināšanas analīzes.

2) Par līgumiem, kas noslēgti ar uzņēmumiem, kuri negrauzdē kafiju

289 Kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 232.–236. punktā, *SMBV* ir negrauzdētas kafijas grauzdētājs, kurš maksā *Alki* nodevu par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā.

290 Apstrīdētā lēmuma 295. apsvērumā Komisija atzina, ka starp desmit trešajiem uzņēmumiem, kas ir noslēguši līgumu ar *Starbucks* grupu, ir tādi, kas negrauzdē kafiju. Ir vispārzināms, ka uzņēmums, kas negrauzdē kafiju, nemaksā nodevu *Starbucks* grupai par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā, lai ražotu grauzdētu kafiju.

291 Turklāt apstrīdētajā lēmumā Komisija nav norādījusi apstākļus, kas liecinātu par to, ka līgumi, kuru kontekstā trešās personas neražo grauzdētu kafiju, būtu pielīdzināmi līgumam, kas noslēgts starp *SMBV* un *Alki*. Protams, šis konstatējums neizslēdz to, ka Komisija varēja savu analīzi balstīt uz tāda uzņēmuma darījumiem, kurš nepilda tieši tādas pašas funkcijas kā *SMBV* vai kurš atrodas atšķirīgā faktiskā situācijā. Šādā gadījumā tai bija jāpamato šāda izvēle un jāpaskaidro pielāgojumi, ko tā veica savā analīzē, lai ņemtu vērā uzņēmumu atšķirības.

292 Līdz ar to līgums, kas tika noslēgts ar uzņēmumu, kurš nav grauzdētājs, šajā gadījumā nevarēja tikt izmantots, neveicot pielāgojumus vai grozījumus, analizējot salīdzinājumu, lai pierādītu, ka nodevas, ko *SMBV* maksā *Alki*, apmēram vajadzētu būt nullei.

293 Šajā ziņā līgumi, kas noslēgti ar nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 5, 6 un 7, saskaņā ar to aprakstu apstrīdētajā lēmumā neattiecas uz negraudētas kafijas grauzdēšanu. Ņemot vērā, ka aplūkoto līgumu kontekstā nesaistītie ražošanas uzņēmumi 5, 6 un 7 nepildīja kafijas grauzdētāja funkcijas, jāsecina, ka līgumus, kas noslēgti ar minētajiem uzņēmumiem, šajā gadījumā nevar izmantot, veicot salīdzinājuma analīzi.

3) *Par līgumiem ar uzņēmumiem, kas nav nodrošinājuši grauzdētas kafijas pārdošanu veikaliem vai patērētājiem*

294 Kā izklāstīts šī sprieduma 235. punktā, krājumi, ko *SMBV* iegādājās no *SCTC* un ko tas pārdeva veikaliem, ir iekļauti *SMBV* bilancē, jo *SMBV* ir vienība, kas ir atbildīga par līgumu slēgšanu un rēķinu noformēšanu ar veikaliem. No tā izriet, ka *SMBV* ir kļuvusi par īpašnieku negraudētas kafijas krājumiem, kuru tā grauzdēja un pārdeva veikaliem. Tomēr ir jākonstatē – ja *SMBV* būtu neatkarīgs uzņēmums, tas nevarētu ražot savu kafiju saskaņā ar *Starbucks* grupas specifiskajām, neiegūstot tiesības izmantot intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā. Tādējādi tas nevarētu ražot savu grauzdēto kafiju, nemaksājot nodevu.

295 Savukārt, kā tika izklāstīts šī sprieduma 236. punktā, ražotājs pēc pasūtījuma vai apakšuzņēmējs pārveido izejvielas vai pusfabrikātus pasūtītāja vārdā. Līdz ar to intelektuālais īpašums grauzdēšanas jomā tam ir vienīgi tehniska specifiskācija, par kuru tas nemaksā nodevu pasūtītājam.

296 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jānorāda, ka iebildumu rakstā lietā T-636/16 Komisija apgalvo, ka attiecībā uz to līgumattiecībām ar *Starbucks* grupu nesaistīti ražošanas uzņēmumi 1, 8 un 9 darbojās ražošanas pēc pasūtījuma nolīgumu ietvaros un ražoja galvenokārt tādus produktus kā aromatizētu kafiju, pulveri ražojumam uz kafijas bāzes, kam ir reģistrēta preču zīme, vai šķīstošo kafiju. Komisija uzskata, ka nesaistītie ražošanas uzņēmumi 1, 8 un 9 nekļuva par *Starbucks* komponentu īpašniekiem. Turklāt Komisija atzīst, ka nolīgumi ar nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 1, 8 un 9 atšķiras no nolīguma kafijas grauzdēšanas jomā, kas noslēgts starp *SMBV* un *Alki*.

297 Otrkārt, attiecībā uz līgumu, kas noslēgts starp *Starbucks* grupu un nesaistīto ražošanas uzņēmumu 4, Komisija apstrīdētā lēmuma 148. apsvēruma trešajā ievilkumā precizēja, ka tas bija vērsti uz to, lai uzticētu kafijas grauzdēšanu apakšuzņēmējiem. Šajā ziņā *Starbucks* norāda, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 4 iegādājās negraudētu kafiju no *Starbucks* grupas, vēlāk to grauzdē atbilstoši grauzdēšanas liknei un tā piegādātajām pupiņu maisījuma receptēm.

298 No šī apraksta izriet, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 4 tā grauzdēto kafiju nepārdeva veikaliem. Tas vienīgi kā apakšuzņēmējs piegādāja grauzdētu kafiju *Starbucks* grupas uzņēmumam, kas nodarbojās ar šīs kafijas pārdošanu. Šajos apstākļos intelektuālais īpašums grauzdēšanas jomā ir vienīgi ražošanas tehniskā specifiskācija. Līdz ar to fakts, ka nesaistīts ražošanas uzņēmums 4 nav samaksājis nodevu *Starbucks* grupai par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā, nenozīmē, ka *SMBV* nebija jāmaksā nodeva *Alki*.

299 Treškārt, attiecībā uz nesaistīto ražošanas uzņēmumu 10 Komisija savos procesuālajos rakstos lietā T-636/16 paskaidro, ka šis uzņēmums ražoja un grauzdēja negraudētas kafijas pupiņas, kas ir tieši iegādātas no negraudētas kafijas piegādātājiem, un pārdeva visus kafijas produktus ar preču zīmi “*Starbucks*” vienai vienīgai *Starbucks* grupas vienībai, kura nodarbojās ar to pārdošanu.

300 No šī apraksta izriet, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 10 tāpat nepārdeva savu grauzdēto kafiju veikaliem, bet gan *Starbucks* grupas uzņēmumam, kas nodarbojās ar tās pārdošanu. Šajos apstākļos intelektuālais īpašums grauzdēšanas jomā ir vienīgi ražošanas tehniskā specifiskācija. Līdz ar to nav pārsteidzoši, ka šis uzņēmums nemaksāja *Starbucks* nodevu par intelektuālā īpašuma tiesību izmantošanu grauzdēšanas jomā.

- 301 Komisija iebilst, ka gan nesaistīti ražošanas uzņēmumi 4 un 10, gan *SMBV* ražo kafijas produktus, kurus tie nepiegādā tirgū kā neatkarīgi piegādātāji, un ka tie tādējādi atrodas salīdzināmās situācijās. Tomēr šis arguments nepārlicina. Proti, jāatgādina, ka, lai noteiktu, vai *SMBV* ir saņēmis priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ir jāsalīdzina *SMBV* situācija, piemērojot attiecīgo pasākumu, ar salīdzināmā uzņēmuma situāciju, kas savas darbības autonomi veic brīvas konkurences apstākļos (skat. šī sprieduma 148. un 149. punktu). Salīdzināšanas mērķis, veicot šādu analīzi, tādējādi ir neatkarīgs uzņēmums *SMBV* situācijā, proti, uzņēmums, kurš grauzdē kafiju un to pārdod veikaliem tirgū.
- 302 Ņemot vērā šīs atšķirības starp *SMBV* situāciju un nesaistītu ražošanas uzņēmumu 1, 4, 8, 9 un 10 situāciju, un to, ka nav papildu apstākļu, kas norādītu uz to, ka starp attiecīgajiem līgumiem tomēr pastāvēja salīdzināšana, salīdzināmības analīze attiecībā uz līgumiem, kas noslēgti starp *Starbucks* grupu un minētajiem uzņēmumiem, ir jānoraida.

4) Par līgumiem, kas attiecas uz citiem produktiem, nevis grauzdēto kafiju

- 303 Apstrīdētā lēmuma 295. apsvērumā Komisija atzina, ka no desmit trešajiem uzņēmumiem, kas noslēguši līgumu ar *Starbucks* grupu, daži no aplūkotajiem trešajiem uzņēmumiem ražoja gatavus dzērienus vai citas preces un sastāvdaļas dzērienu pagatavošanai un ka līdz ar to visi desmit trešo personu uzņēmumi neražoja grauzdētu kafiju. Saskaņā ar šo pašu apsvērumu līgumi par kafijas grauzdēšanu bija tie līgumi, kas noslēgti ar nesaistītiem ražošanas uzņēmumiem 2, 3, 4 un 10.
- 304 Kā izklāstīts šī sprieduma 296. punktā, Komisija ir atzinusi, ka attiecībā uz to līgumattiecībām ar *Starbucks* grupu nesaistīti ražošanas uzņēmumi 1, 8 un 9 ražojot galvenokārt tādas preces kā aromatizēta kafiju, pulveri ražojumam uz kafijas bāzes, kam ir reģistrēta preču zīme, vai šķīstošo kafiju. Turklāt Komisija atzīst, ka nolīgumi ar nesaistītiem ražošanas uzņēmumiem 1, 8 un 9 šajā ziņā atšķiras no nolīguma, kas kafijas grauzdēšanas jomā noslēgts starp *SMBV* un *Alki*.
- 305 Turklāt ir jāatgādina, ka Komisija iebildumu rakstā lietā T-636/16 norāda, ka tās līgumu ar trešajām personām novērtējums principā nav balstīts uz nolīgumiem, kas noslēgti ar nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 5, 6 un 7, ņemot vērā atšķirības, kādas ir licencētajai zinātībai, – proti, intelektuālajam īpašumam grauzdēšanas jomā, salīdzinot ar zinātību gatavu dzērienu ražošanā, – un šo uzņēmumu lomai piegādes ķēdē, proti, faktam, ka *SMBV* grauzdē kafijas pupiņas, vēlāk tās pārdod izplatītājiem vai trešajām personām – ražotājiem, savukārt nesaistītie ražošanas uzņēmumi 5, 6 un 7 ražo ar kafiju saistītas preces, ko tie tieši pārdod saviem klientiem, šajā gadījumā – galvenokārt lielveikaliem.
- 306 Attiecībā uz līgumiskajām attiecībām starp *Starbucks* grupu un nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 1, 5, 6, 7, 8 un 9 jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija nav minējusi apstākļus, kas liecinātu par to, ka līgumi, kuros trešās personas neražo grauzdētu kafiju, lai to pārdotu saistītajos vai nesaistītajos *Starbucks* grupas veikalos, būtu salīdzināmi ar līgumu, kas noslēgts starp *SMBV* un *Alki*. Proti, tostarp no apstrīdētā lēmuma 298. un 300. apsvēruma izriet, ka, salīdzinot nodevu, ko *SMBV* maksā *Alki*, un nodevas, kas attiecīgajā gadījumā paredzētas desmit līgumos, kuri noslēgti starp *Starbucks* grupu un trešajām personām, Komisija uzskata, ka būtiskais salīdzināmības apstāklis ir jautājums, vai trešā persona ir tieši izmantojusi intelektuālo īpašumu tirgū, pārdodot preces gala klientiem.
- 307 Tomēr nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 1, 5, 6, 7, 8 un 9, pēc Komisijas domām, nav grauzdēšanas funkciju, kas attiektos uz to pašu produktu, uz kuru attiecas *SMBV* kafijas grauzdēšanas funkcijas. Līdz ar to Komisijai nav izdevies pierādīt, ka šie līgumi bija pietiekami salīdzināmi ar grauzdēšanas līgumu, kas noslēgts starp *SMBV* un *Alki*.
- 308 Tādējādi šī iemesla dēļ šajā lietā līgumi starp *Starbucks* grupu un nesaistītiem ražošanas uzņēmumiem 1, 5, 6, 7, 8 un 9 arī ir jāizslēdz no salīdzinājuma analīzes.

5) Par līgumu, kurā ir paredzēts maksāt nodevu par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā

- 309 Attiecībā uz līgumu, kas noslēgts starp *Starbucks* grupu un nesaistīto ražošanas uzņēmumu 3, Komisija apstrīdētā lēmuma 148. apsvēruma otrajā ievilkumā norādīja, ka saistībā ar licences līgumu grauzdēšanai nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 sniedza pakalpojumus kafijas grauzdēšanas jomā. Kafija esot pārdota *Starbucks* grupai, kā arī kopuzņēmumam, kas pieder nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 3 un *Starbucks* grupai (turpmāk tekstā – “kopuzņēmums”) un kas apsaimnieko *Starbucks* veikalus kādā valstī, kura neatrodas Savienībā. Nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 esot samaksājis *Starbucks* grupai nodevu par kafijas grauzdēšanu, kuras apmērs esot bijis noteikts, par noteiktu negrauzdētas kafijas daudzumu, kas tika ražota un pārdota kopuzņēmumam.
- 310 Apstrīdētā lēmuma 301. apsvērumā Komisija piebilda, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 maksāja nodevu *Starbucks* grupai vienīgi tad, kad tā pārdeva savu produkciju kopuzņēmumam. Šajā gadījumā, kā uzskata Komisija, nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 “tiešā veidā izmanto ar grauzdēšanu saistīto [intelektuālo īpašumu] tirgū ar saistītas personas starpniecību”, tādējādi nodevas maksa, “šķiet”, tiek maksāta par produktu ar preču zīmi “Starbucks” izplatīšanu trešajām personām, ko veic kopuzņēmums. Šo secinājumu apstiprinot fakts, ka tad, kad nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 pārdod grauzdēto kafiju *Starbucks* grupai, nevis kopuzņēmumam, un tad, kad preču zīmes izplatīšanu un izmantošanu tirgū nodrošina *Starbucks* grupa, nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 *Starbucks* neesot maksājis nekādu nodevu par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā.
- 311 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka starp Komisiju un *Starbucks* nav strīda par to – ja nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 pārdod savas grauzdētās pupiņas kopuzņēmumam noteiktā teritorijā, tas maksā *Starbucks* grupai nodevu par licenci grauzdēšanas jomā apmērā, ko nosaka grauzdētās kafijas daudzums, ar nosacījumu, ka tad, kad tas pārdod savas grauzdētās pupiņas *Starbucks* [konfidenciāli], netiek samaksāta nekāda nodeva par licenci grauzdēšanas jomā.
- 312 Šis konstatējums acīmredzami ir pretrunā Komisijas teorijai, saskaņā ar kuru nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 nemaksāja nodevu, pamatojoties uz licences nolīgumu, kas noslēgts ar *Starbucks* grupu, ja tas neizmantoja intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā tieši attiecībā uz gala patērētājiem tirgū. Kā pamatoti apgalvo *Starbucks*, pienākums nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 3 maksāt nodevu ir balstīts vienīgi uz tā grauzdētās kafijas tirdzniecību attiecīgajā teritorijā neatkarīgi no jautājuma, vai veikali izplata vai neizplata grauzdētu kafiju gala klientam.
- 313 Šajā kontekstā Komisija apgalvo, ka pastāv atšķirība starp nesaistīta ražošanas uzņēmuma 3 situāciju un *SMBV* situāciju, kas ir saistīta ar to, ka nesaistīto ražošanas uzņēmumu 3 un *Starbucks* veikalus attiecīgajā teritorijā kontrolē viena un tā pati vienība, proti, nesaistīta ražošanas uzņēmuma 3 mātesuzņēmums. Komisija piebilst, ka nodeva, ko maksā nesaistītais ražošanas uzņēmums 3, “šķiet”, ir jāveic kopuzņēmuma vārdā, nevis kā atlīdzība par to, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 izmanto intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā.
- 314 Vispirms ir jākonstatē, kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 194.–196. punktā, ka principā Komisijai apstrīdētajā lēmumā ir jāsniedz pierādījums par atbalsta pastāvēšanu.
- 315 Šis pienākums nav izpildīts, ja Komisija vienīgi konstatē *prima facie* konstatējumu, kā tas ir šajā gadījumā, kad tā vienīgi konstatē, ka nodevas maksājums, “šķiet”, attiecas uz preču zīmes “Starbucks” izplatīšanu trešajām personām, ko veic kopuzņēmums, vai “šķiet”, ka tas tiek veikts kopuzņēmuma vārdā.

- 316 Turpinājumā ir jānorāda, ka atšķirība starp *SMBV* un nesaistīta ražošanas uzņēmuma 3 situāciju, uz kuru norāda Komisija, proti, to, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 tirgoja savu grauzdēto kafiju, izmantojot kopuzņēmumu, *Starbucks* veikaliem attiecīgajā teritorijā, neatspēko faktu, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 nodevu par licenci grauzdēšanas jomā apmērā, ko nosaka grauzdētās un iepakotās kafijas daudzums, maksāja *Starbucks* grupai. [konfidenciāli]
- 317 Visbeidzot Komisija pati savos procesuālajos rakstos norāda, ka, tā kā nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 un kopuzņēmums ir saistītas puses, nav iespējams noteikt tiešu salīdzinājumu ar attiecībām starp *SMBV* un *Starbucks* veikaliem *EMEA* reģionā. Šis konstatējums vēl jo vairāk vājina Komisijas teoriju, saskaņā ar kuru līgumiskās attiecības starp nesaistītu ražošanas uzņēmumu 3 un *Starbucks* grupu esot salīdzināmas ar tām, kādas pastāv starp *SMBV* un *Alki*, un ļaujot secināt, ka nodevai vajadzēja būt nullei.
- 318 Īsumā no iepriekš minētā izriet, ka pretēji tam, ko Komisija ir apstiprinājusi savā apstrīdētajā lēmumā, nesaistītais ražošanas uzņēmums 3 ir grauzdētājs, kas maksā nodevu *Starbucks* grupai par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā.
- 319 Līdz ar to šī sprieduma 289.–318. punktā izklāstīto iemeslu dēļ ir jākonstatē, ka Komisijai nav izdevies pierādīt, ka salīdzinājums starp *Alki* un *SMBV* līgumiskajām attiecībām, no vienas puses, un līgumiskajām attiecībām starp *Starbucks* grupu un nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 1 un no 3 līdz 10 ļautu secināt, ka nodevas, kuru *SMBV* maksā *Alki*, apmēram vajadzētu būt nullei.

6) Par līgumu, kas noslēgts ar nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2

- 320 No apstrīdētā lēmuma 148. apsvēruma pirmā ievilkuma izriet, ka, lai nodotu apakšlīgumā kafijas grauzdēšanu, *Starbucks* grupa noslēdza divu veidu līgumus ar nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2, kuros vairākkārt ir izdarīti grozījumi. Pirmkārt, saskaņā ar licences nolīgumu par tehnoloģijām, kas noslēgts pirms 2008. gada, *Starbucks* grupas uzņēmums piešķīra nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 2 neekskluzīvu licenci par tiesībām tostarp izmantot *Starbucks* tehnoloģiju un zinātību, lai ražotu un pārdotu grauzdētu kafiju izvēlētām trešajām personām, ar kurām *Starbucks* ir noslēdzis piegādes nolīgumus, proti, būtībā, nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 5. Savukārt nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 2 ir jāsniedz pakalpojumi tā, lai grauzdētā kafija būtu augstākās kvalitātes. Šajā nolūkā nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 2 bija jāatbilst tostarp noteiktiem *Starbucks* paredzētajiem kvalitātes kontroles standartiem. Licences nolīgumā par tehnoloģijām tika paredzēts, ka nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 2 nav jāmaksā nodeva par licenci. Otrkārt, līgumā par negrauzdētas kafijas piegādi tika paredzēts, ka nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 2 ir pienākums iepirkt negrauzdētas kafijas pupiņas vienīgi no *Starbucks* grupas par fiksētu cenu par noteiktu daudzumu. Licences nolīgums par tehnoloģijām un līgums par piegādi tika noslēgti starp divām atsevišķām vienībām *Starbucks* grupas ietvaros.
- 321 Apstrīdētā lēmuma 300. un 302. apsvērumā Komisija piebilda, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 nav maksājis nodevu, pamatojoties uz savu licences nolīgumu, kas noslēgts ar *Starbucks* grupu, ja tas tieši neizmantoja intelektuālā īpašuma tiesības grauzdēšanas jomā tirgū, pārdodot preces gala klientiem. Tomēr ir jākonstatē, ka no apstrīdētā lēmuma 148. apsvērumā sniegtā apraksta izriet, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 nepārdeva savu grauzdēto kafiju gala patērētājiem.
- 322 Attiecībā uz jautājumu, vai nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 atrodas situācijā, kas ir salīdzināma ar *SMBV* situāciju, ir jākonstatē, ka līgumisks nolīgums starp nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2 un *Starbucks* grupu ir cieši saistīts ar līgumu, kas noslēgts starp nesaistīto ražošanas uzņēmumu 5 un *Starbucks* grupu. Proti, vairākus gadus pirms *APA* noslēgšanas nesaistītais ražošanas uzņēmums 5 un *SMBV* noslēdza līgumu par piegādi, kurā *Starbucks* grupa apņēmas piegādāt grauzdētas kafijas pupiņas, koncentrātu un citas kafijas sastāvdaļas nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 5.

- 323 Vēlāk, bet pirms *APA* noslēgšanas, nesaistītais ražošanas uzņēmums 5 un *SMBV* noslēdza deleģēšanas līgumu [*konfidenciāli*], kuram tajā pašā dienā pievienojās nesaistītais ražošanas uzņēmums 2. [*konfidenciāli*]
- 324 [*konfidenciāli*]
- 325 [*konfidenciāli*]
- 326 No šīm tiesību normām izriet, ka nesaistītā ražošanas uzņēmuma 2 loma atšķirās no *SMBV* lomas, kas, pēc Komisijas domām, bija grauzdētājs, kurš nodrošināja arī grauzdētas kafijas pārdošanu *Starbucks* veikaliem. Saskaņā ar deleģēšanas līgumu nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 apgādāja nesaistīto ražošanas uzņēmumu 5, lai ļautu *Starbucks* grupai izpildīt savas līgumsaistības attiecībā uz šo uzņēmumu, kā tas izriet no līguma par piegādi.
- 327 Šajā kontekstā ir jāatgādina, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija līgumisko vienošanos starp *Starbucks* grupu un nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2 klasificēja par apakšuzņēmuma līgumu (skat. šī sprieduma 320. punktu). Tomēr, kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 236. punktā, šāds apakšuzņēmējs vienīgi istenoja grauzdēšanu atbilstoši pasūtītāja norādījumiem, lai izpildītu tā līgumā paredzēto pienākumu piegādāt grauzdētu kafiju. Šādos apstākļos grauzdētājs vienīgi ievēro pasūtītāja tehniskās prasības.
- 328 Tomēr ir jākonstatē, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā nav norādījusi pietiekamus apstākļus, kas liecinātu par to, ka šāds apakšuzņēmuma līgums būtu salīdzināms ar to, kas noslēgts starp *SMBV* un *Alki*, lai noteiktu nodevas lielumu.
- 329 Katrā ziņā, pat pieņemot, ka nodevas apmēra noteikšanas mērķiem līgumiskās vienošanās starp *Starbucks* grupu un nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2 ir salīdzināmas ar vienošanos, kas noslēgta starp *SMBV* un *Alki*, Komisija apstrīdētā lēmuma 302. apsvērumā ir vienīgi noraidījusi *Starbucks* argumentu, saskaņā ar kuru augstāks uzcenojums par negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksām, ko nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 maksā *Starbucks* grupai, esot uzskatāms par “slēptu” atlīdzību par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā. Šādā kontekstā, pirmkārt, tā apstiprināja, ka uzcenojums, “šķiet”, tika pilnībā pārņemts uz nesaistīto ražošanas uzņēmumu 5. Otrkārt, tā apgalvo, ka “nav norāžu, ka kāds iepirkuma cenas uzcenojums nebūtu tieši nodots [nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 5] vai kā citādi ietekmējis [nesaistītā ražošanas uzņēmuma 5] un [nesaistītā ražošanas uzņēmuma 2] līgumnosacījumus, jo šī vienošanās nebija noslēgta neatkarīgi no vienošanās starp *Starbucks* un [nesaistīto ražošanas uzņēmumu 5]”.
- 330 Tomēr apstrīdētā lēmuma 302. apsvērumā izklāstītie apsvērumi nekādi nemaina konstatējumu, ka ar nesaistītā ražošanas uzņēmuma 2 apakšuzņēmēja pozīciju nav pietiekami, lai secinātu, ka *SMBV* kā tā grauzdētās kafijas pārdevējam nevajadzēja maksāt nekādu nodevu par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā.
- 331 Turklāt attiecībā uz jautājumu par to, vai augstāks uzcenojums par negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksām, ko nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 maksā *Starbucks* grupai, ir atlīdzība par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā, ir jāatzīmē, ka Komisijas arguments, saskaņā ar kuru augstāks uzcenojums par negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksām, ko maksā nesaistītais ražošanas uzņēmums 2, “šķiet”, ir pārņemts uz ar nesaistīto ražošanas uzņēmumu 5, ir spekulatīvs un pats par sevi neizslēdz, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 patiešām *Starbucks* grupai maksāja atlīdzību par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā.
- 332 Savukārt vairāki apstākļi rada šaubas par Komisijas argumentu, saskaņā ar kuru šajā gadījumā nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 neesot samaksājis nekādu atlīdzību *Starbucks* grupai par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā.

- 333 Pirmkārt, jākonstatē, ka pirmajā brīdī cenas apmērs, ko nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 maksā *Starbucks* grupai par *SMBV* piegādātajām negraudētajām kafijas pupiņām, šķiet pārāk augsts, ņemot vērā skaitļus, uz kuriem atsaucas *Starbucks* prasības lietā T-636/16 189. zemsvītras piezīmē. Komisija šos skaitļus neapstrīd. Turklāt apstrīdētā lēmuma 302. apsvērumā Komisija nav apstrīdējusi *Starbucks* korespondentu apgalvojumu, ka minētā cena ir pārāk augsta.
- 334 Otrkārt, Komisija apgalvo, ka apstrīdētajā lēmumā tā ir konstatējusi, ka tehnoloģijas licences līgumā bija precizēts, ka nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 2 nebūtu jāmaksā nekāda nodeva par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā. Tā uzskata, ka līdz ar to Nīderlandes Karalistei un *Starbucks* esot bijis jāpierāda, ka atšķirība negraudētas kafijas cenā atspoguļoja “slēptu” atlīdzību par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā, ko tie neesot spējuši izdarīt.
- 335 Jāatgādina, ka ESAO pamatnostādņu to 1995. un 2010. gada redakcijā, uz kurām Komisija balsta savu salīdzināmības analīzi, 6.17. punktā ir skaidri noteikts, ka atlīdzība par nemateriāla īpašuma izmantošanu var tikt iekļauta cenā, par kādu tiek izrakstīts rēķins par preču tirdzniecību, ja, piemēram, uzņēmums pārdod citam uzņēmumam pusfabrikātus, vienlaikus sniedzot tam savu pieredzi attiecībā uz turpmākajiem apstrādes darījumiem. Šajā saistībā ir jākonstatē – Komisija pamatoti apgalvo, ka principā cenu atšķirība atšķiras no nodevas, kas potenciāli ietver dažādas nodokļu sekas, kas turklāt būtībā ir atspoguļota ESAO pamatnostādņu 2010. gada redakcijas 6.19. punktā.
- 336 Šajā gadījumā no apstrīdētā lēmuma skaidri izriet, ka *Starbucks* administratīvās procedūras laikā norādīja, ka lielāks uzcenojums par negraudētu kafijas pupiņu izmaksām, ko nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 maksāja *Starbucks* grupai, ir uzskatāms par atlīdzību par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā.
- 337 Šādos apstākļos *Starbucks* korespondentu argumenti, kas tika izvirzīti administratīvā procesa laikā, nevarēja tikt noraidīti, pamatojoties vienīgi uz konstatējumu, ka licences nolīgumā par tehnoloģijām bija paredzēts, ka nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 2 nebūtu jāmaksā nekāda nodeva par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā.
- 338 Treškārt, lai gan Komisija pamatoti apgalvo, ka negraudētu kafijas pupiņu piegāde un intelektuālā īpašuma apakšlicences piešķiršana ir atsevišķi darījumi, pamatojoties uz diviem līgumiem, kas noslēgti ar dažādām pusēm *Starbucks* grupā, tomēr licences nolīgumā par tehnoloģijām, kas noslēgts starp *Starbucks* grupu un nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2, ir norādīts [konfidenciāli].
- 339 Ceturtkārt, Komisija būtībā piebilst, ka cenu atšķirībai starp negraudētām kafijas pupiņām, ko attiecīgi iegādājās nesaistītais ražošanas uzņēmums 2, un tām, ko iegādājās *SMBV*, var būt vairāki citi skaidrojumi, piemēram, pirmkārt, ļoti lielā *Starbucks* sarunu rīkošanas spēja [konfidenciāli], otrkārt, tas, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 neiegādājas savas negraudētas kafijas pupiņas tieši no *SCTC*, bet gan no *Starbucks* [konfidenciāli], kas tās iegādājas no *SCTC* un pārdod tai tālāk, un arī tas varētu izraisīt papildu uzcenojumu attiecībā uz izmaksām, lai segtu *Starbucks* pievienoto vērtību [konfidenciāli], vai, visbeidzot, atšķirību attiecībā uz piegādes nosacījumiem.
- 340 Vispirms ir jānorāda, ka Komisijas arguments, saskaņā ar kuru *Starbucks* [konfidenciāli] ir tik nozīmīgas sarunu rīkošanas spējas, salīdzinot ar nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2, ka tas varēja pieprasīt daudz augstāku cenu par to, ko tas varēja iegūt no [konfidenciāli] *SMBV*, nav pārliecinošs.
- 341 Turklāt, lai gan Komisija apgalvo, ka tas, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 neiegādājas negraudētas kafijas pupiņas tieši no *SCTC*, bet gan no *Starbucks* [konfidenciāli], kas tās iegādājas no *SCTC* un pārdod tālāk, arī varētu izraisīt papildu uzcenojumu par izmaksām, kas tam jāsedz [konfidenciāli], tomēr tā nepaskaidro [konfidenciāli]. Tomēr *Starbucks* šajā ziņā iebilst, ka *SCTC* pilnībā uzņemas piegādes procesu, kas ietver kafijas pupiņu transportēšanu no izcelsmes ostas līdz

galamērķa ostai, kur tās tiek piegādātas nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 2, neveicot nekādu pārstrādi. Turklāt *Starbucks* administratīvās efektivitātes iemeslu dēļ [konfidenciāli]. Tādējādi arī šis Komisijas arguments ir jānoraida.

342 Visbeidzot, Komisija apgalvo, ka pastāv atšķirība starp negraudētu kafijas pupiņu piegādes nosacījumiem, no kuriem labumu gūst nesaistītais ražošanas uzņēmums 2 un *SMBV*. Tā norāda, ka *Starbucks* [konfidenciāli] pārdod negraudētas kafijas pupiņas nesaistītajam ražošanas uzņēmumam 2 par *CAF* cenu (cena, apdrošināšana un frakts) tās teritorijas iebraukšanas ostā, kurā tā veic savu saimniecisko darbību, savukārt negraudētas kafijas pupiņas, ko *SMBV* iegādājas no *SCTC*, tiek piegādātas ar *FAB* cenu (franko uz kuģa klāja) Amsterdamas (Nīderlande) ostā. Tomēr ir jākonstatē, pirmkārt, ka Komisija nav skaitliski pamatojusi savu apgalvojumu, saskaņā ar kuru izmaksu starpība par piegādi par *FAB* cenu, salīdzinot ar *CAF* cenu, var būt ievērojama. Otrkārt, *Starbucks* savukārt apgalvo, ka izmaksu starpība starp piegādi par *FAB* cenu un piegādi par *CAF* cenu ir pārāk neliela, lai izskaidrotu “augstāku uzcenojumu”. Tādējādi Komisija nav pierādījusi savu apgalvojumu, saskaņā ar kuru “augstākais uzcenojums” kaut daļēji nevarēja atspoguļot atlīdzību par intelektuālā īpašuma izmantošanu graudzēšanas jomā, jo tas bija pilnībā saistīts ar atšķirību starp piegādes nosacījumiem aplūkotajos līgumos.

343 Šajos apstākļos ne apstrīdētā lēmuma 302. apsvērumā sniegtais īsais pamatojums, ne citi Komisijas sniegtie paskaidrojumi, ko apstrīd *Starbucks*, neļāva Komisijai secināt, ka līgumi, kas noslēgti starp *Starbucks* grupu un nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2, juridiski pietiekami pierāda, ka šis uzņēmums nesamaksāja nekādu atlīdzību *Starbucks* grupai par intelektuālā īpašuma izmantošanu graudzēšanas jomā.

344 No tā izriet, ka, pamatojoties uz to, ko Komisija ir izklāstījusi apstrīdētajā lēmumā, tai nav izdevies juridiski pietiekami pierādīt, ka līgums starp *Starbucks* grupu un nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2 ļautu uzskatīt, ka *SMBV* maksātajai nodevai *Alki* vajadzētu būt nullei.

345 Kopumā no tā izriet, ka Komisijai nav izdevies pierādīt, pamatojoties uz tās veikto salīdzinājumu ar desmit nesaistītiem ražošanas uzņēmumiem, ka nodevai vajadzēja būt nullei. Līgumi, kas noslēgti ar nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 1, 3, 4, 7, 8, 9 un 10, tika noslēgti pēc *APA* pieņemšanas. Savukārt ar nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 5, 6 un 7 noslēgtie līgumi attiecas uz uzņēmumiem, kas negraudē kafiju. Līgumi, kas noslēgti ar nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 1, 4, 8, 9 un 10, nav tālākpārdošanas līgumi. Līgumi, kuri noslēgti ar nesaistītajiem ražošanas uzņēmumiem 1, 5, 6, 7, 8 un 9, attiecas uz precēm, kas nav graudzēta kafija, un līgumā, kurš noslēgts ar nesaistīto ražošanas uzņēmumu 3, ir norādīts uz iespēju maksāt nodevu. Saistībā ar līguma, kas noslēgts ar nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2, analīzi Komisijas kodolīgie un spekulatīvie argumenti nav pietiekami, lai pierādītu, ka šis uzņēmums nesamaksā nekādu atlīdzību *Starbucks* grupai par intelektuālā īpašuma izmantošanu graudzēšanas jomā.

346 Līdz ar to no šī sprieduma 288.–345. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet – Komisija nav pierādījusi, ka *CUP* metodes piemērošana, pamatojoties uz salīdzinājumu ar līgumiem, kas noslēgti starp *Starbucks* grupu un desmit nesaistītiem ražošanas uzņēmumiem, būtu ļāvusi izdarīt secinājumu, ka nodeva, kuru *SMBV* maksā *Alki* par intelektuālo īpašumu graudzēšanas jomā, ja tā būtu noteikta tirgus apstākļos, būtu bijusi nulle.

g) Par nolīgumiem, kuri noslēgti starp Starbucks konkurentiem un trešajām personām, kas veic graudzēšanu

347 Komisija arī ir salīdzinājusi nodevu, ko *SMBV* maksāja *Alki*, ar nodevu, kas bija paredzēta vairākos nolīgumos, kuri tika noslēgti starp *Starbucks* konkurentiem un trešajām personām, kas veic graudzēšanu. Komisija uzskatīja, ka no šīs salīdzināšanas analīzes izriet, ka *SMBV* nebija jāmaksā nekāda nodeva *Alki* par intelektuālā īpašuma izmantošanu graudzēšanas jomā.

- 348 Faktiski no apstrīdētā lēmuma 309. apsvēruma izriet, ka, lai noteiktu, vai *SMBV* maksā *Alki* nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu nodevu par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā, Komisija salīdzināja starp *Alki* un *SMBV* noslēgto nolīgumu ar vairākiem nolīgumiem, kuri ir noslēgti starp *Starbucks* konkurentiem un trešajām personām, kas veic grauzdēšanu. Šādā kontekstā Komisija atsauca uz *Melitta*, *Dallmayr* un uzņēmuma Y atbildēm.
- 349 *Starbucks* apstrīd Komisijas veikto analīzi. Tas uzskata, ka nolīgumi attiecībā uz *Melitta* un uzņēmumu X ir “nolīgumi, kuros ražotājs vai ligumiskais ražotājs, atšķirībā no *SMBV*, piegādā gatavas preces savam pilnvarotajam, nevis tieši pilnvarotāja klientiem”. Tas padarot šos nolīgumus par ievērojami atšķirīgiem no grauzdēšanas līguma, un attiecīgi to pārbaudei šajā lietā neesot nozīmes. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai šis trīs ligumiskās attiecības bija salīdzināmas ar grauzdēšanas līgumu starp *SMBV* un *Alki*.
- 350 Pirmkārt, attiecībā uz *Melitta* Komisija apstrīdētā lēmuma 306. apsvērumā ir norādījusi, ka šis *Starbucks* konkurējošais uzņēmums tai esot paskaidrojis, ka tas nesaņem nodevu no trešajām personām, ar kurām tas ir noslēdzis apakšuzņēmuma līgumus par kafijas grauzdēšanu, pat ja tas tā rīcībā nodot grauzdēšanas liknes.
- 351 Šajā ziņā ir jānorāda, ka no apstrīdētā lēmuma 207. un 208. apsvēruma izriet, ka noteiktās situācijās, kurās ir izsmeltas grauzdēšanas iespējas, *Melitta* esot noslēgusi apakšuzņēmuma līgumu par kafijas grauzdēšanu (*outsourcing*). Tomēr no šī apraksta neizriet, ka trešā persona, kas veic grauzdēšanu, faktiski būtu pārdevusi grauzdētu kafiju veikaliem vai citiem patērētājiem.
- 352 Tātad ir jākonstatē, ka saskaņā ar apstrīdētajā lēmumā izklāstītajiem secinājumiem *Melitta* situācija nav salīdzināma ar *SMBV* situāciju.
- 353 Otrkārt, attiecībā uz uzņēmumu Y, kurš ietilpst uzņēmumu grupā, apstrīdētā lēmuma 211. un 307. apsvērumā Komisija norādīja, ka tas lika grauzdēt kafiju grupas uzņēmumam, kurš ir izraudzīts kā ražotājs pēc pasūtījuma, un ka šis grauzdētājs nemaksā nodevu grupai.
- 354 Jākonstatē, ka no šī apraksta izriet, ka grupas, kurā ietilpst uzņēmums Y, grauzdētājs ir darbojies kā ražotājs pēc pasūtījuma. Grauzdētājs pārveido negrauzdētu kafiju cita uzņēmuma vārdā grupas, kurā ietilpst uzņēmums Y, ietvaros. Tas nozīmē, ka grauzdētājs nav pārdevis grauzdēto kafiju veikaliem vai citiem patērētājiem.
- 355 Tātad no apstrīdētajā lēmumā veiktajiem konstatējumiem izriet, ka uzņēmuma Y situācija nav salīdzināma ar *SMBV* situāciju.
- 356 Treškārt, attiecībā uz *Dallmayr* apstrīdētā lēmuma 308. apsvērumā ir norādīts, ka šis konkurents uzskata par savādu nodevas maksāšanu uzņēmumam, kurš grauzdē kafiju, uzskatot, ka loģiskāk būtu, ja klienti maksātu grauzdētājam, nevis otrādi. Faktiski no apstrīdētā lēmuma 204. un 205. apsvēruma izriet, ka *Dallmayr* uzskata, ka kafijas grauzdēšana ir vai nu atsevišķa darbība, vai arī tā ir vertikāli integrēta uzņēmumā. Tas precizē, ka iepirkuma funkcija “parasti” tiek apvienota ar grauzdēšanas funkciju. Tādējādi *Dallmayr* uzskatot nodevas, ko maksā trešā persona, kas sniedz kafijas grauzdēšanas pakalpojumus, maksāšanu par diezgan neparastu praksi. *Dallmayr* uzskata, ka parasti drīzāk klients maksā grauzdētājam, nevis otrādi.
- 357 Šajā ziņā jānorāda, ka *Dallmayr* vienīgi apstiprināja, ka tas nodevu grauzdēšanas jomā uzskata par “drīzāk neierastu”. Šis apgalvojums neizslēdz to, ka šāda nodeva tomēr var tikt paredzēta. Līdz ar to *Dallmayr* paziņojumi nav pretrunā tādas nodevas esamībai, kādu maksā *SMBV*.
- 358 Tādējādi no šī sprieduma 347.–357. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka Komisija nav pierādījusi, ka nolīgumi, kuri noslēgti starp *Starbucks* konkurentiem un trešajām personām, kas veic grauzdēšanu un kas ir identificētas apstrīdētajā lēmumā, būtu atbilstoši, lai analizētu *SMBV* situāciju.

Konstatējumi, kas šajā ziņā izdarīti apstrīdētajā lēmumā, neļauj secināt, ka šie nolīgumi bija salīdzināmi ar grauzdēšanas nolīgumu. Līdz ar to, pat pieņemot, ka saistībā ar nolīgumiem, kuri noslēgti starp *Starbucks* konkurentiem un trešajām personām, kas veic grauzdēšanu, nav tikusi samaksāta nekāda nodeva, šis apstāklis neesot pietiekams, lai pierādītu, ka *SMBV* nav jāmaksā nekāda nodeva *Alki* par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā.

359 Iepriekš 279.–358. punktā izklāstīto iemeslu dēļ tādējādi ir jākonstatē, ka Komisija šī sprieduma 194.–196. punktā minētajā judikatūrā pieprasītajā veidā nav pierādījusi, ka nodevai vajadzētu būt nullei. Līdz ar to uz šī pamata ir jāapmierina Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* prasības, ciktāl tās attiecas uz apstrīdētā lēmuma otro argumentācijas virzienu. Tādēļ nav jāizvērtē Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* argumenti, ar kuriem tie apstrīd to argumentu noraidīšanu, kas administratīvajā procesā tika izvirzīti, lai pamatotu nodevas esamību (skat. šī sprieduma 230. punktu).

h) Par argumentu, ka nodevas apmēram bija jābūt mazākam par APA apstiprināto līmeni

360 Kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 229. punktā, Komisija apstrīdētajā lēmumā ir norādījusi, ka nodevas mainīgais raksturs laikposmā no 2006. līdz 2014. gadam ir “pirmā norāde”, ka šī maksājuma summa nav saistīta ar intelektuāla īpašuma vērtību grauzdēšanas jomā. Šajā ziņā Komisija tiesas sēdē paskaidroja, ka no apstrīdētā lēmuma 287.–289. apsvēruma un 146. zemsvītras piezīmes izriet, ka nodeva esot bijusi jānosaka zemākā apmērā par to, kas tika apstiprināts ar *APA*.

361 Vispirms ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 287. apsvērumā Komisija ir vienīgi atkārtojusi noteiktus lēmumus par procedūras uzsākšanu veiktos konstatējumus, tomēr no tā neizdarot nekādus secinājumus attiecībā uz apstrīdēto lēmumu. Pēc tam apstrīdētā lēmuma 288. apsvērumā Komisija paskaidroja, ka laikposmā no 2006. līdz 2014. gadam tā aprēķināja, cik lielā mērā nodevas, ko *SMBV* maksāja *Alki*, ikgadējais apmērs atspoguļo procentuālo *SMBV* veikto grauzdētas kafijas gada tirdzniecību veikalos, kas esot apstiprinājis tās šaubas par nodevas svārstībām. Visbeidzot apstrīdētā lēmuma 289. apsvērumā Komisija piebilda, ka nodevas mainīgais raksturs esot “pirmā norāde” par to, ka šī maksājuma apmērs nav saistīts ar intelektuālā īpašuma vērtību, par kuru šī nodeva tika samaksāta. Apstrīdētā lēmuma 146. zemsvītras piezīmē būtībā ir minēts, ka “ilustrācijai [...] netika atrasts neviens [Komisijas izvērtēts] līgums, saskaņā ar kuru atlīdzība tika maksāta par tirgū licencētu kafijas grauzdēšanas tehnoloģiju”.

362 Tātad ir jākonstatē, ka ne apstrīdētā lēmuma 287.–289. apsvērumā, ne minētā lēmuma 146. zemsvītras piezīmē nav ietverts neviens arguments, saskaņā ar kuru nodevas apmēram vajadzēja būt mazākam par *APA* apstiprināto līmeni. Šajos apsvērumos ir vienīgi konstatēts, ka, pirmkārt, nodevas mainīgums norāda, ka tā nav saistīta ar intelektuālā īpašuma vērtību grauzdēšanas jomā un, otrkārt, ka minētā nodeva nekādi neesot bijusi jāmaksā.

363 Savukārt ir jākonstatē, ka it īpaši no apstrīdētā lēmuma 290., 318., 339. un 445. apsvēruma izriet, ka Komisija ir konstatējusi, ka nodevai vajadzēja būt precīzi nullei. *A fortiori* apstrīdētā lēmuma 340. apsvērumā Komisija precizēja, ka nav lietderīgi noteikt nodevas apmēru un ka, citiem vārdiem sakot, peļņu, ko *SMBV* ir samaksājusi *Alki* kā nodevu par intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā, būtu bijis pilnībā jāaplied ar nodokli Nīderlandē.

364 No šiem apsvērumiem izriet, ka apstrīdētajā lēmumā nav neviena apsvēruma, kuru Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* būtu identificējuši un saskaņā ar kuru nodevu vajadzēja noteikt mazākā apmērā par to, kas tika apstiprināta *APA*.

365 Katrā ziņā, pat pieņemot, ka no apstrīdētā lēmuma pietiekami skaidri izriet, ka nodevu vajadzēja noteikt zemākā apmērā par *APA* apstiprināto līmeni, Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* būtībā apstrīd Komisijas argumentu, ka nodevas apmērs ir nošķirams no tās ekonomiskās vērtības.

366 Šajā kontekstā ir jānorāda, ka, protams, nevar noliegt, ka nodevas mainīgais raksturs rada jautājumus par nodevas ekonomisko racionalitāti. Šajā lietā Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* nav iesnieguši nekādu pārliecinošu izskaidrojumu, kas pamatotu neparastas metodes izvēli nodevas apmēra noteikšanai.

367 Tomēr minētās nodevas neskaidrais raksturs nozīmē vienīgi to, ka tas principā tika aprēķināts, nosakot pārējo izmaksu un atbilstošo ienākumu līmeni, kā arī nosakot *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņas līmeni. Ja minētie parametri būtu pareizi identificēti, tad vienīgi tas, ka nodevai ir neskaidrs raksturs, neizslēgtu to, ka neskaidrās nodevas apmērs varētu atbilst tās ekonomiskajai vērtībai.

368 Jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 287.–289. apsvērumā veiktie konstatējumi nebija pietiekami, lai pierādītu, ka nodeva būtu jānosaka zemākā apmērā par to, kas apstiprināts ar *APA* visā laikposmā no 2006. līdz 2014. gadam, tostarp tādēļ, ka apstrīdētajā lēmumā nav precizēts, kāds ir nodevas apmērs, kuru Komisija būtu uzskatījusi par piemērotu.

369 Turklāt ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 289. apsvērumā veiktajā konstatējumā Komisija ir atsaukusies uz apstrīdētā lēmuma 146. zemsvītras piezīmi, saskaņā ar kuru ir norādīts:

“Analīze, kas veikta, izmantojot *RoyaltyStat* datubāzi par 2015. gada 2. ceturksni, parāda, ka no 168 datubāzē pieejamajiem nolīgumiem attiecīgajā nozarē, ar kuriem licencēta tika tikai tehnoloģija, licences maksas mediānas vērtība bija 5 % no pārdošanas ienākumiem (balstoties uz 143 no šiem nolīgumiem, kur licences maksa tika noteikta kā procentuālais apjoms no pārdošanas ienākumu vērtības, nevis kā summa, kas tiek maksāta par pārdoto vienību). No visiem līgumiem, kas pieejami *RoyaltyStat* datubāzē, netika atrasts neviens līgums, saskaņā ar kuru atlīdzība tika maksāta par tirgū licencētu kafijas grauzdēšanas tehnoloģiju. Šāda tehnoloģija tika licencēta tikai atsevišķos gadījumos kopā ar preču zīmēm.”

370 Šajā ziņā ir jākonstatē, pirmkārt, ka šie apsvērumi ir tikuši veikti vienīgi “ilustrācijai”, otrkārt, ka, lai gan Komisija apgalvo, ka nodeva tika samaksāta “nozarē, ar kuriem licencēta tika tikai tehnoloģija”, un ka bija piemēri, kad “[šāda veida] tehnoloģija tika licencēta kopā ar preču zīmēm”, tā tomēr neizskaidro, kāds būtu atbilstošais šādas nodevas apmērs, un, treškārt, ka Komisija nav paskaidrojusi iemeslus, kādēļ tā uzskatīja, ka dati saistībā ar 2015. gadu bija saprātīgi paredzami *APA* noslēgšanas brīdī 2008. gadā.

371 Tādējādi Komisija nav juridiski pietiekami pierādījusi savu apgalvojumu, ka visā laikposmā no 2006. līdz 2014. gadam nodevas apmērs nebija saistīts ar intelektuālā īpašuma, attiecībā uz kuru tas tika samaksāts, vērtību un ka šī iemesla dēļ *SMBV* tika piešķirta ekonomiska priekšrocība.

372 No tā izriet, ka ir jānoraida Komisijas arguments, saskaņā ar kuru tā apstrīdētajā lēmumā esot pierādījusi, ka nodeva esot bijusi jānosaka zemākā apmērā par *APA* apstiprināto.

373 Līdz ar to ir jāapmierina trešā pamata otrā daļa lietā T-760/15 un otrā pamata ceturtnā daļa lietā T-636/16, ciktāl Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* apstrīd, ka Komisija otrajā argumentācijas virzienā būtu pierādījusi, ka *SMBV* maksātajai nodevai *Alki* vajadzēja būt nullei un ka no tās izriet priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, bez nepieciešamības pārbaudīt *Starbucks* argumentu, saskaņā ar kuru Komisijai vajadzējis noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu intervālu attiecībā uz nodevu.

3. Par negrauzdētu kafijas pupiņu ikgadējo izmaksu noteikšanu (trešais argumentācijas virziens)

374 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* būtībā izvirza divus iebildumus par analīzi, ko Komisija veikusi saistībā ar apstrīdētā lēmuma trešo argumentācijas virzienu, atbilstoši kuram negrauzdētu kafijas pupiņu cenas līmenis esot pārvērtēts, lai gan jautājums par to, vai tas atbilst nesaistītu pušu darījuma

principam, *APA* nekādi netika pārbaudīts. Ar pirmo iebildumu *Starbucks* apgalvo, ka trešais argumentācijas virziens attiecas uz tādu *SMBV* izmaksu elementu, kas nav saistīts ar apstrīdētajā lēmumā definēto apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomu. Ar otro iebildumu Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* apstrīd konstatējumu, saskaņā ar kuru peļņas likmes līmenis, kas tiek piemērots negraudētu kafijas pupiņu, ko *SCTC* pārdod *SMBV*, izmaksām, neatbilstot nesaistītu pušu darījuma principa līmenim.

a) Par jautājumu, vai negraudētu kafijas pupiņu cena bija ārpus apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomas

- 375 Attiecībā uz pirmo iebildumu *Starbucks* būtībā apgalvo, ka Komisijas trešais argumentācijas virziens saistībā ar negraudētu kafijas pupiņu cenu attiecas uz *SMBV* izmaksu elementu, kas nav saistīts ar apstrīdētajā lēmumā definēto apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomu. Proti, *Starbucks* norāda, ka Komisija nav izskatījusi jautājumu par negraudētas kafijas cenu, atsaucoties uz *APA* noslēgšanas brīdi, proti, 2008. gada aprīli. Replikā tas piebilst, ka atsevišķi argumenti, kas ir izvirzīti iebildumu rakstā lietā T-636/16, norāda, ka nodokļu priekšrocības, kuras Komisija ir identificējusi, kas izriet no negraudētu kafijas pupiņu cenas par 2011.–2014. gadu, nevar tikt attiecinātas uz *APA*. Proti, apgalvotie nodokļu atvieglojumi, kas izriet no negraudētu kafijas pupiņu cenas, nevarot tikt attiecināti uz *APA*, bet uz ikgadējiem paziņojumiem, ar kuriem tiek apstiprinātas šīs cenas, un tātad tie esot ārpus “apstrīdētā lēmuma” piemērošanas jomas.
- 376 Komisija apgalvo, ka no apstrīdētā lēmuma, kā arī no iebildumu raksta lietā T-636/16 skaidri izriet, ka cena par negraudētām kafijas pupiņām esot bijusi jāizvērtē, lai noteiktu, vai šīs cenas apmērs ir pārāk augsts un vai tas izraisa *SMBV* ar nodokli apliekamās peļņas samazinājumu.
- 377 Attiecībā uz apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomu, kāda tā ir noteikta apstrīdētajā lēmumā, ir jākonstatē, ka saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 1. pantu pasākums, kas veido atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un ko Nīderlandes Karaliste esot īstenojusi, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu, ir *APA*, “ko 2008. gada 28. aprīlī Nīderlande[s] iestādes] noslēdza ar [*SMBV*]”. No šīs normas, kā arī no apstrīdētā lēmuma 40. apsvērumā minētās definīcijas izriet, ka apstrīdēto pasākumu tātad veido vienīgi *APA*.
- 378 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka no *APA* tiesību normām izriet (skat. šī sprieduma 12.–16. punktu), ka tajā ir noteikta *SMBV* atalgojuma aprēķina metode attiecībā uz tā ražošanas un izplatīšanas darbībām, kas ir par pamatu nodokļa bāzes noteikšanai saistībā ar *SMBV* Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksu. Šajā kontekstā, lai gan *APA* ir norādījusi uz negraudētu kafijas pupiņu cenu, ko *SMBV* maksā *SCTC*, konstatējot, ka šīs izmaksas ir izslēgtas no *SMBV* izmaksām, tā neregulē jautājumu par to, kādā apmērā būtu jānosaka transfertcenas negraudētu kafijas pupiņu iegādei. Proti, ir jānoskaidro jautājums par to, vai negraudētu kafijas pupiņu izmaksas ir daļa no izmaksu aprēķina bāzes, lai aprēķinātu nodokļa bāzi, no tā, kāds ir šo darījumu transfertcenas apmērs, kas faktiski ir noteikts attiecībā uz konkrēto gadu. *APA* nav ietverts neviens elements, kas ļautu noteikt šo apmēru, tādējādi Nīderlandes iestādes *APA* ietvaros nav apstiprinājušas nedz transfertcenu noteikšanas metodi, nedz cenu apmēru attiecībā uz negraudētām kafijas pupiņām.
- 379 Jāprecizē, ka, tā kā *APA* nav noteikts cenas apmērs negraudētu kafijas pupiņu iegādei, ikgadējās kafijas pupiņu cenas noteikšana, īpaši par 2011.–2014. gadu, vajadzības gadījumā esot bijusi jānosaka saistībā ar ikgadējo paziņojumu par nodokli.
- 380 No tā izriet, ka *APA* nebija paredzēta ikgadēja kafijas pupiņu izmaksu līmeņa noteikšana un ka līdz ar to tā ir ārpus apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomas. Šo konstatējumu neatspēko Komisijas argumenti.

- 381 Pirmkārt, Komisija uzskata, ka *APA*, kas ir apstrīdētais pasākums, esot bijis iepriekš jānosaka transfertcena par negraudētām kafijas pupiņām, sākot no 2011. taksācijas gada. Proti, saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 447. apsvērumu *SMBV* grāmatvedības uzskaitē iekļautā peļņa, kas izriet no negraudētu kafijas pupiņu izmaksām, sākot no 2011. taksācijas gada, bija jānosaka augstākā apmērā. No apstrīdētā lēmuma 360. un 361. apsvēruma izriet, ka, pēc Komisijas domām, ziņojumā par transfertcenām nav izvērtēts jautājums, vai negraudētu kafijas pupiņu cena, ko *SMBV* samaksāja *SCTC*, atbilda nesaistītu pušu darījuma principam. Pēc Komisijas domām, tas “nozīmē”, ka šajā ziņojumā piedāvātā metode, lai noteiktu *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu, tai piešķir selektīvu priekšrocību. Turklāt apstrīdētā lēmuma 348. apsvērumā Komisija norādīja, ka *APA* 2008. gadā būtu bijis jānosaka nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša cena, no kuras 2011. gadā nebūtu bijis iespējami nekādi, tostarp palielināta uzcenojuma, atskaitījumi, ja vien šī cena *APA* netiktu nomainīta vai grozīta.
- 382 Tomēr ir jākonstatē, ka ziņojumā par transfertcenām nav ietverts nekāds to transfertcenu izvērtējums, kas ir piemērojamas īpašiem darījumiem, kāda ir negraudētu kafijas pupiņu cena, ko *SCTC* pieprasīja no *SMBV*. Savukārt tajā ir noteikta *SMBV* atalgojuma aprēķina metode attiecībā uz tās ražošanas un izplatīšanas darbībām, kas veido Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi.
- 383 Ar *APA* vienīgi tiek saņemts iepriekšējs nodokļu maksātāja nodokļu sistēmas apstiprinājums. Tāds iepriekšējs lēmums kā *APA* ne vienmēr aptver visus nodokļu maksātāja nodokļu sistēmas aspektus, bet var attiekties arī vienīgi uz atsevišķiem precīziem jautājumiem. Turklāt no ziņojuma par transfertcenām 28. lappuses izriet, ka *Starbucks* grupas nodokļu konsultants uzskatīja, ka darījumi saistībā ar negraudētu kafiju atšķiras no darījumiem, par kuriem tika lūgta *APA*.
- 384 Tomēr, pirmkārt, Komisija nav iesniegusi nevienu pierādījumu par to, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesībām, kas ir atbilstošās tiesības šajā ziņā, *APA* būtu bijis jāizvērtē jautājums par to, vai cenas par negraudētām kafijas pupiņām, ko *SMBV* maksā *SCTC*, apmērs atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.
- 385 Otrkārt, tas vien, ka *APA* nav iepriekš noteikts negraudētu kafijas pupiņu transfertcenas apmērs, pats par sevi nenozīmē, ka ar *APA*, nosakot metodi *SMBV* atbildības noteikšanai, būtu piešķirta priekšrocība *SMBV* saistībā ar tā ražošanas un izplatīšanas darbībām.
- 386 Otrkārt, Komisija savos procesuālajos rakstos norāda, ka *APA* tehniskā ieviešana ar ikgadējo paziņojumu par nodokli arī veido atbalsta piešķiršanu. Tomēr šāds konstatējums neizriet no apstrīdētā lēmuma. Komisija šajā ziņā atsaucas uz apstrīdētā lēmuma 1. pantu, kurā ir norādīts, ka, pamatojoties uz *APA*, *SMBV* “ik gadu desmit gadu laikposmā [var] noteikt savas uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības Nīderlande[s Karalistē]”. Komisija piebilst, ka apstrīdētajā lēmumā ir ietvertas vairākas atsauces uz *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu, kas ir noteikta *APA*. Tās ieskatā, *APA* neesot nekādas vērtības, ja vien tā netiek izmantota “nodokļu deklarāciju sagatavošanai”. Šajā ziņā tā atsaucas uz apstrīdētā lēmuma 225. apsvērumu, kurā ir noteikts, ka *APA* nozīmē, ka Nīderlandes nodokļu iestādes piekrit *Starbucks* piedāvātajai peļņas sadalei, uz kuru pamatojoties *SMBV* nosaka uzņēmumu ienākuma nodokļa summu, kas tam katru gadu būs jāmaksā Nīderlandē.
- 387 Atšķirībā no iepriekš aprakstītajiem Komisijas apgalvojumiem ir jākonstatē, ka ar *SMBV* gada paziņojumu par nodokli *APA* netiek īstenota tikai un vienīgi tehniski. Lai gan ir taisnība, ka *APA* un ziņojumā par transfertcenām, uz kuru tā ir balstīta, ir iepriekš noteikta metode, lai aprēķinātu *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu atbilstoši Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodoklim, tie nekādā veidā neļāva paredzēt ikgadējos ienākumus un izdevumus, ko *SMBV* deklarēja, ņemot vērā reālos darījumus, kas notikuši attiecīgajā gadā.
- 388 Turklāt Komisijas apgalvojums, saskaņā ar kuru *APA* tehniskā ieviešana ar ikgadējo paziņojumu par nodokli arī ir atbalsta piešķiršana, ir kļūdainis. Proti, ikgadējais paziņojums, ar ko īsteno *APA*, nav daļa no attiecīgā pasākuma, kā to ir definējusi Komisija, proti, *APA*, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma

1. panta. Precīzāk, *APA* nav noteikusi *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu, pamatojoties uz negraudzētas kafijas pupiņu izmaksām, un nav arī izskatījusi jautājumu par negraudzētu kafijas pupiņu ikgadējām izmaksām. Turklāt Komisija apstrīdētajā lēmumā nekur nav pārmetusi Nīderlandes iestādēm, ka tās būtu piešķirušas priekšrocību *SMBV*, izslēdzot negraudzētu kafijas pupiņu izmaksas no nodokļa bāzes, bet vienīgi konstatēja to, ka Nīderlandes nodokļu iestādes nebija pārbaudījušas to cenu apmēru.

389 Katrā ziņā ir jākonstatē, ka nekas nebūtu liedzis Komisijai definēt apstrīdēto pasākumu plašāk tādējādi, ka tas attiektos arī uz *SMBV* gada paziņojumiem par nodokli. Tomēr tā ierobežoja apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomu vienīgi ar *APA*.

390 Turklāt šī sprieduma 248. punktā ir izklāstīts, ka *APA* varēja tikt atsaukta vai grozīta tās spēkā esamības laikā no 2007. līdz 2017. gadam. Ir jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija nav uzskatījusi, ka fakts, ka Nīderlandes iestādes nav atsaukušas vai grozījušas *APA* tās spēkā esamības laikā, pamatojoties uz to, ka negraudzētu kafijas pupiņu izmaksas bija pārmērīgas, būtu piešķīris priekšrocību *SMBV*.

391 Līdz ar to ir jāapmierina iebildums, saskaņā ar kuru trešais argumentācijas virziens attiecas uz tādu *SMBV* izmaksu elementu, kas nav saistīts ar apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomu. Tā kā negraudzētu kafijas pupiņu izmaksu līmenis par taksācijas gadiem, sākot no 2011. gada, nebija daļa no apstrīdētā pasākuma, Komisija nevarēja Nīderlandes Karalistei saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 2. panta 1. punktu, to lasot kopā ar tā 447. un 448. apsvērumu, pieprasīt atlīdzināt starpību starp summu, kas faktiski tika samaksāta kā uzņēmumu ienākuma nodoklis, un summu, kas būtu jāmaksā, ja *SMBV* grāmatvedības uzskaitē norādītā peļņa, kas izriet no negraudzētu kafijas pupiņu izmaksām par taksācijas gadiem, sākot no 2011. gada, būtu jānosaka augstākā līmenī.

b) Par jautājumu, vai uzcenojuma apmērs, ko piemēro negraudzētu kafijas pupiņu izmaksām, kuras SCTC pārdod SMBV, neatbilda nesaistītu pušu darījuma principam

392 Katrā ziņā, pat pieņemot, ka trešais argumentācijas virziens attiecas uz *SMBV* izmaksu elementu, uz kuru attiecās apstrīdētais pasākums, ir jākonstatē, ka būtu jāapmierina arī šī sprieduma 374. punktā minētais otrais iebildums. Vispirms ir jāatgādina, ka *SMBV* iegādāto negraudzētu kafijas pupiņu izmaksas tika izslēgtas no *SMBV* izmaksām, kas bija noteiktas *APA*. Būtībā negraudzētu kafijas pupiņu cenu, kas *SMBV* ir jāmaksā *SCTC*, veido *SCTC* preču izmaksas un uzcenojums par šīm izmaksām.

393 Apstrīdētajā lēmumā ir paskaidrots, ka attiecībā uz laikposmu no 2005. līdz 2010. gadam vidējais uzcenojums *SCTC* piegādāto negraudzēto kafijas pupiņu izmaksām bija [konfidenciāli] %, salīdzinot ar [konfidenciāli] % par laikposmu no 2011. līdz 2014. gadam. Vidējais bruto uzcenojums, kas atbilst tirdzniecības izmaksām par laikposmu no 2005. līdz 2010. gadam, esot sasniedzis [konfidenciāli] %, savukārt vidējais bruto uzcenojums par tirdzniecības izmaksām laikposmā no 2011. līdz 2014. gadam esot sasniedzis [konfidenciāli]. Saskaņā ar apstrīdēto lēmumu *Starbucks* uzcenojums [konfidenciāli] %, kas vidēji piemērots laikposmā no 2005. līdz 2010. gadam, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Pēc tam Komisija prezumēja, ka uzcenojuma palielināšanās, sākot ar 2011. gadu, varētu veidot *SMBV* grāmatvedības uzskaitē norādīto atlīdzību par kafijas graudzēšanas darbībām. Tā kā uzcenojums [konfidenciāli] % arī atrodas atlīdzības par piegādes funkcijas īstenošanu intervālā, kuru administratīvās procedūras laikā izvirzīja *Starbucks*, Komisija secināja, ka uzcenojums [konfidenciāli] % par kafijas negraudzētu kafijas pupiņu izmaksām laikposmā no 2005. līdz 2010. gadam atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Ņemot vērā, ka saskaņā ar apstrīdēto lēmumu *Starbucks* nav izvirzījis nevienu “pieņemamu” iemeslu, lai pamatotu uzcenojuma palielināšanos par [konfidenciāli] % no 2011. gada, Komisija uzskatīja, ka, sākot no šī brīža, nav akceptējams nekāds šim palielinājumam atbilstīgs atskaitījums no *SMBV* grāmatvedības uzskaitē reģistrētās peļņas.

394 Tomēr, lai panāktu uzcenojuma ticamu aplēsi, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, par laikposmu, sākot no 2011. gada, Komisija piekrita pievienot vidējam uzcenojumam [konfidenciāli] % apmērā par laikposmu no 2005. līdz 2010. gadam programmas “*C.A.F. E. Practices*” izmaksas, līdz tās

- sasniedz [konfidenciāli] izmaksu apmēru. Komisija uzskata, ka 2014. gada beigās šīs izmaksas veidoja [konfidenciāli] % no *SCTC* iegādāto negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksām un [konfidenciāli] % no *SMBV* aprēķinātās cenas. Nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošs uzcenojums, kādu reģistrējis uzņēmums *SCTC* par laikposmu no 2011. gada, tādējādi sasniegtu [konfidenciāli] % no *SCTC* iegādāto negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksām, kas atbilstu bruto starpībai [konfidenciāli] % virs negrauzdētu kafijas pupiņu tirdzniecības cenas, ko *SCTC* pieprasījis no *SMBV*.
- 395 Komisija konstatēja, ka vidējais uzcenojums [konfidenciāli] %, kas laikā no 2011. līdz 2014. gadam faktiski tika piemērots negrauzdētu kafijas pupiņu, ko *SCTC* pārdeva *SMBV*, izmaksām, tādējādi neatspoguļo nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu tirgū balstīta rezultāta uzticamu ticamu aplēsi.
- 396 Pirmkārt, jākonstatē, kā tas tika norādīts šī sprieduma 243.–251. punktā, ka šīs lietas apstākļos Komisijai bija jāatturas no jebkāda vērtējuma, kura pamatā būtu situācija pēc *APA* noslēgšanas. Tomēr Komisija apstrīdētajā lēmumā nav paskaidrojusi, kā paaugstināts negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksu līmenis par nodokļu gadiem, sākot no 2011. gada, uz kuru tā atsaucas šī lēmuma 342.–359. apsvērumā, varēja būt paredzams *APA* pieņemšanas brīdī, lai arī runa ir par *SMBV* situāciju, sākot no 2011. gada. Tādējādi Komisija nav pierādījusi, ka tā būtu tiesīga balstīties uz faktu, ka *SCTC* esot piemērojis augstāku uzcenojumu par negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksām par nodokļu gadiem, sākot no 2011. gada.
- 397 Otrkārt, pat pieņemot, ka uzcenojuma kopš 2011. gada attīstība *APA* noslēgšanas brīdī būtu bijusi paredzama, jākonstatē, ka Komisijas pieeja nepārlicina. Proti, kā to pamatoti apgalvo *Starbucks*, Komisija norāda, ka uzcenojums *SCTC* būtu bijis jānosaka vidējās peļņas pirms nodokļu nomaksas līmenī, ko *SCTC* īstenojusi par tirdzniecību grupas ietvaros iepriekšējo finanšu gadu laikā līdz 2008. gadam, lai gan šādi “pārbaudītie” darījumi (grupas iekšienē) nevar tikt izmantoti, lai veiktu “tirgū esošu” transfertcenu salīdzinošu analīzi.
- 398 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Komisija uzskata, ka cena, ko *SMBV* maksāja *SCTC*, sākot no 2011. gada, bija pārāk augsta. Jāatgādina, ka runa ir par cenu, kas maksāta *Starbucks* grupas ietvaros. Savukārt, lai noteiktu transfertcenu, Komisijai esot vajadzējis salīdzināt cenu, ko *SMBV* maksāja *SCTC*, ar cenu par negrauzdētām kafijas pupiņām, ko neatkarīgs uzņēmums būtu maksājis tirgū. Tai esot vajadzējis noteikt cenu intervālu par negrauzdētām kafijas pupiņām, ko neatkarīgs grauzdētājs situācijā, kas ir salīdzināma ar *SMBV* situāciju, būtu maksājis tirgū. Tomēr tā vietā, lai noteiktu un izvērtētu šādu nekontrolēto darījumu, Komisija ierobežoja savu analīzi ar attiecīgo kontrolēto darījumu un vienkārši pārbaudīja otras (integrētās) puses izmaksu struktūras un uzcenojuma ticamību attiecīgajā kontrolētajā darījumā, proti, *SCTC* darījumā.
- 399 Piemēram ir jāatgādina, ka ESAO pamatnostādņu to 2010. gada redakcijā, uz kurām Komisija ir vairākkārt atsaukusies apstrīdētajā lēmumā, 3.24. un 3.25. punktā ir noteikts šādi:
- “3.24 Salīdzināms darījums brīvajā tirgū ir darījums starp divām neatkarīgām pusēm, kas ir salīdzināms ar pārbaudīto darījumu. Runa var būt par salīdzināmu darījumu starp kontrolētā darījuma pusi un neatkarīgu pusi (“iekšējā salīdzināmība”) vai starp diviem neatkarīgiem uzņēmumiem, no kuriem neviens nav iesaistīts kontrolētajā darījumā (“ārējā salīdzināmība”).
- 3.25 Nodokļu maksātāja kontrolēto darījumu salīdzinājums ar citiem tās pašas daudznacionālas grupas vai citas grupas kontrolētiem darījumiem nav atbilstošs, lai piemērotu nesaistītu pušu darījuma principu, un tādējādi nodokļu iestādei tas nebūtu jāizmanto par pamatu, lai veiktu transfertcenu pielāgošanu vai nodokļu maksātājam – lai pamatotu savu politiku transfertcenu jomā.”

- 400 Šajā kontekstā Komisija atzīst, ka apstrīdētā lēmuma 342.–361. apsvērumā tā mērķis nebija īstenot precīzu transfertcenu noteikšanas analīzi, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu negraudētai kafijai *APA* pieprasīšanas brīdī. Tomēr, kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 154. punktā, Komisijai būtu vajadzējis pamatot transfertcenas noteikšanas metodi, kuru tā uzskatītu par piemērotu šajā gadījumā, lai izvērtētu transfertcenu līmeni darījumam grupas ietvaros.
- 401 Komisijas apgalvojums, saskaņā ar kuru tās vērtējumam nekādā ziņā nebija nepieciešams uzskaitīt salīdzināmos ārējos darījumus attiecībā uz negraudētām kafijas pupiņām, jo tā esot “sapratusi”, ka vidējais uzcenojums [*konfidenciāli*] % apmērā par laikposmu no 2005. līdz 2010. gadam atbilst nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošam uzcenojumam par 2008. gadu, nav pietiekams pamatojums šajā ziņā. Salīdzinot kontrolēto darījumu ar salīdzināmiem ārējiem darījumiem attiecībā uz laikposmu pēc 2011. gada, ir jānosaka, vai tas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, un tas, ka tiek prezumēts, ka otrs kontrolētais darījums atbilst nesaistītu pušu darījuma principam attiecībā uz laikposmu no 2005. gada līdz 2010. gadam, neļauj izvairīties no ārēju darījumu pārbaudes par laikposmu pēc 2011. gada. Tas vien, ka, pēc Komisijas domām, *Starbucks* korespondenti nav snieguši nekādu pienācīgu pamatojumu uzcenojuma palielinājumam, sākot no 2011. gada, nepierāda, ka cena par negraudētām kafijas pupiņām, ko *SMBV* maksāja *SCTC* par taksācijas gadiem, sākot no 2011. gada, būtu noteikta apmērā, kas pārsniedz cenu, kura būtu jāmaksā tirgū citiem salīdzināmiem tirgus dalībniekiem.
- 402 Šie apsvērumi ir pietiekami, lai secinātu, ka ir jāapmierina arī otrais šī sprieduma 374. punktā izvirzītais iebildums.
- 403 Tādējādi, kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 391. un 402. punktā, ir jāapmierina iebildums, saskaņā ar kuru trešais argumentācijas virziens attiecas uz *SMBV* izmaksu elementu, kas nav saistīts ar apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomu, un ka turklāt Komisija ar šo argumentācijas virzienu nav pierādījusi, ka pastāv priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē *SMBV* interesēs.
- 404 Tādējādi ir jāapmierina pamats saistībā ar to, ka Komisija tās pirmajā līdz trešajā argumentācijas virzienā nav pierādījusi, ka ar *APA* būtu piešķirta priekšrocība *SMBV* LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

E. Par pakārtotās argumentācijas apstrīdēšanu attiecībā uz nodokļu priekšrocības esamību *SMBV* interesēs (apstrīdētā lēmuma 362.–408. apsvērumi)

- 405 Ceturtais pamats lietā T-760/15 un otrā pamata trešā daļa lietā T-636/16 attiecas uz Komisijas pakārtoto argumentāciju saistībā ar priekšrocības esamību nolūkā pierādīt, ka, pat pieņemot, ka *TNMM* varēja tikt izmantota, lai noteiktu *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu, šīs metodes piemērošanas kārtība *SMBV*, kas ir apstiprināta ar *APP*, esot kļūdaina.
- 406 Šī pakārtotā argumentācija ir iedalīta divās daļās. Pirmajā daļā Komisija uzskatīja, ka *SMBV*, nevis *Alki* kā “pārbaudītās puses” izvēle *TNMM* piemērošanas mērķiem bija kļūdaina. Otrajā daļā Komisija uzskatīja, ka, pat pieņemot, ka pārbaudāmā puse faktiski būtu bijusi *SMBV*, tā peļņas daļa, kas iegūta pēc *TNMM* piemērošanas, neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Pirmkārt, Komisija uzskatīja, ka izvēle izmantot izmantošanas izmaksas par norādi peļņas apmēram (piektais argumentācijas virziens) bija kļūdaina. Otrkārt, tā norādīja, ka katrā ziņā korekcijas, kas piemērotas peļņas apmēram, lai palielinātu *SMBV* salīdzināmību ar salīdzināmiem uzņēmumiem, esot nepiemērotas (sestais argumentācijas virziens).
- 407 *TNMM*, kuru Komisija atsaucas apstrīdētā lēmuma 72.–74. apsvērumā, ir netieša metode transfertcenu noteikšanai. Ar to tiek noteikta, pamatojoties uz atbilstošu pamatu, neto peļņa, ko nodokļu maksātājs gūst, veicot kontrolēto darījumu, vai par kontrolētiem darījumiem, kuri ir cieši saistīti vai turpināti. Lai noteiktu šo atbilstošu pamatu, ir jāizvēlas peļņas apmēra rādītājs, piemēram, izmaksas, pārdošanas

apjoms vai aktīvi. Neto peļņas rādītājs, ko nodokļu maksātājs ir ieguvis saistībā ar kontrolēto darījumu, ir jānosaka, atsaucoties uz neto peļņas rādītāju, ko viens un tas pats nodokļu maksātājs vai neatkarīgs uzņēmums veic par salīdzināmiem darījumiem brīvā tirgū. *TNMM* nozīmē, ka tiek noteikta tā darījuma daļa, attiecībā uz kuru tiek pārbaudīts rādītājs.

- 408 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks*, kas apgalvo, ka *TNMM* ir pareizi piemērota, apstrīd visus Komisijas formulētos pārmetumus saistībā ar pakārtoto argumentāciju attiecībā uz priekšrocības esamību.
- 409 Pirmkārt, ceturtā pamata pirmā daļa lietā T-760/15 un otrā pamata trešās daļas pirmais iebildums lietā T-636/16 attiecas uz *SMBV* kā mazāk sarežģītas vienības noteikšanu.
- 410 Otrkārt, ceturtā pamata otrā un trešā daļa lietā T-760/15 un otrā pamata trešās daļas otrais iebildums lietā T-636/16 attiecas uz *SMBV* galveno funkciju noteikšanu un *SMBV* peļņas noteikšanu, pamatojoties uz izmantošanas izmaksām.
- 411 Treškārt, ceturtā pamata ceturtā daļa lietā T-760/15 un otrā pamata trešās daļas trešais iebildums lietā T-636/16 attiecas uz korekciju izvēli, kuru mērķis ir palielināt *SMBV* salīdzināmību ar salīdzināmiem uzņēmumiem. Turpinājumā ir jāizvērtē katrs no šiem iebildumiem.
- 412 Turklāt *Starbucks* apgalvo, ka Komisijas pakārtotajā argumentācijā saistībā ar priekšrocības esamību (apstrīdētā lēmuma 362.–408. apsvērumi) nav norādīts pamatojums. Tas pārmet Komisijai, ka tā ir kritizējusi veidu, kādā tika piemērota *TNMM*, nepierādot, ka šīs metodes labāka piemērošana būtu radījusi lielāku peļņu *SMBV*.

1. Par *SMBV* kā vissarežģītākās vienības noteikšanu (argumentācijas ceturtais virziens)

- 413 Ar lietā T-760/15 izvirzītā ceturtā pamata pirmo daļu Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka Komisijas arguments, saskaņā ar kuru, tā kā *SMBV* esot sarežģītāka vienība, to nevarēja norādīt kā pārbaudāmo pusi *TNMM* piemērošanas nolūkā. Faktiski tā apgalvo, ka bija pareizi izvēlēties *SMBV* *TNMM* piemērošanas nolūkos. Pirmkārt, pats apstāklis, ka *Alki* ir intelektuālā īpašuma grauzdēšanas jomā, kā arī preču zīmes “*Starbucks*” īpašnieks *EMEA* reģionā, attaisnojot to, kādēļ tas netika izvēlēts kā pārbaudāmā puse, piemērojot *TNMM*. Otrkārt, *SMBV* funkcijas esot mazāk sarežģītas par *Alki* funkcijām. Neviena no argumentiem, ko Komisija norādījusi apstrīdētajā lēmumā saistībā ar funkcijām un riskiem, ko uzņemas *SMBV*, nevar atspēkot šo konstatējumu. Turklāt Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka Komisija nav aprēķinājusi peļņu, ko tai vajadzējis attiecināt uz *Alki*, ja tai tiktu piemērota *TNMM*, un līdz ar to tā nav pierādījusi, ka tās piedāvātā *TNMM* piemērošana būtu radījusi lielāku peļņu *SMBV*.
- 414 Lietā T-636/16 izvirzītā otrā pamata trešās daļas pirmajā iebildumā *Starbucks* apgalvo, ka *SMBV* ziņojumā par transfertcenām esot pamatoti norādīta kā mazāk sarežģīta vienība, salīdzinot ar *Alki*. Pirmkārt, tas norāda, ka *SMBV* veic zema riska ikdienas darbības, grauzdējot un iepakojot kafiju, kā arī nodrošinot administratīvo un loģistikas atbalstu. Otrkārt, *Starbucks* uzskata, ka *Alki* noteikti esot sarežģītāka vienība, jo tā izmanto intelektuālā īpašuma tiesības grauzdēšanas jomā, ko Komisija neapstrīdot, un ka tā uzņemas riskus saistībā ar *SMBV* darbībām atbilstoši grauzdēšanas līguma noteikumiem. *Starbucks* pārmet Komisijai, ka tā neesot veikusi atbilstošu *SMBV* un *Alki* funkciju analīzi.
- 415 Turklāt *Starbucks* apgalvo, ka apstrīdētajā lēmumā nav norādīts pamatojums. Tas apgalvo, ka Komisija nav pierādījusi, ka tas, ka *SMBV* ir kļūdaini norādīta kā mazāk sarežģīta vienība, tam būtu radījusi priekšrocību. Tas apgalvo, ka apstrīdētajā lēmumā nav precizēts, kāda būtu *SMBV* ar nodokli apliekamā peļņa, ja *Alki* būtu tikusi izraudzīta par mazāk sarežģīto vienību, nedz arī veids, kādā *TNMM* būtu jāpiemēro *Alki*.

- 416 Komisija šos argumentus apstrīd. Tā norāda, ka tā apstrīdētajā lēmumā ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka *SMBV* izraudzīšanās par pārbaudāmo vienību *TNMM* piemērošanas nolūkos esot kļūdaina un neļaujot panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta ticamu aplēsi.
- 417 Pirmkārt, Komisija apgalvo – apstākļi, ka ziņojumā par transfertcenām nav ietverta pilnīga *SMBV* un *Alki* funkcionālā analīze, ir pietiekams, lai uzskatītu, ka *APA* izmantotā metode neļauj sasniegt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu. Otrkārt, Komisija norāda, ka *ESAO* pamatnostādnes neļauj atbalstīt Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* nostāju attiecībā uz pārbaudāmās puses izvēli. Treškārt, Komisija apgalvo, ka pārbaudāmās puses sarežģītība ir saistīta ar otras vienības sarežģītību, kas piedalās pārbaudāmajā darījumā, un ka šajā perspektīvā *Alki* ir mazāk sarežģīts nekā *SMBV*. Ceturtkārt, Komisija apgalvo, ka arguments, saskaņā ar kuru tā neesot veikusi pienācīgu *SMBV* un *Alki* funkcionālo analīzi, ir nepieņemams, jo runa ir par jaunu argumentu, kas pirmo reizi iesniegts replikas stadijā. Tā apgalvo, ka šis arguments katrā ziņā ir nepamatots.
- 418 Piektkārt, attiecībā uz *Starbucks* izvirzītā pamatojuma neesamību Komisija iebilst, ka tā apstrīdētā lēmuma 377. apsvērumā ir secinājusi, ka, tā kā *TNMM* piemērošana balstījās uz kļūdainu pieņēmumu, tā neļāva sasniegt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību un tādējādi piešķīra priekšrocību *SMBV*. Tā precīzē – ja *Alki* tiktu uzskatīta par sarežģītāku vienību, tās funkciju analīze būtu parādījusi, ka tai nebūtu tiesību uz atlīdzību, tādējādi visa peļņa būtu bijusi jāpiešķir *SMBV*.
- 419 Būtībā lietas dalībnieki nav vienisprātis, pirmkārt, par to, vai ziņojumā par transfertcenām, kas ir apstiprināts *APA*, ir pareizi norādīta *SMBV* kā vienība, kas ir jāpārbauda *TNMM* vajadzībām, un, otrkārt, par to, vai Komisija ir pietiekami pamatojusi iemeslus, kuru dēļ tā uzskatīja, ka kļūda, norādot uz pārbaudāmo vienību, esot izraisījusi *SMBV* ar nodokli apliekamās peļņas samazināšanos.
- 420 Pirmkārt, neatkarīgi no jautājuma par to, vai pārbaudāmā vienība bija *SMBV* vai *Alki*, ir jāpārbauda, vai Komisija ir izpildījusi savu pienākumu norādīt pamatojumu.
- 421 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka *LESD* 296. panta 2. punktā prasītajam pamatojumam ir jābūt pielāgotam atbilstoši attiecīgā tiesību akta būtībai un tam skaidri un nepārprotami ir jāatspoguļo tiesību akta izdevējas iestādes argumentācija, lai ļautu ieinteresētajām personām noskaidrot veiktā pasākuma pamatojumu un ļautu kompetentajai tiesai veikt pārbaudi. Prasība norādīt pamatojumu ir izvērtējama, ievērojot lietas apstākļus, it īpaši attiecīgā tiesību akta saturu, norādīto motīvu būtību un akta adresātu vai citu personu, uz kurām tas attiecas tieši un individuāli, iespējamo interesi saņemt paskaidrojumus. Netiek prasīts, lai pamatojumā tiktu norādīti visi atbilstošie faktiskie un juridiskie apstākļi, jo jautājums par to, vai tiesību akta pamatojums atbilst minētā *LESD* 296. panta 2. punkta prasībām, ir jāizvērtē, ņemot vērā ne tikai tā tekstu, bet arī tā kontekstu, kā arī visas tās tiesību normas, kuras reglamentē attiecīgo jomu (skat. spriedumus, 2004. gada 15. jūlijs, Spānija/Komisija, C-501/00, EU:C:2004:438, 73. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2013. gada 22. janvāris, *Salzgitter* /Komisija, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, 112. un 113. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 422 Šajā gadījumā Komisija apstrīdētā lēmuma 9.2.3.4. sadaļā ir norādījusi, ka, izraugoties *SMBV* par pārbaudāmo vienību, piemērojot *TNMM*, esot piešķirta priekšrocība *SMBV*.
- 423 Vispirms tā apstrīdētā lēmuma 364. apsvērumā norādīja, ka ziņojumā par transfertcenām būtu bijis jāiekļauj katras puses salīdzinājums saistītajos darījumos.
- 424 Turpinot – apstrīdētā lēmuma 365.–368. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka *SMBV* kā pārbaudāmās puses izvēle neatbilstu *ESAO* pamatnostādņu prasībām to 1995. un 2010. gada redakcijā, saskaņā ar kurām pārbaudāmā puse esot tā, kuras funkcijas starp vienībām, kas piedalās kontrolētajā darījumā, ir vismazāk sarežģītas.

- 425 Visbeidzot, pēc *SMBV* un *Alki* analīzes Komisija secināja, ka ziņojumā par transfertcenu esot kļūdaini izraudzīta *SMBV* kā tāda, kurai ir vismazāk sarežģītās funkcijas salīdzinājumā ar *Alki* (apstrīdētā lēmuma 369.–376. apsvērumš).
- 426 Apstrīdētā lēmuma 377. apsvērumā Komisija secināja – ņemot vērā, ka ziņojumā par transfertcenām izmantotā metode *SMBV* nodokļu bāzes noteikšanai tika balstīta uz kļūdainu pieņēmumu, ka “pārbaudītajai pusei”, piemērojot *TNMM* metodi, būtu jābūt *SMBV*, ar šo metodi rezultātā nevar iegūt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību. Komisija piebilst – ņemot vērā, ka šīs metodes apstiprināšana *APA* izraisa *SMBV* nodokļu, kas maksājami saskaņā ar Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, samazināšanos salīdzinājumā ar neatkarīgiem uzņēmumiem, kuru peļņu nosaka tirgus, pamatojoties uz šo sistēmu, jāuzskata, ka ar *APA* tiek piešķirtas selektīvas priekšrocības *SMBV* LESD 107. panta 1. punkta nozīmē.
- 427 Kā tika norādīts šī sprieduma 201. punktā, ar konstatējumu, ka nav ievērotas metodoloģiskās prasības transfertcenu noteikšanas jomā, nepietiek, lai konstatētu valsts atbalsta esamību LESD 107. panta izpratnē. Komisijai ir arī jāpierāda, ka tās norādītās metodoloģiskās kļūdas neļauj sasniegt aptuvenu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu un ka tās ir izraisījušas ar nodokli apliekamās peļņas samazinājumu salīdzinājumā ar peļņu, kas būtu aprēķināta atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam.
- 428 Tādējādi, pārbaudot priekšrocību LESD 107. panta izpratnē, lai izpildītu savu pienākumu norādīt pamatojumu, kas ir norādīts šī sprieduma 421. punktā, Komisijai bija jāizklāsta iemesli, kuru dēļ tā uzskatīja, ka kļūdas dēļ attiecībā uz pārbaudāmās vienības izvēli tika samazināts *SMBV* ar nodokli apliekamās peļņas līmenis tādā proporcijā, kas neatbilda nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta ticamai aplēsei, tādējādi izraisot *SMBV* nodokļu nastas samazināšanos.
- 429 Tomēr ir jākonstatē, ka *Starbucks* pamatoti apgalvo, ka apstrīdētajā lēmumā nav ietverts neviens elements, kas ļautu izprast iemeslus, kuru dēļ Komisija uzskatīja, ka ar kļūdu, identificējot pārbaudāmo vienību *TNMM* piemērošanas mērķiem, esot piešķirta priekšrocība *SMBV*.
- 430 Pirmkārt, lai gan Komisija apstrīdētā lēmuma 377. apsvērumā esot norādījusi, ka kļūda attiecībā uz pārbaudāmo vienību esot piešķīrusi priekšrocību *SMBV*, šis apsvērumš neietver pietiekamu pamatojumu. Kā izriet no šī sprieduma 422. punkta, Komisija vienīgi apstiprināja, ka kļūda, nosakot pārbaudāmo vienību, esot izraisījusi ar nodokli apliekamās peļņas samazināšanu. Tā nav iesniegusi nevienu pierādījumu par to, ka *TNMM* piemērošana *Alki* un atlikušās peļņas piešķiršana *SMBV* būtu izraisījusi lielāku *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu.
- 431 Otrkārt, pārējie apstrīdētā lēmuma apsvērumi neietver nevienu elementu, kas ļautu izprast iemeslus, kuru dēļ Komisija uzskatīja, ka *SMBV* ar nodokli apliekamā peļņa būtu bijusi lielāka, ja *TNMM* būtu tikusi piemērota *Alki*, nevis *SMBV*.
- 432 Ņemot vērā šos apsvērumus, ir jākonstatē, ka Komisija nav izklāstījusi iemeslus, kuru dēļ tā uzskatīja, ka *SMBV* kā pārbaudāmās puses izvēle *TNMM* piemērošanas nolūkos esot izraisījusi *SMBV* ar nodokli apliekamo ienākumu samazināšanos. Līdz ar to Komisija nav pierādījusi, kādā veidā šī kļūda sniegtu priekšrocību *SMBV*, turklāt pārkāpjot tās pienākumu norādīt pamatojumu, kas izriet no LESD 296. panta 2. punkta.
- 433 Katrā ziņā arī jākonstatē, ka Komisijas argumentācija attiecībā uz pārbaudāmās vienības izvēli ir kļūdaina. Proti, pat pieņemot, ka Komisija varēja pārbaudīt *APA*, ņemot vērā ESAO pamatnostādnes no 1995. gada redakcijā, kas bija pieejamas 2008. gada aprīlī, un ka tā būtu varējusi no šajās pamatnostādnēs ietvertajām prasībām secināt neatbilstības priekšrocības esamību, jo šajās pamatnostādnēs nav paredzēts stingrs noteikums attiecībā uz pārbaudāmās puses noteikšanu.

- 434 Precīzāk, kā pamatoti norāda Nīderlandes Karaliste un *Starbucks*, EASO pamatnostādņu to 1995. gada redakcijā 3.43. punktā ir norādīts, ka asociētais uzņēmums, kuram tiek piemērota *TNMM*, ir uzņēmums, attiecībā uz kuru var identificēt ticamus datus par visciešāk salīdzināmiem darījumiem. Turpinājumā ir precizēts, ka tas bieži nozīmē, ka ir jāizvēlas asociētais uzņēmums, kas ir vismazāk sarežģīts starp uzņēmumiem, uz kuriem attiecas darījums, un kam nav vērtīgu nemateriālo aktīvu vai unikālu aktīvu. No tā izriet, ka pamatnostādnēs nav obligāti noteikts pienākums izvēlēties vismazāk sarežģīto vienību, bet gan ka tajās vienkārši ir ierosināts izvēlēties vienību, par kuru ir pieejams visvairāk ticamas informācijas.
- 435 Komisija nepierāda, ka *TNMM* piemērošanas nolūkos ticamāka informācija būtu bijusi pieejama par *Alki*. It īpaši ir jānorāda, ka, pirmkārt, *APA* mērķis ir noteikt *SMBV*, nevis *Alki* ar nodokli apliekamās peļņas līmeni un, otrkārt, ka *Alki* bija trešā persona procedūrā, kuras nolūks ir noteikt *SMBV* nodokļu situāciju Nīderlandē.
- 436 Turklāt tas, ka pastāv šāds ieteikums, nekādi nenozīmē, ka vienas vai otras vienības kā pārbaudāmās vienības izvēle noteikti ietekmē panākto transfertcenu un ka vienības, kas ir vissarežģītākā vienība, izraudzīšanās par pārbaudāmo vienību neļauj panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu.
- 437 Proti, lai gan vienības, kas ir mazāk sarežģīta, izraudzīšanās par pārbaudāmo vienību ir vērsta uz to, lai ierobežotu kļūdas, nekādā veidā nav izslēgts, ka *TNMM* piemērošana vissarežģītākajai vienībai varētu izraisīt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu. Turklāt, ciktāl atlikušo peļņu piešķir otrai pusei, rezultātam teorētiski ir jābūt vienam un tam pašam neatkarīgi, vai tiek pārbaudīta viena vai otra vienība.
- 438 Tādējādi ir jāapmierina ceturtā pamata pirmā daļa lietā T-760/15 un otrā pamata trešās daļas pirmais iebildums lietā T-636/16 bez nepieciešamības izskatīt *Starbucks* argumentu, ar kuru tiek apstrīdēta dažu Komisijas izvirzīto argumentu pieņemamība.

2. Par *SMBV* funkciju analīzi un par *SMBV* peļņas noteikšanu, pamatojoties uz izmantošanas izmaksām (argumentācijas piektais virziens)

- 439 Ar lietā T-760/15 izvirzītā ceturtā pamata otro un trešo daļu Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, pirmkārt, ka *SMBV* galvenās funkcijas ir kafijas atvasināto produktu un produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tālākpārdošana, nevis grauzdēšana, un, otrkārt, ka izmantošanas izmaksas nav atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs.
- 440 Pirmkārt, Nīderlandes Karaliste būtībā apgalvo, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka *SMBV* galvenā funkcija ir tālākpārdošana, nevis grauzdēšana. Otrkārt, Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka, tā kā Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka *SMBV* galvenā funkcija ir tālākpārdošana, tās konstatējums, ka atbilstošais peļņas līmeņa rādītājs ir pārdošanas apjoms, arī ir nepareizs. Treškārt, Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka alternatīvas salīdzināmības analīze, ko Komisija piedāvā apstrīdētā lēmuma 395.–398. apsvērumā, nepierāda, ka *SMBV* priekšrocības noteikšana, pamatojoties uz apgrozījumu, būtu radījusi lielāku *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu.
- 441 Otrā pamata trešās daļas otrajā iebildumā *Starbucks* arī pārmet Komisijai, ka tā esot kļūdaini uzskatījusi, ka *SMBV* galvenā funkcija ir produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tālākpārdošana, nevis kafijas grauzdēšana, un no tā secinājusi, ka tirdzniecība, nevis izmantošanas izmaksas esot atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs. Tas šajā ziņā norāda, ka izmantošanas izmaksas esot uzskatāmas par labu *SMBV* peļņas līmeņa rādītāju. Turklāt *Starbucks* apgalvo, ka Komisija nav pierādījusi, ka kļūda *SMBV* funkciju noteikšanā tam būtu piešķirusi priekšrocību, jo Komisijas salīdzināmības analīzē ir pieļautas būtiskas kļūdas.

- 442 Komisija norāda, ka tā ir pareizi pierādījusi, ka *SMBV* galvenā funkcija ir tālākpārdošana un ka tādējādi atbilstošais *SMBV* peļņas līmeņa rādītājs ir pārdošanas apjoms, nevis izmantošanas izmaksas.
- 443 Pirmkārt, Komisija norāda, ka *SMBV* galvenokārt darbojoties kā tālākpārdevējs.
- 444 Otrkārt, Komisija apstrīd Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* argumentus, kas vērsti uz to, lai pierādītu, ka tā ir kļūdaini uzskatījusi, ka pārdošanas apjoms ir atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs. Tā apgalvo, ka, tā kā tā ir pierādījusi, ka *SMBV* galvenā funkcija ir tālākpārdošana, tā Nīderlandes iestādēm pamatoti pārmeta, ka tās ir apstiprinājušas izmantošanas izmaksas kā peļņas līmeņa rādītāju un ka tā varēja uzskatīt, ka atbilstošais peļņas līmeņa rādītājs ir pārdošanas apjoms.
- 445 Turklāt Komisija norāda, ka produktu, kas nav saistīti ar kafiju, pārdošanas apjoms ir jāattiecina uz *SMBV* un tas, izmantojot atlīdzību, nevar tik pārnest uz *Alki*, kas nav situācijā, kura tam ļautu gūt peļņu no tādu produktu tālākpārdošanas, kas nav saistīti ar kafiju.
- 446 Treškārt, Komisija apstrīd Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* argumentus, saskaņā ar kuriem tās analizē par salīdzinājuma punktiem esot pieļautas vairākas kļūdas.
- 447 Ceturtkārt, Komisija apstrīd Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* izteikto kritiku, saskaņā ar kuru tā neesot pierādījusi, ka labāka *TNMM* piemērošana būtu radījusi lielāku *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu.
- 448 Pirmkārt, Komisija apgalvo, ka šai kritikai nav nozīmes apstrīdētā lēmuma spēkā esamības izvērtēšanā. Proti, tai nešķiet, ka būtu nepieciešams piedāvāt atgūšanas metodi tās pakārtotajā argumentācijā, jo tā nepiekrīta *TNMM* izmantošanai *SMBV* gadījumā.
- 449 Otrkārt, Komisija norāda, ka šīs piezīmes nav pamatotas, jo tā veica analīzi, pamatojoties uz *SMBV* tālākpārdevēja funkcijām, un aprēķināja atlīdzību *SMBV*, pamatojoties uz pārdošanas apjomu. Apstrīdētā lēmuma 400. apsvērumā, kurā tā atzina, ka šis aprēķins nebija paredzēts, lai aprēķinātu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo *SMBV* atlīdzību, neesot apšaubīts fakts, ka tās veiktā salīdzinājuma analīze esot veikta, lai pierādītu, ka labāka *TNMM* piemērošana būtu radījusi lielāku *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu.
- 450 Būtībā lietas dalībnieki nav vienprātis par to, vai Komisija ir pierādījusi, ka kļūdas, kuras tā ir identificējusi attiecībā uz *SMBV* funkciju analīzi un peļņas līmeņa rādītāja izvēli, būtu radījušas priekšrocības *SMBV*.
- 451 Vispirms ir jākonstatē, ka, lai gan prasības pieteikumā lietā T-760/15 šie jautājumi ir divu atsevišķu iebildumu priekšmets, kas ir aplūkoti atšķirīgās sadaļās, jautājumi par *SMBV* funkciju noteikšanu un peļņas līmeņa rādītāja izvēli nav atdalāmi. No apstrīdētā lēmuma 386. un 400. apsvēruma izriet, ka šie abi jautājumi ietilpst vienā un tajā pašā pierādījumā, saskaņā ar kuru ar *APA* esot piešķirta priekšrocība *SMBV*.
- 452 Pirmajā posmā Komisija konstatēja, ka *SMBV* galvenā funkcija ir produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tālākpārdošana, nevis kafijas grauzdēšana (apstrīdētā lēmuma 380.–386. apsvērumi).
- 453 Otrajā posmā, pamatojoties uz šo konstatējumu, Komisija apstiprina, ka pārdošanas apjoms ir atbilstošāks peļņas līmeņa rādītājs nekā izmantošanas izmaksas (apstrīdētā lēmuma 387.–391. apsvērumi). Komisija būtībā uzskata, ka laikposmā no 2008. līdz 2014. gadam izmantošanas izmaksu kā peļņas līmeņa rādītāja izvēle neatspoguļojot lielo pārdošanas apjoma pieaugumu un līdz ar to *SMBV* peļņas pieaugumu, kas gūta no tā tālākpārdošanas darbībām. Komisija no tā secina, ka peļņa, kas gūta no pārdošanas apjoma, tika nepamatoti pārskaitīta *Alki* ar nodevas palīdzību, lai gan pēdējais minētais nevarēja gūt minēto peļņu.

- 454 Šī sprieduma 452. un 453. punktā izklāstīto divu posmu nedalāmais raksturs izriet, pirmkārt, no tā, ka Komisija nav izdarījusi nekādus secinājumus par selektīvas priekšrocības esamību, ja neņem vērā vienas kļūdas konstatēšanu *SMBV* funkciju noteikšanā, un, otrkārt, no tā, ka Komisija ir izsecinājusi kļūdu *SMBV* peļņas līmeņa rādītāja izvēlē no kļūdas *SMBV* funkciju noteikšanā.
- 455 Trešajā posmā Komisija ir arī centusies “ilustrēt” kļūdas ietekmi uz *SMBV* pamatfunkciju noteikšanu un peļņas līmeņa rādītāja izvēli attiecībā uz *SMBV* peļņas līmeni. Lai to izdarītu, tā veica savu funkcionālo analīzi, pamatojoties uz pieņēmumu, ka *SMBV* galvenā funkcija ir tālākpārdošana (apstrīdētā lēmuma 392.–400. apsvērums).
- 456 Skaidrības labad ir jānorāda, ka ar šo argumentāciju Komisija, pirmkārt, neapstrīd *TNMM* izvēli šajā lietā un, otrkārt, ka tā neapgalvo, ka *APA* izmantotajā peļņas līmeņa rādītājā, proti, izmantošanas izmaksās, būtu bijuši jāiekļauj citi izmaksu elementi, bet gan norāda, ka *APA* esot vajadzējis izmantot peļņas līmeņa rādītāju, kas pilnībā atšķiras no izmaksām.
- 457 Lai pārbaudītu, vai Komisija ir pierādījusi, ka peļņas līmeņa rādītājs būtu panācis nesaistītu pušu darījuma principam neatbilstošu rezultātu, vispirms ir jāpārbauda Komisijas pierādījums saistībā ar pirmo un otro posmu (apstrīdētā lēmuma 380.–391. apsvērums) un pēc tam tās salīdzināmības analīze, kas veikta tās argumentācijas trešajā posmā (apstrīdētā lēmuma 392.–400. apsvērums).

a) Par peļņas līmeņa rādītāja izvēli

- 458 Apstrīdētajā lēmumā Komisija uzskatīja, ka *SMBV* galvenā funkcija ir produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tālākpārdošana. Šo argumentāciju tā galvenokārt pamato ar to, ka 2007. gadā tikai [konfidenciāli] % no *SMBV* ienākumiem tika gūti no grauzdētas kafijas tirdzniecības. Salīdzinājumam, [konfidenciāli] % no *SMBV* ienākumiem esot gūti no produktu, kas saistīti ar kafiju, tirdzniecības, kas atbilst tam, ko *Starbucks* identificē kā loģistikas un administratīvo pakalpojumu sniegšanas darbības, un šīs darbības veikšanai esot piesaistīta ievērojama daļa *SMBV* personāla.
- 459 Pamatojoties uz šo konstatējumu, Komisija uzskatīja, ka pārdošanas apjoms ir atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs. Apstrīdētā lēmuma 387. apsvērumā tā vispirms norādīja, ka saskaņā ar EASO pamatnostādņu to 2010. gada redakcijā 2.87. punktu pārdošanas apjomi vai izplatīšanas darbības izmaksas var būt atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs. Pēc tam apstrīdētā lēmuma 388. apsvērumā Komisija konstatēja, ka šajā lietā pārdošanas apjoms esot labāk pielāgots *SMBV* tālākpārdošanas funkciju rentabilitātes rādītājs, ņemot vērā to, ka *SMBV* peļņa tiek gūta un reģistrēta, izmantojot starpību starp izplatītajiem produktiem. Turklāt, pēc Komisijas domām, laikposmā no 2008. līdz 2014. gadam *SMBV* kopējais pārdošanas apjoms praktiski trīskāršojās, bet “bruto peļņas starpība” šajā pašā laikposmā vairāk nekā divkāršojās, un salīdzinājumā *SMBV* izmantošanas izmaksas pieauga tikai par 6%. Līdz ar to tā secināja, ka izmantošanas izmaksas nevarēja būt atbilstīgs peļņas līmeņa rādītājs. Pamatojoties uz šo konstatējumu, apstrīdētā lēmuma 389. apsvērumā Komisija apstiprināja, ka nodevas samaksas *Alki*, kas atbilst atlikušajai peļņai, mērķis bija nodot daļu no *SMBV* peļņas, kas ir saistīta ar tālākpārdošanu, *Alki*, lai gan pēdējais minētais tā ierobežotās darbības spējas dēļ nevarēja gūt peļņu no šīs darbības veikšanas. Tādējādi tā secināja, ka visa peļņa esot bijusi jāattiecina uz *SMBV*.
- 460 Tomēr ir jākonstatē, ka, pat pieņemot, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka *SMBV* galvenā funkcija ir produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tālākpārdošana, tās analīze nav pietiekama, lai pierādītu, ka peļņas līmeņa rādītājs, kas ir balstīts uz izmantošanas izmaksām, nevarēja panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu.
- 461 Pirmkārt, ir jānorāda, kā Komisija pati ir konstatējusi apstrīdētā lēmuma 387. apsvērumā, ka no EASO pamatnostādņu to 2010. gada redakcijā 2.87. punkta izriet, ka pārdošanas apjoms vai ar izplatīšanu saistītās izmantošanas izmaksas var būt atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs. No tā izriet, ka, pat pieņemot,

ka Komisijas premisa, saskaņā ar kuru *SMBV* galvenā funkcija ir produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tālākpārdošana, ir pareiza, principā nav izslēgts, ka darbības izmaksas varēja veidot atbilstošu peļņas līmeņa rādītāju.

462 Ciktāl Nīderlandes Karaliste apstrīd Komisijas vērtējumu, saskaņā ar kuru produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tālākpārdošana ir atbilstošs pamats *SMBV* neto peļņas noteikšanai, ir jāatgādina, ka no ESAO pamatnostādņēm, uz kurām Komisija balsta savu analīzi, īpaši no to 1995. gada redakcijas 1.42., 3.2. un 3.26. punkta, kas būtībā atbilst 2010. gada redakcijas 2.57., 2.58. un 3.9. punktam, izriet, ka ar *TNMM*, balstoties uz atbilstošu pamatu, tiek noteikta neto peļņa, ko nodokļu maksātājs gūst saistībā ar kontrolēto darījumu vai pārbaudītiem darījumiem, kas ir cieši saistīti vai turpināti. No tā izriet, ka *TNMM* ir, lai noteiktu transfertcenas apmēru darījuma veidam vai darījumiem, kas ir cieši saistīti vai turpināti, pamatojoties uz pamatfunkciju analīzi, kas saistīta ar šo darījumu vai šiem darījumiem. Tomēr tās mērķis nav noteikt uzņēmuma kopējās darbības, kas sastāv no dažādiem darījumu veidiem, peļņas līmeni, pamatojoties vienīgi uz vienas pamatfunkcijas noteikšanu, ignorējot citas funkcijas, ko veic šis uzņēmums. Šāda rīcība neatbilstu ESAO pamatnostādņu to 1995. gada redakcijā 3.4. punktam, kas atbilst ESAO pamatnostādņu to 2010. gada redakcijā 2.7. punktam, kurā ir paredzēts:

“Nekādā gadījumā darījumu peļņas metodes nevar izmantot tādā veidā, ka to rezultātā uzņēmumiem tiek uzlikts lielāks nodoklis tikai tādēļ, ka tie gūst peļņu, kas ir mazāka par vidējo, vai, gluži pretēji, uzņēmumiem tiek uzlikts mazāks nodoklis, jo tie gūst peļņu, ka ir lielāka par vidējo. Saistībā ar nesaistītu pušu darījuma principu nav iemesla noteikt papildu nodokļu slogu uzņēmumiem, kas ir mazāk efektīvi kā vidēji, vai, gluži pretēji, noteikt mazākus nodokļus uzņēmumiem, kas ir efektīvāki nekā vidēji, ja to veiksmes vai neveiksmes iemesli ir saistīti ar tirdzniecības faktoriem.”

463 Šajā kontekstā, pirmkārt, ir jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija min, ka *SMBV* funkcijas saistībā ar produktu, kas ir saistīti ar kafiju, un produktu, kas ir saistīti ar grauzdēšanu, tālākpārdošanu nav nenozīmīgas. Līdz ar to šīs abas funkcijas, nevis viena vai otra – bija jāņem vērā, nosakot *SMBV* atlīdzību.

464 Otrkārt, katrā ziņā apstrīdētajā lēmumā Komisija nav pierādījusi, ka šīs lietas apstākļos visi *SMBV* darījumi grupas ietvaros, kam bija nozīme, nosakot tās ar nodokli apliekamo peļņu, bija cieši saistīti vai turpināti un ka līdz ar to ar to atlīdzību varēja noteikt vienīgi cenu līmeni.

465 Ar šo konstatējumu pietiek, lai noraidītu Komisijas nostāju, saskaņā ar kuru produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tirdzniecība bija rādītājs peļņas līmenim, ko var izmantot visai *SMBV* darbībai.

466 Otrkārt, katrā ziņā Komisijas argumenti, kuru mērķis ir šajā lietā atkāpties no izmantošanas izmaksu kā peļņas līmeņa rādītāja izmantošanas, nav pārlicinoši.

467 Pirmkārt, ir jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 388. un 389. apsvērumā veiktā Komisijas analīze ir balstīta uz datiem, kas iegūti pēc *APA* noslēgšanas. Kā tas ir konstatēts šī sprieduma 251. punktā, šīs lietas apstākļos Komisija nevarēja balstīt savu analīzi uz informāciju, kas nebija pieejama vai saprātīgi paredzama *APA* noslēgšanas brīdī, proti, 2008. gada aprīlī. Šajā gadījumā Komisija nav pierādījusi, ka dati saistībā ar *SMBV* tirdzniecību, kā arī tās izmaksām laikposmā no 2008. līdz 2014. gadam bija saprātīgi paredzami, tādējādi tā savu analīzi nevarēja pamatot ar šiem datiem.

468 No otras puses, pat pieņemot, ka Komisija būtu varējusi izmantot datus saistībā ar *SMBV* darbību laikā no 2008. gada līdz 2014. gadam, ir jākonstatē, ka apgalvojums, saskaņā ar kuru *SMBV* veiktā tirdzniecība esot trīskāršojusies, lai gan izmantošanas izmaksas šajā pašā laikposmā palielinājās tikai par 6 %, nav pietiekams, lai apšaubītu izmantošanas izmaksu kā peļņas līmeņa rādītāja izvēli.

469 Jāatgādina, kā tas ir konstatēts šī sprieduma 458. punktā, ka Komisijas argumentācija ir balstīta uz pieņēmumu, ka *SMBV* galvenā funkcija ir tādu produktu pārdošana, kas nav saistīti ar kafiju. No vienas puses, Komisijas norādītie skaitļi, kā tā pati norāda, attiecas uz *SMBV* kopējo pārdošanas apjomu un

“bruto peļņas starpību”, kas noteikti iekļauj kafijas un ar kafiju saistītu produktu tirdzniecību. Turklāt attiecībā uz “bruto peļņas starpību” tā ir vienāda ar bruto peļņu, proti, starpību starp tirdzniecības apgrozījumu un pārdoto preču izmaksām, kas sadalīta ar pārdošanas apjomu (skat. apstrīdētā lēmuma 70. zemspītras piezīmi), un līdz ar to nav likme, kas norāda uz tirdzniecības peļņas iespēju pirms fiksēto izmaksu atskaitīšanas. Komisija neizskaidro, kādā veidā šie skaitļi būtu izmantojami vai atbilstoši šajā lietā. Turklāt tā nesniedz nekādus pierādījumus, lai pamatotu šos skaitliskos datus, ne arī kādu norādi par to avotu.

- 470 Treškārt, Komisijas piedāvātais peļņas līmeņa indikators, proti, kopējais pārdošanas apjoms, arī nešķiet atbilstošs, lai noteiktu *SMBV* atlīdzību.
- 471 Kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 458. punktā, Komisija savu argumentāciju ir balstījusi uz pieņēmumu, ka [konfidenciāli] % no *SMBV* ienākumiem esot atvasināti no tādu produktu tālākpārdošanas, kas nav saistīti ar kafiju. No tā Komisija secināja, ka šī funkcija ir *SMBV* pamatfunkcija.
- 472 Tomēr ir svarīgi norādīt, ka šie dati, uz kuriem Komisija balsta savu argumentāciju, attiecas uz *SMBV* ienākumiem, nevis uz peļņu. Tomēr ir jākonstatē, ka augsta ienākumu proporcija ne vienmēr izpaužas kā liela apmēra peļņa, un tādējādi ar šo konstatējumu vien nepietiek, lai pierādītu, ka *SMVB* pamatfunkcija ir produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tālākpārdošana.
- 473 Turklāt šī skaitļa pierādījuma spēks ir vēl jo vairāk diskutējams, jo, kā tas ir konstatēts šī sprieduma 275.–277. punktā, Komisijai būtu bijis jāņem vērā fakts, ka daļa no ienākumiem un peļņas ir saistīta ar trešo personu grauzdētas kafijas pārdošanu.
- 474 Ņemot vērā šī sprieduma 458.–473. punktā izdarītos konstatējumus, ir jākonstatē, ka Komisija nav juridiski pietiekami pierādījusi, ka izmantošanas izmaksu kā peļņas līmeņa izvēle neļauj panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību.
- 475 Tā kā Komisija nav pierādījusi, ka peļņas līmeņa rādītāja izvēle bija kļūdaina, tā apstrīdētā lēmuma 389. apsvērumā nevarēja uzskatīt, ka daļa no *SMBV* peļņas saistībā ar tās tālākpārdošanu tika nepamatoti nodota *Alki* ar nodevas palīdzību. Tā nav pierādījusi, ka *SMBV* peļņai vajadzētu būt lielākai par peļņas līmeni, kas tika noteikts, piemērojot *APA*.

b) Par Komisijas salīdzināmības analīzi

- 476 Kā konstatēts šī sprieduma 455. punktā, ir jāsecina, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 392.–399. apsvērumā ir veikusi pati savu salīdzināmības analīzi, ievērojot pieņēmumu, ka *SMBV* galvenā funkcija ir tādu produktu tālākpārdošana, kas nav saistīti ar kafiju.
- 477 Komisija centās noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu intervālu *SMBV*, salīdzinot to ar uzņēmumiem, kuru galvenā funkcija ir ar kafiju saistītu produktu pārdošana vairumtirdzniecībā, izmantojot pārdošanas apjomu kā peļņas līmeņa rādītāju.
- 478 Lai to izdarītu, Komisija ir atveidojusi nodokļu konsultanta analīzi ar labotu salīdzināmu uzņēmumu grupu, uz kuru tā atsauca kā uz “līdzīgo uzņēmumu grupu”, kas identificēta, pamatojoties uz *SMBV* tālākpārdošanas funkcijām, un pēc tam, pamatojoties uz līdzīgo uzņēmumu grupu, aprēķināja intervālu peļņai no pārdošanas ienākumiem, kas, ņemot vērā tās analīzi, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošam rezultātam. Starpkvartiļu intervāls, kas iegūts saistībā ar peļņu no pārdošanas ienākumiem, atbilst diapazonam no 1,5 līdz 5,5 %. Tad Komisija to piemēroja *SMBV* rezultātiem laikposmā no 2007. līdz 2014. gadam. Tā konstatēja, ka attiecībā uz katru gadu, uz kuru attiecas *APA*, *SMBV* nodokļa bāze, kas aprēķināta, pamatojoties uz *APA*, ir zemāka par *SMBV* nodokļu bāzes starpkvartiļu intervālu, kas esot izrietējis no Komisijas izmantotās metodes piemērošanas.

- 479 Komisijas pieeja, pirmkārt, veikt pašas analīzi un, otrkārt, salīdzināt *SMBV* situāciju saistībā ar *APA* ar tās pašas analīzes rezultātiem ir tāda, kas atbilst Komisijas prasībām priekšrocības esamības pierādīšanai. Komisijas analīzes rezultāti parāda, ka *SMBV* ar nodokli apliekamā peļņa, kas iegūta, piemērojot *APA* par 2007. līdz 2014. gadu, ir mazāka par *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu, kas aprēķināta par 2007.–2014. gadu, piemērojot Komisijas panākto nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo intervālu, pamatojoties uz līdzīgu uzņēmumu grupu.
- 480 Tomēr pirmām kārtām ir jākonstatē, kā to apgalvo Nīderlandes Karaliste un *Starbucks*, ka Komisijas salīdzināmības analīze nav ticama.
- 481 Pirmkārt, jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 400. apsvērumā Komisija precizēja, ka tās veiktās analīzes “nolūks nav aprēķināt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atbildību par uzņēmuma *SMBV* veiktajām funkcijām *Starbucks* grupā”. Tādējādi tā “atzīst, ka iepriekš norādītais intervāls nav balstīts uz pietiekamu salīdzināmības analīzi”. Tomēr šāds precizējums, ko formulējusi pati Komisija, vājina tās analīzes pierādījuma spēku, lai pierādītu, ka ar kļūdām, kas atklātas saistībā ar *SMBV* funkcijām un peļņas līmeņa rādītāja izvēli, ir piešķirta priekšrocība *SMBV*.
- 482 Otrkārt, *Starbucks* apgalvotā neiespējamība atveidot Komisijas veikto līdzīgo uzņēmumu grupu pētījumu un iegūt tādus pašus rezultātus kā Komisija apstiprina Komisijas veiktās salīdzināmības analīzes ticamības neesamību. Proti, kad *Starbucks* nodokļu konsultants mēģināja atveidot Komisijas salīdzināmības analīzi, izmantojot tos pašus kritērijus, ko tā bija izmantojusi, viņš ieguva sarakstu ar 87 uzņēmumiem. Tomēr no divpadsmit uzņēmumiem, uz kuriem Komisija norādīja sava salīdzinājuma vajadzībām, tikai trīs bija iekļauti 87 uzņēmumu sarakstā.
- 483 Ir skaidrs, ka iebildumu raksta stadijā lietā T-636/16 Komisija mēģināja atveidot līdzīgo uzņēmumu grupu pētījumu, lai pierādītu tās salīdzināmības analīzes ticamību. Tomēr un pat pieņemot, ka datubāzes “Orbis” izmantošanai datubāzes “Amadeus” vietā nav nekādas nozīmes, jo pirmā datubāze ietver tādus pašus datus kā otrā, ir jākonstatē, ka pieci no uzņēmumiem, kas ir norādīti apstrīdētā lēmuma 394. apsvērumā, netika uzrādīti, tai atveidojot savu salīdzināmo uzņēmumu pētījumu. Turklāt Komisija to atzina sava iebildumu raksta lietā T-636/16 179. punktā.
- 484 Taču Komisijas izvirzītie argumenti, lai pamatotu šo rezultātu atšķirību starp tās pašas veikto salīdzināmības analīzi un šīs analīzes atveidošanu, tādējādi neļauj atspēkot konstatējumu par tās veiktās salīdzināmības analīzes ticamības trūkumu. Faktiski Komisija norāda, ka minētā rezultātu atšķirība ir izskaidrojama ar to, ka šo piecu uzņēmumu klasificēšana datubāzē esot mainījusies pēc tās veiktās salīdzināmības analīzes.
- 485 Pirmkārt, no *Starbucks* replikas, kuru Komisija šajā jautājumā atbildē uz repliku lietā T-636/16 nav apstrīdējusi, izriet, ka ir iespējams iepazīties ar “Orbis” un “Amadeus” datubāzu vēsturiskajām versijām, tādējādi uzņēmumu situācijas attīstībai nebūtu jāietekmē Komisijas salīdzināmības analīzes atveidojamība. Līdz ar to, tā kā šīs datubāzes “Amadeus” vēsturiskās versijas nevar tikt atjauninātas ar atpakaļejošu spēku, rezultāti nevarēja atšķirties no rezultātiem, kas iegūti Komisijas salīdzināmības analīzē.
- 486 Otrkārt, *Starbucks* precizē, ka Komisija gan savas salīdzināmības analīzes vajadzībām, gan salīdzināmības analīzes atveidošanai izmantoja attiecīgi 2015. un 2017. gada datu bāzu “Amadeus” un “Orbis” redakcijās, ko Komisija neapstrīd. No tā izriet, ka Komisijas analīze balstās uz datubāzu versijām pēc 2008. gada. Tomēr, ciktāl, kā to apgalvo pati Komisija, uzņēmumu klasifikācija var atšķirties atkarībā no datubāzu versijas, salīdzināmības analīzes rezultāti varēja tikt sagrozīti, izmantojot jaunāku versiju. Turklāt, kā izriet no šī sprieduma 243.–251. punkta, Komisija varēja ņemt vērā vienīgi apstrīdētā pasākuma pieņemšanas dienā pieejamo informāciju.

- 487 Līdz ar to apstākļi, pirmkārt, ka Komisija nav varējusi atveidot tās salīdzināmības analīzi un, otrkārt, ka šie pieci uzņēmumi pārstāv būtisku līdzīgo uzņēmumu grupas daļu, kas tiek izmantota salīdzināmības analīzei, kā arī no tā izrietošā neiespējamība Nīderlandes Karalistei un *Starbucks* vai Vispārējai tiesai uzzināt precīzu metodi, kuru Komisija izmantojusi savā argumentācijā, un atkārtot šo analīzi, lai pārbaudītu, vai tā ir pareizi identificējusi salīdzināmus uzņēmumus, apšauba tās uzticamību un ticamību.
- 488 Otrkārt, katrā ziņā ir jākonstatē, kā to apgalvo Nīderlandes Karaliste un *Starbucks*, ka Komisijas analīzē ir pieļautas vairākas kļūdas.
- 489 Pirmkārt, ir jākonstatē, ka laboto uzņēmumu grupa, ko Komisija ir izmantojusi savas salīdzināmības analīzes vajadzībām, ir nekonekventa, ņemot vērā konstatējumus, ko tās ir veikušas attiecībā uz *SMBV* funkcijām, un neļauj pierādīt, ka tās norādītās kļūdas izraisīja *SMBV* ar nodokli apliekamās peļņas samazinājumu.
- 490 Pirmkārt, ir jākonstatē, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā uzskatīja, ka *SMBV* pamatfunkcija ir tādu produktu tālākpārdošana, kas nav saistīti ar kafiju. Apstrīdētā lēmuma 382. apsvērumā Komisija skaidri norādīja, ka *SMBV* pamatfunkcija ir tālākpārdošana, jo [konfidenciali] % no uzņēmuma ienākumiem 2007. gadā ir atvasināti no šīs darbības. Minētā lēmuma 384. apsvērumā Komisija precizēja savu nostāju, saskaņā ar kuru *SMBV* darbības galvenokārt attiecās uz tādu produktu, kas nav saistīti ar kafiju, pārdošanu vai tālākpārdošanu, piemēram, papīra krūzītēm un salvetēm. Šis konstatējums turklāt ir apstiprināts Komisijas procesuālajos rakstos, kuros Komisija apstiprina, ka *SMBV* pamatfunkcija ir tādu produktu pārdošana, kas nav saistīti ar kafiju, un ka tas ir galvenais iemesls, kādēļ tā pārmeta *Starbucks* grupas nodokļu konsultantam, ka tas par peļņas līmeņa rādītāju ir izraudzījies izmantošanas izmaksas.
- 491 Otrkārt, Komisija apstrīdētā lēmuma 393. un 394. apsvērumā norāda, ka, tā kā *SMBV* funkcijas ziņojumā par transfertcenām tika nepareizi identificētas, uzņēmumu grupa, kas tika izmantota, lai piemērotu *TNMM*, to identificējot saskaņā ar Saimnieciskās darbības statistiskās klasifikācijas Eiropas Kopienā (*NACE*) kodu kā “tējas un kafijas pārveidošanu”, nebija piemērota. Tādējādi Komisija pārņēma ziņojumā par transfertcenām izmantoto analīzi, izmantojot līdzīgo uzņēmumu grupu, to identificējot saskaņā ar *NACE* kodu “kafijas, tējas, kakao un garšvielu vairumtirdzniecība”. Tad tā no līdzīgu uzņēmumu grupas izslēdza uzņēmumus, kas galvenokārt izplata citas preces, kuras nav tēja un kafija. No tā izriet, ka līdzīgu uzņēmumu grupu veido divpadsmit uzņēmumi, kuri visi veic grauzdēšanas darbības, kā Komisija to ir konstatējusi apstrīdētā lēmuma 394. apsvērumā.
- 492 Tomēr ir jākonstatē, ka uzņēmumiem, kuri veido līdzīgu uzņēmumu grupu, ir funkcijas, kas atšķiras no Komisijas norādītajām *SMBV* pamatfunkcijām, proti, produktu, kas nav saistīti ar kafiju, tālākpārdošanu. Tas nozīmē, ka šie uzņēmumi nav situācijā, kas ir salīdzināma ar *SMBV* situāciju. Tātad šie uzņēmumi nevar tikt uzskatīti par atbilstošiem, lai aprēķinātu peļņu, ko *SMBV* gūtu tirgus apstākļos. Līdz ar to alternatīvas salīdzināmības analīze, kas izpaužas kā nodokļu konsultanta analīzes atveidošana, izvēloties līdzīgu uzņēmumu grupu, kuras darbība ir saistīta ar kafijas pārdošanu un grauzdēšanu, noteikti ir kļūdaina.
- 493 Otrkārt, ir jākonstatē, kā to apgalvo *Starbucks*, ka, pat pieņemot, ka Komisija būtu varējusi izmantot līdzīgo uzņēmumu grupu, Komisijas veiktās salīdzināmības analīzes rezultāti noteikti ir sagrozīti, jo tā salīdzināja nesalīdzināmus datus, proti, salīdzināmo uzņēmumu darbības peļņu ar *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu.
- 494 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jānorāda – starp lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka starpkvartīļu intervāls, ko Komisija ir aprēķinājusi laikposmam no 2005. līdz 2007. gadam un kas atbilst diapazonam no 1,5 līdz 5,5 % no pārdošanas apjoma, tika aprēķināts, pamatojoties uz uzņēmumu, kas veido līdzīgo uzņēmumu grupu, darbības peļņu. Šo apgalvojumu turklāt apstiprina apstrīdētā lēmuma 12. tabula.

Otrkārt, nav strīda par to, ka Komisija ar līdzīgu uzņēmumu grupas salīdzināmu uzņēmumu darbības peļņu salīdzināja *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu, kas ir noteikta, piemērojot *APA*, nevis darbības peļņu. Tas turklāt izriet no apstrīdētā lēmuma 13. tabulas.

- 495 Komisija neapstrīd, ka darbības peļņa nav salīdzināma ar peļņu pirms nodokļu nomaksas, bet vienīgi apgalvo, ka tā ir pārņēmusi *Starbucks* grupas nodokļu konsultanta analīzi. Turklāt ir jākonstatē, ka darbības peļņa un ar nodokli apliekamā peļņa ir divi atsevišķi jēdzieni, kas principā izpaužas kā dažādu summu iekļaušana attiecīgajās grāmatvedības līnijās, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 82. apsvēruma un minētā lēmuma 1. tabulas.
- 496 Apstākļi, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 397. apsvērumā apgalvo, ka tā ir salīdzinājusi *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu, kas aprēķināta, pamatojoties uz *APA*, ar peļņu, kas ir apliekama ar nodokli, kas aprēķināta, pamatojoties uz Komisijas noteikto intervālu, nevar atspēkot šī sprieduma 493. punktā izdarīto konstatējumu. Tā kā starpkvartiļu intervāls tika aprēķināts, pamatojoties uz salīdzināmu uzņēmumu darbības peļņu, rezultāts, kas tika iegūts attiecībā uz *SMBV*, piemērojot šo intervālu, neatbilst tās ar nodokli apliekamajai peļņai, bet gan darbības peļņai.
- 497 No tā izriet, ka *SMBV* ar nodokli apliekamās peļņas salīdzinājums ar starpkvartiļu intervālu, kas iegūts, ņemot vērā līdzīgo uzņēmumu grupas uzņēmumu darbības peļņu, noteikti ir izkropļots.
- 498 Turklāt attiecībā uz laikposmu no 2007. līdz 2008. gadam skaitlis 1,2% apmērā ir diezgan līdzīgs Komisijas aprēķinātā intervāla apakšējā līmeņa diapazonam. Ņemot vērā vairākas neprecizitātes Komisijas analīzē, šis rezultāts nepierāda situāciju, kas būtu bijusi skaidri pretēja tirgus apstākļiem. Jākonstatē – ja Komisija kontrolē, vai integrētā uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa, piemērojot nodokļu pasākumu, atbilst paredzamai ar nodokli apliekamu peļņas daļai tirgus apstākļos, tā var konstatēt priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē vienīgi ar nosacījumu, ka atšķirība starp abiem salīdzināšanas faktoriem pārsniedz neprecizitātes, kuras ir raksturīgas metodei, kas tiek piemērota, lai iegūtu minēto aptuvenību.
- 499 Turklāt, pat pieņemot, ka kļūda, salīdzinot *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu ar salīdzināmu uzņēmumu darbības peļņu, faktiski ir ietverta ziņojumā par *Starbucks* transfertcenām, ko *Starbucks* apstrīd, minētās kļūdas esamība ziņojumā par transfertcenām nav šķērslis tam, lai Vispārējā tiesa pārbaudītu, lai apstrīdētajā lēmumā netiktu pieļauta kļūda. Turklāt, ja Komisija uzskatīja par problemātisku faktu, ka darbības peļņa tiek salīdzināta ar peļņu, kas ir apliekama ar nodokli, tai šis jautājums bija jāizvērtē apstrīdētajā lēmumā.
- 500 Tātad, pamatojoties uz šī sprieduma 480.–499. punktā veiktajiem konstatējumiem, ir jāuzskata, ka salīdzinājuma analīze, ko Komisija veikusi apstrīdētā lēmuma 392.–399. apsvērumā, pirmkārt, nav ticama un, otrkārt, tajā ir pieļautas vairākas kļūdas.
- 501 Līdz ar to, ņemot vērā šī sprieduma 457.–500. punktā izklāstītos apsvērumus, ir jāapmierina Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* iebildumi, saskaņā ar kuriem Komisija nav pierādījusi, ka *APA* apstiprinātā *SMBV* funkciju identificēšana un peļņas līmeņa rādītāja izvēle, kas piedāvāta ziņojumā par transfertcenām, būtu piešķirusi priekšrocību *SMBV*. Līdz ar to vairs nav jāpārbauda, vai Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka *SMBV* funkciju identificēšana un *APA* izmantotā peļņas līmeņa rādītāja izvēle ir bijusi kļūdaina. Līdz ar to nav jāizvērtē *Starbucks* arguments, ar kuru tiek apstrīdēta dažu Komisijas izvīrīto argumentu pieņemamība.

3. Par korekciju izvēli (sestais argumentācijas virziens)

- 502 Ceturtā pamata ceturtajā daļā lietā T-760/15 un otrā pamata trešās daļas trešajā iebildumā lietā T-636/16 Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* būtībā apgalvo, ka Komisija nav pierādījusi, ka ziņojumā par transfertcenām piedāvātie labojumi, lai palielinātu *SMBV* un salīdzināmo uzņēmumu salīdzināmību, varētu piešķirt priekšrocības *SMBV*.
- 503 Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka Komisija ir kļūdaini konstatējusi, ka divi no labojumiem, kas tika piedāvāti ziņojumā par transfertcenām, lai palielinātu *SMBV* salīdzināmību ar divdesmit nesaistītiem salīdzināmiem uzņēmumiem, neļāva sasniegt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta aptuvenu aplēsi. Pirmkārt, ar kafiju saistīto un nesaistīto produktu izslēgšanu no attiecīgo izmaksu pamata tostarp pamatojot faktu, ka *SMBV* rīkojoties kā pakalpojuma sniedzējs, neveicot nekādas iegādes funkcijas un neuzņemoties ar krājumiem saistītos riskus, pretēji salīdzināmiem uzņēmumiem. Otrkārt, uzcenojuma koeficienta korekcija esot pamatota ar to, ka uzcenojuma koeficients pirms korekcijas attiecas uz darbības peļņu, savukārt *APA* mērķis esot noteikt ar nodokli apliekamo peļņu. Šīs korekcijas rezultātā tiku palielināts uzcenojuma koeficients.
- 504 No vienas puses, *Starbucks* piebilst, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija nav apstrīdējusi grozījumus, kas piemēroti izmaksu pamatam, kurš ir izraudzīts par peļņas līmeņa rādītāju. Līdz ar to Komisijas arguments, kas izklāstīts iebildumu raksta lietā T-636/16 183. punktā, saskaņā ar kuru izmaksu bāzes korekcija esot neatbilstoša, jo *SMBV* risku pārnešana uz *Alki* nav notikusi, neesot pieņemams, jo tas neesot minēts apstrīdētajā lēmumā. Otrkārt, tā uzskata, ka skaitliskie dati, kurus Komisija iesniegusi iebildumu raksta lietā T-636/16 184. un 185. punktā, lai pierādītu, ka *SMBV* ar nodokli apliekami ienākumi būtu bijuši lielāki, ja uzcenojums būtu piemērots kopējām izmaksām, arī ir nepieņemami, jo tie nav ietverti apstrīdētajā lēmumā.
- 505 Runājot par attiecīgajiem labojumiem, *Starbucks* norāda uz pamatojuma neesamību. Komisija esot vienīgi apgalvojusi, ka korekcijas nebija pielāgotas, nepierādot, kādā veidā *SMBV* ar nodokli apliekamā peļņa būtu bijusi lielāka ar atbilstošām korekcijām.
- 506 Komisija šos argumentus apstrīd. Tā norāda, ka divi ziņojumā par transfertcenām piedāvātie labojumi nav piemēroti un izraisa *SMBV* ar nodokli apliekamās peļņas samazināšanos. Tā apgalvo, ka Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* nav pierādījuši, ka tā būtu pielāvusi kļūdu vērtējumā.
- 507 Pirmkārt, attiecībā uz grozījumiem, kas ir piemēroti izmaksu bāzei, Komisija apgalvo, ka tā patiešām šo punktu ir apstrīdējusi apstrīdētā lēmuma 319.–332. apsvērumā, apstiprinot, ka *Alki* nevar uzņemties nekādu *SMBV* uzņēmuma risku. Komisija atsaucas arī uz apstrīdētā lēmuma 59. un 159. apsvērumu, kuros esot izklāstīts, ka izmaksu bāzes korekcija, ņemot vērā ziņojumu par transfertcenām, esot pamatota ar *SMBV* ražotāja pēc pasūtījuma statusu, tam neuzņemoties nekādu risku. Turklāt Komisija apstrīd Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* argumentus, saskaņā ar kuriem *SMBV* peļņa varēja tikt aprēķināta, pamatojoties uz darbības izmaksām, nevis kopējām izmaksām.
- 508 Otrkārt, Komisija norāda, ka, lai gan koriģētais uzcenojums esot radījis lielāku procentuālo daļu, šī procentuālā daļa tika piemērota ievērojami mazākai izmaksu bāzei. Tā piebilst, ka, tā kā negraudētu kafijas pupiņu izmaksas, atlīdzība, kas maksājama trešajām personām, un produkti, kas nav saistīti ar kafiju, esot bijuši jāiekļauj izmaksu bāzē, nebija pamata piemērot “apgrozāmā kapitāla korekciju”. Pat pieņemot, ka *Starbucks* grupas nodokļu konsultants, kas sagatavoja ziņojumu par transfertcenām, nav pieļāvis kļūdu, izslēdzot šīs dažādās izmaksas no izmaksu bāzes, “apgrozāmā kapitāla korekcija” arī nebūtu bijusi pielāgota. Turklāt Komisija apgalvo, ka tā apstrīdētā lēmuma 402.–406. apsvērumā esot pietiekami paskaidrojusi, kādā veidā “apgrozāmā kapitāla korekcija” kopā ar izmaksu bāzes labojumiem esot samazinājusi uzņēmumu ienākuma nodokli, kas parasti jāmaksā *SMBV*.

a) Ievada apsvērumi

- 509 Vispirms ir jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 407. un 408. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka, pat pieņemot, ka *SMBV* funkcijas un peļņas līmeņa rādītājs ir noteikti pareizi, divu ziņojumā par transfertcenām piedāvāto korekciju rezultātā metode, kas tika piedāvāta ziņojumā par transfertcenām, neļāva panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu.
- 510 Pamatojoties uz konstatējumu, ka abi labojumi esot kļūdaini, Komisija secināja, ka, piekritot šai metodei, kura izraisa nodokļa samazinājumu, kas *SMBV* jāmaksā, pamatojoties uz Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, salīdzinot ar neatkarīgiem uzņēmumiem, kuru peļņa tiek noteikta tirgus apstākļos, pamatojoties uz šo sistēmu, ar *APA* esot piešķirta selektīva priekšrocība *SMBV* LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 511 Ir jānorāda, ka tādējādi no apstrīdētā lēmuma 407. un 408. apsvēruma izriet, ka Komisijas pieeja, salīdzinot *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu, piemērojot *APA*, ar neatkarīga uzņēmuma apliekamā peļņa, kura ir noteikta tirgus apstākļos, pamatojoties uz Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu, pirmšķietami atbilst Komisijas izvirzītajām prasībām par priekšrocības esamības pierādīšanu.
- 512 Tomēr ir jāatgādina – no šī sprieduma 151. un 152. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka, lai noteiktu, vai ar *APA* šajā lietā tika piešķirta priekšrocība *SMBV*, Komisijai ir jāpierāda, ka *APA* īstenotās transfertcenās noteikšanas metode ir izraisījusi *SMBV* nodokļu nastas samazināšanos, un, precīzāk, jāpierāda, ka *SMBV* peļņas līmenis, kas aprēķināts, piemērojot transfertcenu noteikšanas metodi, tiek samazināts tādā proporcijā, ka to nevar uzskatīt par tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību. Kā tas ir konstatēts šī sprieduma 498. punktā, ja Komisija pārbauda, vai integrētā uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa, piemērojot nodokļu pasākumu, atbilst tirgū balstītas ar nodokli apliekamas peļņas ticamai aplēstajai vērtībai, tā var konstatēt priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē vienīgi tad, ja atšķirība starp abiem salīdzināšanas faktoriem pārsniedz neprecizitātes, kas raksturīgas metodei, kura piemērota, lai iegūtu minēto aplēsi.
- 513 Tātad ir jāpārbauda, vai Komisija ir pietiekami pierādījusi, ka abi *Starbucks* grupas nodokļu konsultanta izdarītie labojumi bija radījuši priekšrocību *SMBV*.

b) Par labojumu saistībā ar izmaksu bāzi

- 514 Pirmais labojums, kas piedāvāts ziņojumā par transfertcenām, attiecas uz izmaksu bāzi (turpmāk tekstā – “izmaksu bāzes korekcija”). To veido atsevišķu izmaksu izslēgšana no izmaksu bāzes, kas tiek izmantota kā peļņas līmeņa rādītājs, lai piemērotu *TNMM*. Tomēr ir jākonstatē, ka no apstrīdētā lēmuma 406. un 407. apsvēruma izriet, ka Komisijas norādītā kritika ir skaidri ierobežota ar nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu no izmaksu bāzes, kas izmantota *TNMM* piemērošanai. Komisija būtībā konstatēja, ka nekas neizskaidrojot nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu, lai gan tas tika ņemts vērā iepriekšējā *APA*.
- 515 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka pretēji tam, ko apgalvo Komisija, secinājums, kas izdarīts apstrīdētā lēmuma 407. apsvērumā un saskaņā ar kuru ar ziņojumā par transfertcenām piedāvātajiem un *APA* apstiprinātajiem labojumiem esot piešķirta priekšrocība *SMBV*, ir skaidri ierobežots ar nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu no *SMBV* izmaksu bāzes. No apstrīdētā lēmuma teksta neizriet, ka Komisija būtu pamatojusi konstatējumu par priekšrocību ar citu izmaksu izslēgšanas no izmaksu bāzes, kas tika izmantota kā *SMBV* peļņas līmeņa rādītājs.
- 516 Komisijas minētais apstāklis, saskaņā ar kuru pēdējā minētā apstrīdētā lēmuma 319.–332. apsvērumā ir apšaubījusi faktu, ka *SMBV* uzņēmuma riski tika nodoti *Aiki*, neļauj konstatēt, ka tā šo iemeslu dēļ būtu uzskatījusi, ka dažas izmaksas kļūdaini tikušas izslēgtas no izmaksu bāzes, kas izmantota kā

peļņas līmeņa rādītājs. Šo konstatējumu pastiprina apstākļi, ka jautājumu par labojumiem Komisija pati ir iesniegusi kā pakārtotu argumentācijas virzienu (skat. apstrīdētā lēmuma 407. apsvērumu) apstrīdētā lēmuma 319.–332. apsvērumā izvērtētajam argumentācijas virzienam.

- 517 Turklāt pretēji tam, ko būtībā apgalvo Komisija, no apstrīdētā lēmuma 59. un 159. apsvēruma neizriet, ka tā būtu pamatojusi konstatējumu, ka ar *APA* tika piešķirtas priekšrocības *SMBV*, ar labojumiem izmaksu bāzē. Runājot par apstrīdētā lēmuma 59. apsvērumu, ir jākonstatē, ka, lai gan tas patiešām attiecas uz minētajām korekcijām, runa ir vienīgi par ziņojuma par transfertcenām satūra atspoguļojumu. Attiecībā uz apstrīdētā lēmuma 159. apsvērumu, kas ir ietverts administratīvās procedūras uzsākšanas pamatojuma nodaļā, tajā vienīgi ir norādīts, ka Komisija ir paudusi šaubas par ziņojumā par transfertcenām piedāvātajām korekcijām, un no tā nav iespējams izsecināt Komisijas nostāju saistībā ar apstrīdēto lēmumu.
- 518 Pamatojoties uz šī sprieduma 515.–517. punktā veiktajiem konstatējumiem, tādējādi ir jākonstatē, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā nav nedz apgalvojusi, nedz *a fortiori* pierādījusi, ka ar izmaksu bāzes grozījumiem, kas nav saistīti ar nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu, būtu piešķirta priekšrocība *SMBV*. Līdz ar to ir jānoraida Komisijas argumenti, kuri iesniegti iebildumu raksta stadijā un saskaņā ar kuriem darbības izmaksu izmantošana kopējo izmaksu (ieskaitot kafijas pupiņu izmaksas, atlīdzību, kas samaksāta trešajām personām, un produktu, kas nav saistīti ar kafiju, izmaksas) vietā būtu izraisījusi *SMBV* nodokļa bāzes samazināšanos.
- 519 Otrkārt, attiecībā uz nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu apstrīdētā lēmuma 406. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka ziņojumā par transfertcenām ir akceptēts ievērojams izmaksu bāzes samazinājums, izslēdzot minētās izmaksas.
- 520 Komisija apstrīdētā lēmuma 406. apsvērumā vienīgi apgalvo, ka šīs izmaksas tika ņemtas vērā agrākajā *SMBV* nodokļa bāzes noteikšanas kārtībā, kas tika izmantota pirms *APA* noslēgšanas, un ka šo izmaksu izslēgšana nebija pamatota, nesniedzot nekādus citus precizējumus. No apstrīdētā lēmuma teksta skaidri neizriet, uz ko atsaucas Komisija, norādot, ka nav sniegts pamatojums izmaksu izslēgšanai, un it īpaši, vai tā uzskata, ka šādi paskaidrojumi būtu bijuši jāiekļauj *APA* vai jāsniedz administratīvajā procesā.
- 521 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jākonstatē, ka ar konstatējumu par nepietiekamu labojumu pamatojumu neatkarīgi no tā, vai to veica *Starbucks* korespondenti vai Nīderlandes iestādes, pašu par sevi nepietiek, lai tiktu pierādīts, ka šī korekcija būtu bijusi kļūdaina, nedz arī ka tā būtu izraisījusi *SMBV* nodokļu nastas samazināšanos.
- 522 Otrkārt, katrā ziņā ir jākonstatē, ka no apstrīdētā lēmuma 407. apsvēruma izriet, ka Komisijas veiktā kļūdainās nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanas pārbaude ir pakārtota analīze, kas iekļaujas gadījumā, kad *SMBV* pamatfunkcija patiešām ir kafijas grauzdēšana.
- 523 Pirmām kārtām no Komisijas iebildumu raksta lietā T-636/16 izriet, ka nesaistītais ražošanas uzņēmums 1 galvenokārt ražoja tādus produktus kā aromatizētu kafiju, kafijas pulveri ar aplūkoto preču zīmi vai šķīstošo kafiju un ka tas negrauzdētas kafijas pupiņas grauzdēja vienīgi “ierobežotos daudzumos”. Komisija tomēr nepaskaidro, kādā veidā nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 izmaksām bija nozīme *SMBV* kā grauzdētāja ar nodokli apliekamās peļņas aprēķināšanai.
- 524 Otrām kārtām jākonstatē, ka argumenti, ko Komisija izvirzījusi savos procesuālajos rakstos saistībā ar nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu, ir balstīti uz pieņēmumu, ka *SMBV* pamatdarbība ir tālākpārdošana. Līdz ar to šie dažādie argumenti ir jānoraida.
- 525 Trešām kārtām no ziņojuma par transfertcenām izriet, ka nodokļu konsultants no izmaksu bāzes, ko izmanto *TNMM* piemērošanas nolūkā, ir izslēdzis izmaksas, kas attiecas uz darbībām, kurām *SMBV* nesniedz pievienoto vērtību. Nīderlandes Karaliste un *Starbucks* savos attiecīgajos procesuālajos

- rakstos turklāt norāda, ka nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšana ir pamatota ar to, ka *SMBV* nesniedz nekādu pievienoto vērtību. Tie norāda, ka izmaksas, kas saistītas ar darījumu starp *SMBV* un nesaistīto ražošanas uzņēmumu 1, vienīgi tiek ierakstītas *SMBV* grāmatvedībā, bet nav attiecināmas uz *SMBV* darbību. Nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 preču iegāde līdz ar to esot neitrāls darījums, lai noteiktu šī uzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu.
- 526 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka nav izslēgts, ka ienākumi no precēm, ko saražojis nesaistīts ražošanas uzņēmums 1, ir pielīdzināmi nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksām, tādējādi *SMBV* negūst nekādu peļņu no minētā uzņēmuma precēm. Komisija nav pierādījusi, ka *SMBV* būtu pievienojusi nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 precēm pievienoto vērtību un ka tā faktiski būtu guvusi peļņu no šo preču izmantošanas, līdz ar to nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksas noteikti vajadzējis ņemt vērā *TNMM* piemērošanas nolūkā.
- 527 Komisija arī nav pierādījusi, ka ziņojumā par transfertcenām norādītās atšķirības starp *SMBV* un 20 uzņēmumu, uz kuru pamata tika veikta salīdzinājuma analīze, funkcijām nepamato labojuma piemērošanu saistībā ar nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu.
- 528 Tā kā Komisija nav sniegusi informāciju, kas ļautu uzskatīt, ka *SMBV* būtu guvusi peļņu no darījuma ar nesaistīto ražošanas uzņēmumu 1 vai ka uzcenojuma faktors būtu jāpiemēro izmaksu bāzei, kas ietver nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 izmaksas, jākonstatē, ka tā nevarēja secināt, ka minēto izmaksu izslēgšana bija kļūdaina un izraisīja *SMBV* peļņas samazināšanos.
- 529 Treškārt, ir jākonstatē, kā to apgalvo *Starbucks*, ka skaitliskie dati, kas ir ietverti tabulā Komisijas iebildumu raksta lietā T-636/16 184. punktā, kas ir aprēķini, kuri ir balstīti uz apstrīdētā lēmuma 3. tabulā norādītajiem skaitļiem, nevar tikt ņemti vērā Komisijas nostājas atbalstam. No vienas puses, minētie dati attiecas uz *SMBV* kopējām izmaksām (darbības izdevumi un pārdoto preču izmaksām), nevis tikai uz darbības izmaksām, kurām būtu jāpievieno nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksas. Otrkārt, šie dati vienīgi pierāda, ka peļņas līmenis būtu bijis augstāks, ja izmaksu bāze būtu bijusi lielāka, un tie neļauj apstiprināt apgalvojumu, saskaņā ar kuru *SMBV* būtu radījusi peļņu, izmantojot nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 preces.
- 530 Ceturtkārt, ir jānorāda, ka nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšana ir apvienota ar ienesīguma starpības korekciju uz augšu. Tātad noteikti nevar secināt, ka *APA* piemērotās korekcijas, skatot tās kopumā, noteikti izraisītu *SMBV* nodokļa bāzes samazināšanu. Komisija nav aprēķinājusi nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksas vai vismaz daļu, ko tās veido starp *SMBV* izmaksām. Tātad no apstrīdētā lēmuma neizriet, ka nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksas atspoguļo tādu *SMBV* izmaksu daļu, ka tikai to izslēgšana vien ietekmētu *SMBV* peļņu tādā apmērā, ka tās apmērs vairs neatspoguļotu peļņu, kas izriet no nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas situācijas.
- 531 Ņemot vērā šos apsvērumus, ir jākonstatē, ka Komisija nav pierādījusi, ka ar nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu tiktu piešķirtas priekšrocības *SMBV*, nepārbaudot, vai Komisija savā lēmumā nav sniegusi pamatojumu.

c) Par “apgrozāmā kapitāla korekciju”

1) Par attiecīgās korekcijas apjomu

- 532 Attiecībā uz otrās aplūkotās korekcijas apmēru ir jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 407. apsvērumā Komisija ir apgalvojusi, ka “apgrozāmā kapitāla korekcija” (*working capital adjustment*) rezultātā ziņojumā par transfertcenām piedāvātā metode neļāva panākt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Šajā ziņā ir jānorāda, ka ne ziņojumā par transfertcenām, ne *APA* nav izmantota frāze “apgrozāmā kapitāla korekcija”.

- 533 Vispirms apstrīdētajā lēmumā Komisija apgalvoja, ka ziņojumā par transfertcenām *Starbucks* grupas nodokļu konsultants piedāvāja konversijas uzcenojuma korekciju, kuru Nīderlandes iestādes aprakstīja kā “apgrozāmā kapitāla korekciju” (apstrīdētā lēmuma 401. apsvērumā). No šī konstatējuma izriet, ka apstrīdētajā lēmumā izmantotā frāze “apgrozāmā kapitāla korekcija” ir jāsaprot tādā nozīmē, kādu Nīderlandes iestādes ir izmantojušas administratīvajā procesā.
- 534 Turpinot – no apstrīdētā lēmuma 403. apsvēruma izriet, ka Komisija ir izteikusi šaubas par “apgrozāmā kapitāla korekciju” lēmuma par procedūras uzsākšanu 101.–113. apsvērumā. Pirmkārt, ir jānorāda, ka lēmuma par procedūras uzsākšanu 101. un 102. apsvērumā Komisija ir apspriedusi “labojumu attiecībā uz izejmateriālu izmaksām” (*raw material cost mark-up*), lai gan korekcija attiecībā uz negraudzētas kafijas izmaksu izslēgšanu no izmaksu bāzes ir apspriesta lēmuma par procedūras uzsākšanu 99. un 100. apsvērumā. Apstrīdētā lēmuma 403. apsvērumā tādējādi nav atsauces uz šo pēdējo korekciju. Šo konstatējumu turklāt apstiprina apstrīdētā lēmuma 269. apsvēruma iii) punkts un 130. zemspītras piezīme.
- 535 Protams, lēmuma par procedūras uzsākšanu 103.–113. apsvērumā daļēji attiecas arī uz korekciju saistībā ar negraudzētas kafijas izmaksu izslēgšanu no izmaksu bāzes. Tomēr saskaņā ar lēmuma par procedūras uzsākšanu 107. apsvērumu Nīderlandes iestāžu argumenti par “apgrozāmā kapitāla korekcijām” ir izklāstīti šī paša lēmuma 59. apsvērumā. Saskaņā ar lēmuma par procedūras uzsākšanu 59. apsvērumu Nīderlandes iestādes paziņoja, ka “šajā gadījumā korekcija [bija] divu salīdzināmības korekciju apvienojums: tā apvienoja apgrozāmā kapitāla korekciju attiecībā uz izejmateriālu izmaksām salīdzināmo uzņēmumu ienesīgumam ar korekciju attiecībā uz izejmateriālu izmaksām salīdzināmo uzņēmumu izmaksu bāzē”. No Nīderlandes Karalistes argumentu apraksta administratīvajā procesā izriet, ka tajā frāze “apgrozāmā kapitāla korekcija” attiecas vienīgi uz “korekciju attiecībā uz izejmateriālu izmaksām”, uz kuru ir norādīts ziņojumā par transfertcenām.
- 536 Visbeidzot jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 407. apsvērumā Komisija pati norāda uz atšķirību starp “apgrozāmā kapitāla korekciju” un nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu no *SMBV* nodokļu bāzes.
- 537 Tādējādi ir jāsecina, ka apstrīdētā lēmuma 407. apsvērumā izmantotā frāze “apgrozāmā kapitāla korekcija” attiecas uz “korekciju attiecībā uz izejmateriālu izmaksām”, uz kuru ir norādīts ziņojumā par transfertcenām.
- 538 Katrā ziņā, pat pieņemot, ka apstrīdētā lēmuma 407. apsvērumā izmantotā frāze “apgrozāmā kapitāla korekcija” arī ir jāsaprot tādējādi, ka tajā ir atsauce uz korekciju attiecībā uz izejvielu izmaksām *SMBV* izmaksu bāzē, jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 401.–406. apsvērumā nav ietverts neviens arguments saistībā ar izmaksu bāzi, izņemot argumentu saistībā ar nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu. Tomēr šī sprieduma 514.–531. punktā jau tika konstatēts, ka Komisija nav pierādījusi, ka šo izmaksu izslēgšana piešķirtu priekšrocības *SMBV*. Apstrīdētā lēmuma 404. un 405. apsvērumā Komisija tikai noraida Nīderlandes Karalistes argumentus attiecībā uz salīdzināmības pētījuma atbilstību, pamatojoties uz kopējām izmaksām un zinātnisku rakstu. Turklāt apstrīdētā lēmuma 401.–403. apsvērumā nav nevienas atsauces uz *SMBV* izmaksu bāzi.

2) Par iebildumu attiecībā uz *SMBV* nodokļu nastas samazināšanas neesamību

- 539 Pirmkārt, ir jānorāda, ka, tā kā, pirmkārt, “apgrozāmā kapitāla korekcija” atbilst korekcijai attiecībā uz izejmateriālu izmaksām, kas ir norādītas ziņojumā par transfertcenām (skat. šī sprieduma 537. punktu), un, otrkārt, tā kā arguments par nesaistīta ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšanu tika noraidīts (skat. šī sprieduma 514.–531. punktu), šī korekcija izpaužas kā uzcenojuma likmes palielināšana izmaksu bāzē no [konfidenciāli]% līdz [konfidenciāli]% apmērā. Tomēr augstākas

- uzcenojuma likmes izmantošana, nosakot *SMBV* ar nodokli apliekamo peļņu, nevarēja izraisīt *SMBV* ar nodokli apliekamās peļņas samazināšanos. Tādējādi ar šo korekciju vien izolēti nevarēja piešķirt priekšrocību *SMBV*.
- 540 No tā izriet, ka Komisijai nav izdevies pierādīt, ka “apgrozāmā kapitāla korekcijas” rezultātā tiktu samazināts *SMBV* peļņas līmenis, ne arī to, ka ar šo korekciju tam būtu piešķirta priekšrocība.
- 541 Otrkārt, ir jākonstatē, ka Komisijas argumentācija attiecībā uz “apgrozāmā kapitāla korekciju”, kas izklāstīta apstrīdētā lēmuma 401.–405. apsvērumā, nevar pierādīt, ka “apgrozāmā kapitāla korekcijas” rezultātā samazinātos *SMBV* peļņas līmenis un ka līdz ar to tam būtu piešķirta priekšrocība.
- 542 Vispirms, ciktāl Komisija savu argumentāciju ir balstījusi uz konstatējumu, ka metodē, kas izmantota, lai noteiktu “apgrozāmā kapitāla korekciju”, netika ņemta vērā ne salīdzināmo uzņēmumu, ne *SMBV* apgrozāmā kapitāla summa, pietiek konstatēt, ka Komisija nepaskaidro, kādā veidā šis fakts varētu pierādīt *SMBV* peļņas līmeņa pazemināšanos.
- 543 Turklāt, lai gan Komisija uzskata, ka nepastāv nekāda pastāvīga saikne starp izmantotajām pārdošanas izmaksām korekcijā un apgrozāmā kapitāla vajadzībām, ir jākonstatē, ka Komisija nav paskaidrojusi, kādā veidā šis fakts varētu konkrēti pierādīt *SMBV* peļņas līmeņa pazemināšanos.
- 544 Turklāt ar tās apgalvojumiem, saskaņā ar kuriem “apgrozāmā kapitāla korekcija”, ko veic *Starbucks* grupas nodokļu konsultants, nav piemērota izvirzītajam mērķim labot atšķirības apgrozāmā kapitāla līdzekļu izmantošanā, Komisija vienīgi izmanto vispārīgus un aptuvenus apsvērumus, tādus, kas apstiprina, ka šī korekcija nav “pilnībā atbilstoša”, vai arī – ka “uzņēmumam ar augstām izejvielu izmaksām var būt nepieciešams neliels apgrozāmais kapitāls, ja tas savus krājumus pārstrādā efektīvi”.
- 545 Visbeidzot, attiecībā uz apstrīdētā lēmuma 402.–405. apsvērumā izdarīto konstatējumu, ka neviens no ziņojumā par transfertcenām iekļautajiem faktiem un neviens no argumentiem, ko administratīvajā procesā izvirzījusi Nīderlandes Karaliste, nekādi nepamato “apgrozāmā kapitāla korekciju”, jākonstatē, ka tikai šāda pamatojuma neesamības konstatējums arī nepierāda, ka “apgrozāmā kapitāla korekcija” būtu izraisījusi *SMBV* ar nodokli apliekamo ienākumu samazināšanos.
- 546 No tā izriet, ka pretēji tam, ko Komisija ir secinājusi apstrīdētā lēmuma 407. apsvērumā, tā nav pierādījusi, ka “apgrozāmā kapitāla korekcija” būtu izraisījusi *SMBV* ar nodokli apliekamo ienākumu samazināšanos.
- 547 Šo secinājumu neatspēko Komisijas izvirzītie argumenti. Jākonstatē, ka no apstrīdētā lēmuma 407. apsvēruma izriet, ka “apgrozāmā kapitāla korekcijas” pārbaude, ko veic Komisija, ir pakārtota analīze, kura iekļaujas gadījumā, ja *SMBV* pamatfunkcija patiešām būtu kafijas grauzdēšana. Komisijas iesniegtie argumenti tās procesuālajos rakstos attiecībā uz “apgrozāmā kapitāla korekciju” ir balstīti uz pieņēmumu, ka *SMBV* pamatdarbība ir tālākpārdošana. Līdz ar to šie dažādie argumenti ir jānoraida.
- 548 Ņemot vērā šī sprieduma 502.–547. punktā izklāstītos apsvērumus, ir jāapmierina Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* iebildumi, saskaņā ar kuriem Komisija nav pierādījusi, ka *APA* apstiprinātās apgrozāmā kapitāla korekcijas, kā arī nesaistītā ražošanas uzņēmuma 1 izmaksu izslēgšana būtu piešķirusi priekšrocības *SMBV*.
- 549 Tādējādi ir jāapmierina pamats, kas attiecas uz to, ka Komisija savā ceturtā līdz sestā argumentācijas virzienā nav pierādījusi, ka *APA* būtu piešķirusi *SMBV* priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

F. Par jautājumu, vai ar APA ir izdarīta atkāpe no UIN 8.ter panta, kā arī no Dekrēta par transfertcenām (argumentācija saistībā ar ierobežotu atsaucēs sistēmu, apstrīdētā lēmuma 409.–412. apsvērumš)

- 550 Nīderlandes Karaliste apgalvo, ka tā izvirza savus pamatus saistībā ar priekšrocības neesamību šajā gadījumā gan pret Komisijas galveno nostāju, proti, pirmajiem sešiem argumentācijas virzieniem, gan pret tās argumentāciju saistībā ar ierobežoto atsaucēs sistēmu, kurā Komisija konstatēja priekšrocības esamību šajā ziņā, ņemot vērā UIN 8.ter pantu, kā arī Dekrētu par transfertcenām. Savukārt *Starbucks* norāda, ka Komisijai esot bijis jāizvērtē *APA*, ņemot vērā UIN 8.ter panta 1. punktu un Dekrētu par transfertcenām, ko tā neesot izdarījusi.
- 551 Komisija norāda, ka tā apstrīdētā lēmuma 409.–412. apsvērumā ir izvērtējusi *APA* saskaņā ar UIN 8.ter panta 1. punktu un pēc šīs pārbaudes konstatējusi, ka ar *APA* ir piešķirta selektīva priekšrocība *SMBV*.
- 552 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka absolūti pakārtoti apstrīdētā lēmuma 9.2.4. sadaļā “Papildu argumenti: selektīvas priekšrocības sakarā ar atkāpēm no dekrēta” (apstrīdētā lēmuma 409.–412. apsvērumš) Komisija uzskatīja, ka ar *APA* tika piešķirta priekšrocība *SMBV* attiecībā uz novērtējumu, pamatojoties uz šaurāko UIN 8.ter panta 1. punktu un Dekrētu par transfertcenām (apstrīdētā lēmuma 412. apsvērumš).
- 553 Faktiski apstrīdētā lēmuma 410. apsvērumā Komisija norādīja, ka “papildu argumentos [...] *APA* uzņēmumam *SMBV* tiek piešķirtas selektīvas priekšrocības arī ierobežotākas atsaucēs sistēmas kontekstā, kuru veido grupas uzņēmumi, kas piemēro tādu transfertcenu noteikšanu, uz kuru attiecas [UIN] 8.ter panta 1. punkts un Dekrēts [par transfertcenām]”. Apstrīdētā lēmuma 411. apsvērumā Komisija atgādina, ka ar UIN 8.ter panta 1. punktu un Dekrētu par transfertcenām “[Nīderlandes nodokļu tiesību aktos] [...] tiek ieviests nesaistītu pušu darījuma princips, saskaņā ar kuru darījumi starp grupas uzņēmumiem būtu jāatlīdzina tā, it kā par tiem būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi, veicot pārrunas salīdzināmos apstākļos atbilstīgi nesaistītu pušu darījuma principam”. Šajā pašā apsvērumā Komisija norāda, ka Dekrēta par transfertcenām preambulā ir precizēts, ka ESAO pamatnostādnes ir tieši piemērojamas Nīderlandē. Apstrīdētā lēmuma 412. apsvērumā Komisija ir atsaukusies uz apstrīdētā lēmuma 268.–274. apsvērumā izklāstīto argumentāciju, kurā ir apkopots pirmais līdz sestais argumentācijas virziens, lai secinātu, ka ar *APA* arī tika piešķirta selektīva priekšrocība, pamatojoties uz šaurāku atsaucēs sistēmu, kuru veido UIN 8.ter panta 1. punkts un Dekrēts par transfertcenām.
- 554 No šiem secinājumiem izriet, ka Komisija secināja, ka ar aplūkoto *APA* tika piešķirta selektīva priekšrocība *SMBV*, jo tā izraisīja iekasējamā nodokļa samazinājumu, salīdzinot ar situāciju, kurā tiktu pareizi piemērots UIN 8.ter pantā un Dekrētā par transfertcenām norādītais nesaistītu pušu darījuma princips.
- 555 Tomēr ir jākonstatē, ka Komisija šo secinājumu ir pamatojusi ar *APA* pārbaudi, kas veikta saistībā ar tās galveno analīzi. Tādējādi tā apstiprina, ka tā jau apstrīdētā lēmuma 9.2.3.1. sadaļā ir pierādījusi, ka *APA* neļāva panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta ticamu aplēsi.
- 556 Protams, argumentācija, kura izklāstīta apstrīdētā lēmuma 409.–412. apsvērumā, vispirms attiecas uz Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* argumentu par atsaucēs ietvara izvēli, kas izriet no attiecīgā pasākuma selektivitātes analīzes.
- 557 Tomēr ir jānorāda, ka Nīderlandes Karaliste un Komisija uzskata, ka apstrīdētā lēmuma 412. apsvērumš ir jāinterpretē tādējādi, ka tā ir secinājusi, pamatojoties uz attiecīgo valsts tiesību pārbaudi, proti, UIN 8.ter panta 1. punktu un Dekrētu par transfertcenām, ka ar *APA* tika piešķirtas priekšrocības *SMBV*, jo Komisijas veiktā analīze pirmajā līdz sestajā argumentācijas virzienā ir piemērojama *mutatis mutandis*. Šo konstatējumu turklāt apstiprina apstrīdētā lēmuma 416. apsvēruma formulējums.

558 Tā kā nav nepieciešams šajā lietā paust savu nostāju par argumentācijas precīzo raksturu un precīzu apjomu, ņemot vērā Komisijas ierobežoto atsauces sistēmu, kas izklāstīta apstrīdētā lēmuma 409.–412. apsvērumā, pietiek konstatēt, ka, pat ja pieņemtu, ka Komisija ir izvērtējusi kļūdas, kuras tā bija identificējusi pirmajā līdz sestajā argumentācijas virzienā, ņemot vērā UIN 8.ter pantu, kā arī Dekrētu par transfertcenām, ar kuriem nesaistītu pušu darījuma princips ir ietverts Nīderlandes tiesībās, Komisija to pašu iemeslu dēļ, kas izklāstīti šī sprieduma 173.–549. punktā un kas *mutatis mutandis* ir piemērojami šādai pārbaudei, nav pierādījusi, ka ar APA būtu piešķirta priekšrocība SMBV LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

G. Secinājumi

559 Pirmkārt, no šī sprieduma 404. un 549. punkta izriet, ka seši apstrīdētā lēmuma argumentācijas virzieni nav pietiekami, lai pierādītu, ka ar APA būtu piešķirta priekšrocība SMBV LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

560 Otrkārt, no šī sprieduma 550.–558. punkta izriet – Komisija nav pierādījusi, ka APA ir atkāpe no UIN 8.ter panta, kā arī Dekrēta par transfertcenām un ka ar to tādējādi būtu piešķirta priekšrocība SMBV LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

561 No visa iepriekš minētā izriet, ka ne ar vienu no apstrīdētajā lēmumā norādītajiem argumentācijas virzieniem Komisijai nav izdevies juridiski pietiekami pierādīt priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Tādējādi apstrīdētais lēmums ir jāatceļ pilnībā un nav jāizvērtē pārējie Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* izvirzītie pamati.

IV. Par tiesāšanās izdevumiem

562 Atbilstoši Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Šajā lietā, tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež segt savus tiesāšanās izdevumus un atlīdzināt Nīderlandes Karalistes un *Starbucks* tiesāšanās izdevumus atbilstoši viņu prasījumiem.

563 Saskaņā ar Reglamenta 138. panta 1. punktu Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

nospriež:

- 1) **Lietas T-760/15 un T-636/16 apvienot šī sprieduma taisīšanai.**
- 2) **Atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2017/502 (2015. gada 21. oktobris) par valsts atbalstu SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), ko īstenojusi Nīderlande attiecībā uz uzņēmumu *Starbucks*.**
- 3) **Eiropas Komisija sedz savus, kā arī atlīdzina Nīderlandes Karalistes, *Starbucks Corp.* un *Starbucks Manufacturing Emea BV* tiesāšanās izdevumus.**
- 4) **Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2019. gada 24. septembrī.

[Paraksti]

Satura rādītājs

I.	Tiesvedības priekšvēsture un atbilstošās tiesību normas	2
A.	Par atbilstošajām valsts tiesību normām	2
B.	Par iepriekšēju vienošanos par cenas noteikšanu	4
C.	Tiesvedības priekšvēsture	5
1.	Par administratīvo procedūru Komisijā	5
2.	Par apstridēto lēmumu	5
a)	Par apstridētā pasākuma aprakstu	6
b)	Par apstridētā pasākuma vērtējumu	8
c)	Par valsts atbalsta atgūšanu	13
d)	Secinājumi	13
II.	Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi	14
A.	Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-760/15	14
1.	Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāru izskatīšanu	14
2.	Par iestāšanos lietā	15
3.	Par lūgumiem par konfidencialitātes ievērošanu	15
4.	Par lietas dalībnieku prasījumiem	16
B.	Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-636/16	16
1.	Par iztiesāšanas sastāvu un lietas izskatīšanu prioritārā kārtībā	16
2.	Par lūgumiem par konfidencialitātes ievērošanu	16
3.	Par lietas dalībnieku prasījumiem	17
C.	Par lietu apvienošanu tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām un par procesa mutvārdu daļu	17
III.	Juridiskais pamatojums	18
A.	Procesuālie jautājumi	18
1.	Par šo lietu apvienošanu galīgā lēmuma pieņemšanai	18
2.	Par lūgumu, lai Starbucks apsvērumi par ziņojumu tiesas sēdē tiktu izņemti no lietas materiāliem	18
3.	Par prasības pieteikuma A.7. pielikuma pieņemamību lietā T-760/15	19

B.	Par izvirzītajiem pamatiem un šīs prasības izvērtējuma struktūru.....	19
C.	Par nesaistītu pušu darījuma principa esamību valsts atbalsta pārbaudes jomā un par dalībvalstu nodokļu autonomijas principa ievērošanu	21
D.	Par pamata argumentācijas saistībā ar nodokļu priekšrocības <i>SMBV</i> interesēs esamību apstrīdēšanu (apstrīdētā lēmuma 275.–361. apsvērumi).....	27
1.	Par <i>TNMM</i> izvēli šajā lietā un par to, ka netika pārbaudīts darījums grupas ietvaros, attiecībā uz kuru faktiski tika lūgta <i>APA</i> (pirmais argumentācijas virziens).....	27
a)	Ievada apsvērumi	29
b)	Par pierādīšanas pienākumu	30
c)	Par Vispārējās tiesas veicamās pārbaudes limeni	30
d)	Par nodevas, ko <i>SMBV</i> maksā <i>Alki</i> , nenorādīšanu un neanalizēšanu <i>APA</i>	31
e)	Par prasību dot priekšroku <i>CUP</i> metodei salīdzinājumā ar <i>TNMM</i>	32
2.	Par jautājumu, vai nodevas apmēram, ko <i>SMBV</i> maksāja <i>Alki</i> , vajadzētu būt nullei (otrs argumentācijas virziens)	33
a)	Ievada apsvērumi	34
b)	Par <i>SMBV</i> funkcijām saistībā ar nodevu	35
c)	Par parastajiem nodokļu uzlikšanas noteikumiem Nīderlandes tiesībās	36
d)	Par Komisijas norādīto apstākļu izmantošanu, kas nebija pieejami <i>APA</i> noslēgšanas brīdī	36
e)	Par jautājumu, vai intelektuālais īpašums grauzdēšanas jomā sniedz vērtību <i>SMBV</i>	37
1)	Par jautājumu, vai <i>SMBV</i> izmantoja intelektuālo īpašumu grauzdēšanas jomā tieši tirgū	38
2)	Par jautājumu, vai <i>SMBV</i> ir radušies zaudējumi no tā grauzdēšanas darbībām	39
f)	Par salīdzinājumu ar nolīgumiem par kafijas grauzdēšanu, ko Starbucks noslēdzis ar trešajām personām, un salīdzinājums ar līdzīgiem licences nolīgumiem “tirgū”	41
1)	Par līgumiem, kas tika noslēgti pēc <i>APA</i>	43
2)	Par līgumiem, kas noslēgti ar uzņēmumiem, kuri negrauzdē kafiju	43
3)	Par līgumiem ar uzņēmumiem, kas nav nodrošinājuši grauzdētas kafijas pārdošanu veikaliem vai patērētājiem	44
4)	Par līgumiem, kas attiecas uz citiem produktiem, nevis grauzdēto kafiju	45
5)	Par līgumu, kurā ir paredzēts maksāt nodevu par intelektuālā īpašuma izmantošanu grauzdēšanas jomā	46
6)	Par līgumu, kas noslēgts ar nesaistīto ražošanas uzņēmumu 2	47

g) Par nolīgumiem, kuri noslēgti starp <i>Starbucks</i> konkurentiem un trešajām personām, kas veic grauzdēšanu	50
h) Par argumentu, ka nodevas apmēram bija jābūt mazākam par <i>APA</i> apstiprināto līmeni ..	52
3. Par negrauzdētu kafijas pupiņu ikgadējo izmaksu noteikšanu (trešais argumentācijas virziens)	53
a) Par jautājumu, vai negrauzdētu kafijas pupiņu cena bija ārpus apstrīdētā pasākuma piemērošanas jomas	54
b) Par jautājumu, vai uzcenojuma apmērs, ko piemēro negrauzdētu kafijas pupiņu izmaksām, kuras <i>SCTC</i> pārdod <i>SMBV</i> , neatbilda nesaistītu pušu darījuma principam	56
E. Par pakārtotās argumentācijas apstrīdēšanu attiecībā uz nodokļu priekšrocības esamību <i>SMBV</i> interesēs (apstrīdētā lēmuma 362.–408. apsvērumi)	58
1. Par <i>SMBV</i> kā vissarežģītākās vienības noteikšanu (argumentācijas ceturtais virziens)	59
2. Par <i>SMBV</i> funkciju analīzi un par <i>SMBV</i> peļņas noteikšanu, pamatojoties uz izmantošanas izmaksām (argumentācijas piektais virziens)	62
a) Par peļņas līmeņa rādītāja izvēli	64
b) Par Komisijas salīdzināmības analīzi	66
3. Par korekciju izvēli (sestais argumentācijas virziens)	70
a) Ievada apsvērumi	71
b) Par labojumu saistībā ar izmaksu bāzi	71
c) Par “apgrozāmā kapitāla korekciju”	73
1) Par attiecīgās korekcijas apjomu	73
2) Par iebildumu attiecībā uz <i>SMBV</i> nodokļu nastas samazināšanas neesamību	74
F. Par jautājumu, vai ar <i>APA</i> ir izdarīta atkāpe no UIN 8. <i>ter</i> panta, kā arī no Dekrēta par transfertcenām (argumentācija saistībā ar ierobežotu atsauces sistēmu, apstrīdētā lēmuma 409.–412. apsvērumi)	76
G. Secinājumi	77
IV. Par tiesāšanās izdevumiem	77