

**DECIZIA (UE) 2017/502 A COMISIEI****din 21 octombrie 2015****privind ajutorul de stat SA.38374 (2014/C, ex 2014/NN) pus în aplicare de către Regatul Țărilor de Jos în favoarea Starbucks***[notificată cu numărul C(2015) 7143]***(Numai textul în limba neerlandeză este autentic)****(Text cu relevanță pentru SEE)**

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în special articolul 108 alineatul (2),

având în vedere Acordul privind Spațiul Economic European, în special articolul 62 alineatul (1) litera (a),

după ce părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile în conformitate cu dispozițiile menționate anterior <sup>(1)</sup> și având în vedere observațiile acestora,

întrucât:

**1. PROCEDURA**

- (1) Prin scrisoarea din 30 iulie 2013, Comisia a solicitat autorităților neerlandeze să furnizeze informații cu privire la practica în domeniul deciziilor fiscale din Regatul Țărilor de Jos, precum și toate deciziile legate de Starbucks Coffee EMEA BV (denumită în continuare: „Starbucks Coffee BV”) și Starbucks Manufacturing EMEA BV (denumită în continuare: „SMBV”), ambele societăți fiind controlate indirect de Starbucks Corporation. Starbucks Corporation și toate societățile controlate de această corporație sunt denumite în continuare în mod colectiv „Starbucks” sau „Grupul Starbucks”.
- (2) Prin scrisoarea din 2 octombrie 2013, autoritățile neerlandeze au transmis Comisiei informațiile solicitate, inclusiv acordul de preț în avans (denumit în continuare „APA”) <sup>(2)</sup> încheiat în 2008 între administrația fiscală neerlandeză și Starbucks Coffee BV (denumit în continuare: „Starbucks Coffee BV APA”), APA încheiat în 2008 între administrația fiscală neerlandeză și SMBV (denumit în continuare: „SMBV APA”), precum și documentele justificative. Aceste documente vizează, în special, un raport privind stabilirea prețurilor de transfer care stă la baza cererii pentru cele două APA menționate anterior (denumit în continuare: „raport privind prețurile de transfer”) și alte schimburi între administrația fiscală neerlandeză și consilierul fiscal al Starbucks Corporation, [consilier fiscal] <sup>(\*)</sup>, (denumit în continuare: „consilier fiscal”) în numele Starbucks Coffee BV și SMBV <sup>(3)</sup>.
- (3) La 9 ianuarie 2014, în pregătirea unei reuniuni care va avea loc la 15 ianuarie 2014, Comisia a adresat un mesaj electronic autorităților neerlandeze, care enumeră o serie de întrebări în ceea ce privește, printre altele, un acord privind prețurile de transfer, convenite în APA încheiat de administrația fiscală neerlandeză cu Starbucks Coffee BV și cu SMBV.
- (4) La 15 ianuarie 2014, a avut loc o reuniune între serviciile Comisiei și reprezentanții administrației fiscale neerlandeze, în cadrul cărora serviciile Comisiei au solicitat, printre altele, clarificări suplimentare cu privire la ajustările aduse bazei de cost din raportul privind prețurile de transfer în ceea ce privește APA cu SMBV și redevențele fluctuante plătite de SMBV.

<sup>(1)</sup> JO C 460, 19.12.2014, p. 11.

<sup>(2)</sup> În cuprinsul deciziei, termenii „decizie fiscală” și „APA” se utilizează ca sinonime.

<sup>(\*)</sup> Pasaje din acest text au fost ascunse pentru a nu se divulga informații confidențiale; acestea sunt redată între paranteze drepte. Marjele de profit și adaosurile comerciale ale SCTC în ceea ce privește boabele de cafea verde sunt rotunjite la cel mai apropiat multiplu de 3 %.

<sup>(3)</sup> O decizie fiscală anterioară încheiată între administrația fiscală neerlandeză și Starbucks Coffee BV și SMBV în 2001 a fost, de asemenea, prezentată ca document justificativ.

- (5) Prin scrisoarea din 28 ianuarie 2014, ca răspuns la întrebările adresate în cadrul reuniunii din 15 ianuarie 2014, autoritățile neerlandeze au prezentat informații cu privire la ajustările efectuate prin comparabilitate, alegerea societăților comparabile și redevența fluctuantă. În considerentele 59-62 din decizia de inițiere a procedurii, sunt prezentate informații suplimentare descriptive cu privire la documentele furnizate, astfel cum se menționează în considerentul 9.
- (6) Prin scrisoarea din 7 martie 2014 <sup>(4)</sup>, Comisia a informat autoritățile neerlandeze asupra faptului că examinează dacă acordurile APA încheiate în favoarea Starbucks Coffee BV și SMBV pot constitui un nou ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat și a invitat autoritățile neerlandeze să prezinte observații cu privire la compatibilitatea unui astfel de ajutor. Comisia a invitat autoritățile neerlandeze să furnizeze orice informații suplimentare referitoare la acordurile APA încheiate cu Starbucks Coffee BV și SMBV, precum și declarațiile fiscale ale societăților Starbucks Coffee BV și SMBV și ale societăților aflate în legătură cu aceste două societăți din Regatul Țărilor de Jos.
- (7) Prin scrisoarea din 21 martie 2014, autoritățile neerlandeze au răspuns la scrisoarea din 7 martie 2014 și a furnizat declarații fiscale solicitate. Autoritățile neerlandeze au confirmat, de asemenea, că toate documentele relevante referitoare la acordurile APA prezentate anterior Comisiei au fost deja furnizate Comisiei.
- (8) La 6 mai 2014, a avut loc o reuniune între serviciile Comisiei și reprezentanții administrației fiscale neerlandeze.
- (9) La 11 iunie 2014, Comisia a adoptat decizia de deschidere a procedurii oficiale de investigație în temeiul articolului 108 alineatul (2) din tratat cu privire la APA încheiat cu SMBV pe motivul că APA ar putea constitui ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat (denumită în continuare „decizie de inițiere a procedurii”) <sup>(5)</sup>.
- (10) Prin scrisoarea din 16 iulie 2014, autoritățile neerlandeze și-au prezentat observațiile cu privire la decizia de inițiere a procedurii. Au fost prezentate, printre altele, Acordul privind servicii de prăjire dintre Alki Limited Partnership (denumită în continuare: „Alki LP”) și SMBV și Acordul de cumpărare de cafea verde dintre SMBV și Starbucks Coffee Trading Company SARL (denumită în continuare: „SCTC”).
- (11) Prin scrisoarea din 25 noiembrie 2014, Comisia a solicitat autorităților neerlandeze să furnizeze informațiile solicitate în decizia de inițiere a procedurii, care au fost transmise doar parțial de către autoritățile neerlandeze la 16 iulie 2014 și să furnizeze informații suplimentare necesare pentru a analiza APA încheiat cu SMBV.
- (12) Autoritățile neerlandeze au răspuns la scrisoarea din 25 noiembrie 2014 prin scrisoarea din 19 decembrie 2014, precizând că o parte din informațiile solicitate nu se află în posesia lor.
- (13) La 19 decembrie 2014, decizia de inițiere a procedurii a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*. Comisia a invitat părțile interesate să își prezinte observațiile cu privire la măsura în cauză.
- (14) Prin scrisoarea din 16 ianuarie 2015, Starbucks și-a prezentat observațiile referitoare la decizia de inițiere a procedurii. Observații cu privire la decizia de inițiere a procedurii au fost prezentate, de asemenea, de către Asociația Olandeză a Consilierilor Fiscali (De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, denumită în continuare: „NOB”), Confederația Patronală și a Industriei din Regatul Țărilor de Jos (Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond, denumită în continuare: „VNO-NCW”), ATOZ Tax Advisers Luxemburg, Oxfam International și Camera de Comerț a Austriei (Bundesarbeitskammer Österreich, denumită în continuare: „BAK”).
- (15) Prin scrisoarea din 8 ianuarie 2015, ca răspuns la scrisoarea Comisiei din 25 noiembrie 2014, autoritățile neerlandeze au prezentat actul constitutiv al Alki LP ca societate în comandită.

<sup>(4)</sup> Această scrisoare a fost trimisă în Regatul Țărilor de Jos în limba engleză la 7 martie 2014, urmată de o versiune în limba neerlandeză a aceleiași scrisori trimisă la 14 martie 2014.

<sup>(5)</sup> A se vedea nota de subsol 1.

- (16) La 12 februarie 2015, Comisia a informat Regatul Țărilor de Jos că, în conformitate cu articolul 6a din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului <sup>(6)</sup>, a identificat procedura oficială de investigare cu privire la APA încheiat cu SMBV ca fiind lipsită de efecte la data respectivă <sup>(7)</sup>. Prin scrisoarea din 6 februarie 2015 și în conformitate cu articolul 6a alineatul (2) litera (b) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999, Comisia a solicitat acordul autorităților neerlandeze pentru a contacta Starbucks în mod direct în vederea obținerii informațiilor care lipsesc.
- (17) Prin scrisoarea din 18 februarie 2015, Comisia a informat autoritățile neerlandeze cu privire la faptul că a primit observații din partea unui concurent cu privire la valoarea adăugată a procesului de prăjire la boabele de cafea verde și a invitat autoritățile neerlandeze să comenteze aceste observații. Autoritățile neerlandeze și-au prezentat comentariile cu privire la observațiile respective prin scrisoarea din 11 martie 2015.
- (18) Prin scrisoarea din 12 martie 2015, Regatul Țărilor de Jos a acordat permisiunea cu privire la contactarea directă a societății Starbucks ca răspuns la scrisoarea Comisiei din 6 februarie 2015. În urma exprimării acordului în acest sens, prin scrisoarea din 16 martie 2015, Comisia a solicitat Starbucks, în temeiul articolului 6 litera (a) alineatul (6) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999, să furnizeze informații privind structura juridică, modelul de afaceri pentru magazinele Starbucks și materia primă utilizată de SMBV, mai exact boabele de cafea verde (denumită în continuare: „solicitare MIT Starbucks”).
- (19) Prin scrisorile din 20 și 26 martie 2015, autoritățile neerlandeze au prezentat observații cu privire la comentariile primite de la terți referitor la decizia de inițiere a procedurii.
- (20) La 7 aprilie 2015, în urma adoptării deciziei din 12 februarie 2015 și în conformitate cu articolul 6a alineatul (6) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999, Comisia a contactat patru concurenți ai societății Starbucks pentru a furniza informații comerciale cu privire la modelul lor de afaceri și la activitățile lor de creare a valorii pentru a permite Comisiei să își încheie evaluarea cazului (denumită în continuare: „solicitare MIT concurență”). Cei patru concurenți au fost Societatea Y, Alois Dallmayr Kaffee oHG (denumită în continuare: „Dallmayr”), Nestlé S.A. (denumită în continuare: „Nestlé”) și Melitta Europa GmbH & Co. KG (denumită în continuare: „Melitta”). În mod simultan, Comisia a informat autoritățile neerlandeze că a transmis solicitări de informații concurenților societății Starbucks.
- (21) La 13 aprilie 2015, Starbucks a transmis informațiile solicitate în scrisoarea Comisiei din 16 martie 2015.
- (22) Prin scrisorile din 27 aprilie 2015, Dallmayr și Societatea Y au răspuns la solicitarea de informații comerciale a Comisiei din 7 aprilie 2015.
- (23) La 29 aprilie 2015, a avut loc o reuniune între serviciile Comisiei și Starbucks, în cadrul căreia serviciile Comisiei au oferit clarificări cu privire la modul în care ar trebui să fie înțelese anumite întrebări din solicitarea MIT Starbucks în contextul investigației.
- (24) Prin scrisoarea din 6 mai 2015, în urma răspunsului Starbucks din 13 aprilie 2015, Comisia a solicitat Starbucks să îi furnizeze informații suplimentare.
- (25) Prin scrisoarea din 11 mai 2015, Comisia a solicitat Societății Y să furnizeze clarificări suplimentare cu privire la informațiile comerciale transmise. Clarificările respective au fost furnizate de către Societatea Y prin scrisoarea din 21 mai 2015.
- (26) Prin scrisorile din 20 și 26 mai 2015, Nestlé și Melitta au răspuns solicitării MIT concurență adresate de către Comisie la 7 aprilie 2015.

<sup>(6)</sup> Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO L 83, 27.3.1999, p. 1). Regulamentul (CE) nr. 659/1999 este abrogat de Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO L 248, 24.9.2015, p. 9), începând cu 14 octombrie 2015. Toate etapele procedurale parcurse în cadrul procedurii au fost adoptate în baza Regulamentului (CE) nr. 659/1999. Orice trimiteri la Regulamentul (CE) nr. 659/1999 pot fi interpretate drept trimiteri la Regulamentul (UE) 2015/1589 și ar trebui să fie citite în conformitate cu tabelul de corespondență din anexa II la acest din urmă regulament.

<sup>(7)</sup> C(2015) 862, 12.2.2015.

- (27) Prin scrisoarea din 27 mai 2015, autoritățile neerlandeze și-au transmis observațiile cu privire la informațiile prezentate de către Societatea Y și Dallmayr.
- (28) Prin scrisoarea din 29 mai 2015, Starbucks a transmis răspunsul la solicitarea Comisiei din 6 mai 2015.
- (29) Prin scrisoarea din 19 iunie 2015, autoritățile neerlandeze și-au prezentat observațiile cu privire la informațiile transmise de către Starbucks la 13 aprilie 2015 și 29 mai 2015.
- (30) Prin scrisoarea din 26 iunie 2015, autoritățile neerlandeze și-au transmis observațiile cu privire la informațiile comerciale prezentate de Nestlé și Melitta și la clarificările prezentate de Societatea Y.
- (31) La 29 iunie 2015, în plus față de informațiile transmise la 13 aprilie 2015 și 29 mai 2015, Starbucks a prezentat o nouă argumentare a presupuselor condiții de concurență deplină în care au fost stabilite prețurile de transfer aplicate de către SCTC pentru furnizarea de boabe de cafea verde.
- (32) Prin scrisoarea din 24 iulie 2015, Starbucks a transmis în mod spontan informații suplimentare la funcțiile îndeplinite de SCTC, SMBV și Starbucks US <sup>(8)</sup> și a furnizat cifre noi în legătură cu Alki LP.
- (33) Prin scrisoarea din 5 august 2015, Comisia a solicitat Starbucks să prezinte clarificări și alte documente cu privire la informațiile pe care aceasta le-a transmis la 24 iulie 2015 pentru a fi în măsură să analizeze integral informațiile noi.
- (34) Prin scrisoarea din 24 august 2015 și mesajul electronic trimis la 26 august 2015, Starbucks a transmis parțial informațiile solicitate de Comisie în scrisoarea sa din 5 august 2015. Comisia a transmis aceste informații autorităților neerlandeze la 28 august 2015.
- (35) Prin scrisoarea din 10 septembrie 2015 și mesajul electronic trimis la 11 septembrie 2015, Starbucks a transmis Comisiei informațiile rămase. Prin scrisoarea din 23 septembrie 2015, Starbucks a completat informațiile transmise Comisiei la 10 și 11 septembrie 2015.
- (36) Prin scrisorile din 25 septembrie și 7 octombrie 2015, autoritățile neerlandeze și-au prezentat observațiile cu privire la informațiile transmise de către Starbucks la 10, 11 și 23 septembrie 2015.

## 2. DESCRIEREA MĂSURII CONTESTATE

### 2.1. Descrierea beneficiarului

- (37) Beneficiarul măsurii este SMBV. SMBV este o filială a grupului Starbucks înființată în Regatul Țărilor de Jos. Grupul Starbucks este format din Starbucks Corporation și tuturor societăților controlate de corporația respectivă. Starbucks Corporation are sediul în Seattle, Statele Unite ale Americii (denumită în continuare „SUA”). Structura organizatorică a grupului Starbucks este explicată mai detaliat în considerentul 27 și figura 1 din decizia de inițiere a procedurii.
- (38) Starbucks desfășoară activități de prăjire, comercializare și distribuire cu amănuntul a cafelei de specialitate, funcționând în 65 de țări. Acesta cumpără și prăjește sortimente de cafea care sunt vândute, împreună cu cafea și ceai artisanale, precum și alte băuturi și produse alimentare proaspete, prin intermediul magazinelor gestionate de societate. De asemenea, acesta vinde o varietate de produse din cafea și ceai și își comercializează produsele de marcă sub licențe prin intermediul altor canale, precum magazine, băcăni și conturi naționale de servire alimentară sub licență <sup>(9)</sup>. În 2014, grupul Starbucks înregistra la nivel mondial venituri nete de 16 448 de milioane USD și câștiguri după impozitare de 2 067 de milioane USD <sup>(10)</sup>.
- (39) SMBV este singura entitate din grupul Starbucks din afara SUA controlată în totalitate care se ocupă de prăjirea cafelei.

<sup>(8)</sup> Starbucks US se referă la toate societățile care sunt membre ale grupului Starbucks și care au sediul social în Statele Unite ale Americii.

<sup>(9)</sup> Această descriere se bazează pe Raportul anual pentru 2014 al Starbucks, p. 2.

<sup>(10)</sup> A se vedea considerentul 20 din decizia de inițiere a procedurii pentru informații mai detaliate cu privire la grupul Starbucks.

## 2.2. Măsura contestată

- (40) Prezenta decizie se referă la acordul APA încheiat cu SMBV, un acord de preț în avans încheiat de administrația fiscală neerlandeză cu SMBV la 28 aprilie 2008 [(*Vaststellingsovereenkomst APA*). APA încheiat cu SMBV reprezintă titlu obligatoriu pentru o perioadă de 10 ani, de la 1 octombrie 2007 la 31 decembrie 2017 <sup>(1)</sup>).
- (41) Un APA reprezintă un acord între administrația fiscală și un contribuabil cu privire la aplicarea legislației fiscale în tranzacții (viitoare), mai exact determină cuantumul profitului pe care contribuabilul îl generează din activitățile sale care sunt luate în considerare în respectiva jurisdicție fiscală. Un APA stabilește, înainte de desfășurarea tranzacțiilor intragrup, o serie de criterii adecvate (de exemplu, metoda, elemente comparabile și ajustări adecvate ale acestora, ipoteze esențiale cu privire la evenimente viitoare) în vederea stabilirii unor prețuri în condiții de concurență deplină pentru tranzacțiile în cauză pe o perioadă determinată de timp. Un APA este inițiat în mod oficial de un contribuabil.

### 2.2.1. APA încheiat cu SMBV

- (42) Prin încheierea unui APA cu SMBV, administrația fiscală neerlandeză a acceptat că remunerația stabilită de consilierul fiscal al Starbucks în raportul privind prețurile de transfer pentru funcțiile îndeplinite de SMBV în Regatul Țărilor de Jos (inclusiv riscul asumat și activele utilizate) constituie o remunerație în condiții de concurență deplină <sup>(12)</sup>.
- (43) Remunerația respectivă include un adaos comercial de [9-12] % din baza de cost relevantă. Baza de cost relevantă utilizată pentru calcularea remunerației respective include toate costurile cu personalul implicat în activitățile de producție și cele din lanțul de aprovizionare, costul echipamentelor de producție (mai exact, amortizarea) și cheltuieli generale ale fabricii. Aceasta nu include costurile Starbucks aferente ceștilor, șervețelelor de hârtie etc., costurile boabelor de cafea verde (costul materiilor prime), costurile cu logistica și distribuția pentru servicii prestate de terți, remunerația pentru activitățile desfășurate de terți în cadrul așa-numitelor „contracte de produse în consignatie” și plățile de redevențe către Alki LP.
- (44) În APA încheiat cu SMBV, administrația fiscală neerlandeză a acceptat, de asemenea, ca nivelul redevenței de plătit de către SMBV societății Alki LP să fie stabilit la sfârșitul fiecărui an ca diferența dintre profitul realizat din exploatare înaintea înregistrării cheltuielilor cu redevențe și adaosul comercial [9-12] % menționat anterior aplicat la cheltuielile de exploatare. APA încheiat cu SMBV prevede în continuare că „aceste redevențe sunt deductibile în scopul percepției impozitului pe profit și nu se supun impozitului reținut la sursă în Regatul Țărilor de Jos” <sup>(13)</sup>.
- (45) APA încheiat cu SMBV confirmă astfel o alocare de profit în favoarea SMBV din cadrul grupului Starbucks, care să îi permită să își stabilească obligația de plată a impozitului pe profit față de Regatul Țărilor de Jos o dată pe an timp de 10 ani. Întrucât APA a intrat în vigoare la 1 octombrie 2007, prezenta decizie analizează APA încheiat cu SMBV în temeiul normelor privind ajutoarele de stat începând de la acea dată.

### 2.2.2. Raportul privind stabilirea prețurilor de transfer

- (46) Remunerația acceptată de administrația fiscală neerlandeză în APA încheiat cu SMBV se bazează pe analiza privind stabilirea prețurilor de transfer efectuată de consilierul fiscal al Starbucks în raportul privind stabilirea prețurilor de transfer, care face parte integrantă din APA în cauză.
- (47) Obiectivul raportului privind stabilirea prețurilor de transfer este să sprijine alocarea de profit propusă în favoarea SMBV din cadrul grupului Starbucks ca fiind bazată pe o stabilire de prețuri în condiții de concurență deplină pentru tranzacțiile intragrup. Raportul privind stabilirea prețurilor de transfer include o prezentare generală a societății, o analiză funcțională și o serie de metode de stabilire a prețurilor de transfer. Raportul prezintă următoarele informații relevante despre Starbucks Coffee BV și SMBV <sup>(14)</sup>:

<sup>(1)</sup> APA încheiat cu SMBV prevede faptul că, după cel de al șaselea exercițiu contabil, mai exact la sfârșitul anului 2013, se va efectua o verificare intermediară pentru a se verifica dacă toate datele și circumstanțele au rămas aceleași.

<sup>(2)</sup> Din textul original în limba neerlandeză: „[SMBV] wordt geacht een arm's length vergoeding te ontvangen voor haar activiteiten zoals beschreven [in het transfer pricing report] indien de operationele marge [9-12] % van de relevante kostgrondslag bedraagt.”

<sup>(3)</sup> Din textul original în limba neerlandeză: „De jaarlijks door SMBV aan Alki LP te betalen royalty wordt aan het einde van het jaar vastgesteld op het verschil tussen de gerealiseerde operationele winst met betrekking tot de productie en distributie functie als genoemd [in het transfer pricing report], vóór royalty uitgaven (gerealiseerde operationele winst voor royalty uitgaven) en de hierboven omschreven beloning van [9-12] % cost-plus. Deze royalty betaling is aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en is niet onderworpen aan Nederlandse dividendbelasting.” Pentru o explicație a motivului pentru care plata redevențelor nu este supusă impozitării în Regatul Țărilor de Jos sau în Regatul Unit, a se vedea considerentul 28 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(4)</sup> Considerentele 27 și 28 din decizia de inițiere a procedurii prezintă o descriere completă a structurii juridice a societății Starbucks, astfel cum au fost prezentate în Raportul privind stabilirea prețurilor de transfer.

## 2.2.2.1. Starbucks Coffee BV

- (48) Starbucks Coffee BV funcționează ca sediu central pentru grupul Starbucks pentru regiunea Europei, Orientului Mijlociu și al Africii (denumită în continuare „EOMA”), sprijinind activitățile EOMA din cadrul grupului. Starbucks Coffee BV acordă asistență în identificarea de dezvoltatori pentru dezvoltarea și gestionarea magazinelor de desfacere ale Starbucks pe teritoriile EOMA. În calitate sa de sediu central, Starbucks Coffee BV acordă licențe pentru anumite mărci, tehnologie și know-how <sup>(15)</sup> din cadrul Starbucks din partea asociatului său, Alki LP, în schimbul unei redevențe. Starbucks Coffee BV încheie un așa-numit „Acord de dezvoltare și funcționare zonală” (denumit în continuare: „ADOA”) cu gestionari afiliați sau neafiliați ai magazinelor Starbucks din regiunea EOMA. Acești gestionari sunt denumiți dezvoltatori, având în continuare, de asemenea, denumirea de „Magazine”. Starbucks Coffee BV acordă cu licență drepturi de proprietate intelectuală (denumite în continuare: „PI”) dezvoltatorilor pentru a le permite acestora să se dezvolte și să-și gestioneze magazinele ca magazine Starbucks. Pentru utilizarea PI, dezvoltatorii plătesc o redevență și alte taxe către Starbucks Coffee BV pe baza unui procent din cifra de afaceri. Conform informațiilor prezentate de Regatul Țărilor de Jos la 2 octombrie 2013, dezvoltatorii afiliați și cei neafiliați plătesc același procent din cifra de afaceri cu titlu de redevență către Starbucks Coffee BV. Prin urmare, consilierul fiscal al Starbucks consideră că se aplică o metodă a prețului necontrolat comparabil <sup>(16)</sup> pentru stabilirea în condiții de concurență deplină a prețului redevențelor intra-grup către sediul central Starbucks Coffee BV pentru EOMA <sup>(17)</sup>.

## 2.2.2.2. SMBV

- (49) Consilierul fiscal al Starbucks, atunci când prezintă cele mai importante tranzacții și fluxuri între societăți pentru SMBV în raportul privind stabilirea prețurilor de transfer <sup>(18)</sup>, se limitează la a descrie faptul că SMBV desfășoară, în principal, activitatea de procesare a cafelei verzi și de vânzarea a cafelei prăjite părților afiliate și celor neafiliate. Acesta explică totodată faptul că boabele de cafea verde obținute de SMBV provin de la o filială Starbucks ca parte afiliată din Elveția (SCTC). Mai mult, acesta explică faptul că SMBV funcționează ca o entitate de distribuție intermediară pentru o varietate de produse de altă natură decât cafeaua. În plus față de funcția lanțului de aprovizionare pentru propriile sale activități de producție, consilierul fiscal explică, în continuare, că anumite piețe beneficiază totodată de sprijin pentru lanțul de aprovizionare din partea SMBV. Consilierul fiscal nu descrie contractul de acordare cu licență a drepturilor de proprietate intelectuală pentru prăjire, în baza căruia SMBV plătește redevențe societății Alki LP pentru drepturile PI acordate cu licență, ca fiind unul dintre cele mai importante tranzacții și fluxuri între societăți, ci doar îl ilustrează grafic și îl descrie într-o secțiune separată din raportul privind stabilirea prețurilor de transfer care descrie piața EOMA și operațiunile din Regatul Țărilor de Jos <sup>(19)</sup>.
- (50) Conform analizei funcționale prezentate în raportul privind stabilirea prețurilor de transfer <sup>(20)</sup>, activitățile SMBV se concentrează pe unitatea sa de prăjire din Amsterdam. Principala materie primă componentă a procesului de prăjire o reprezintă boabele de cafea verde. Procesul de prăjire efectiv pentru un anumit amestec cafea depinde de tipul de cafea verde utilizată în rețetă și de profil de arome dorit. SMBV este responsabilă pentru executarea comenzilor previzionate de prăjire lansate de Starbucks SUA cu asigurarea faptului că produsul rezultat îndeplinește standardele de calitate ale Starbucks SUA. SMBV cumpără boabele de cafea verde de la SCTC, un furnizor desemnat <sup>(21)</sup>. Boabele pentru piața EOMA sunt prăjite și ambalate în Regatul Țărilor de Jos prin SMBV.
- (51) SMBV primește cu licență un subset de drepturi de PI de la Alki LP, ceea ce nu se menționează în analiza funcțională, însă se descrie într-o secțiune separată referitoare la operațiunile de pe piața EOMA și din Regatul Țărilor de Jos ca fiind „necesară pentru a beneficia de procesul de fabricație prin prăjirea cafelei și dreptul de a furniza cafea [d]ezvoltatorilor. În schimb, [SMBV] plătește o redevență societății Alki LP pentru drepturile de PI care fac obiectul licenței” <sup>(22)</sup>. Respectivul drepturi de PI pentru prăjirea cafelei constau, în special, în curbe de prăjire care, conform Raportului privind stabilirea prețurilor de transfer dictează temperatura și durata necesară pentru a încheia procesul de prăjire.

<sup>(15)</sup> Aceste mărci comerciale, tehnologie și know-how includ, în principal, formatul magazinului Starbucks și identitatea comercială a Starbucks.

<sup>(16)</sup> A se vedea considerentul 71 pentru o descriere a metodei prețului necontrolat comparabil (PNC).

<sup>(17)</sup> Această definiție se bazează pe punctele 2.13-2.20 din Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer din 2010. Se aplică un preț necontrolat comparabil (extern) în cazul în care terții independenți plătesc, în același împrejurări, același preț pentru același produs sau serviciu ca și părțile afiliate. În acest caz, redevențele intragrup se referă la plățile efectuate de dezvoltatorii Starbucks din regiunea EOMA în favoarea Starbucks Coffee BV.

<sup>(18)</sup> Punctul II.G din raportul privind stabilirea prețurilor de transfer.

<sup>(19)</sup> Punctul II.E din raportul privind stabilirea prețurilor de transfer.

<sup>(20)</sup> Punctul III.B din raportul privind stabilirea prețurilor de transfer.

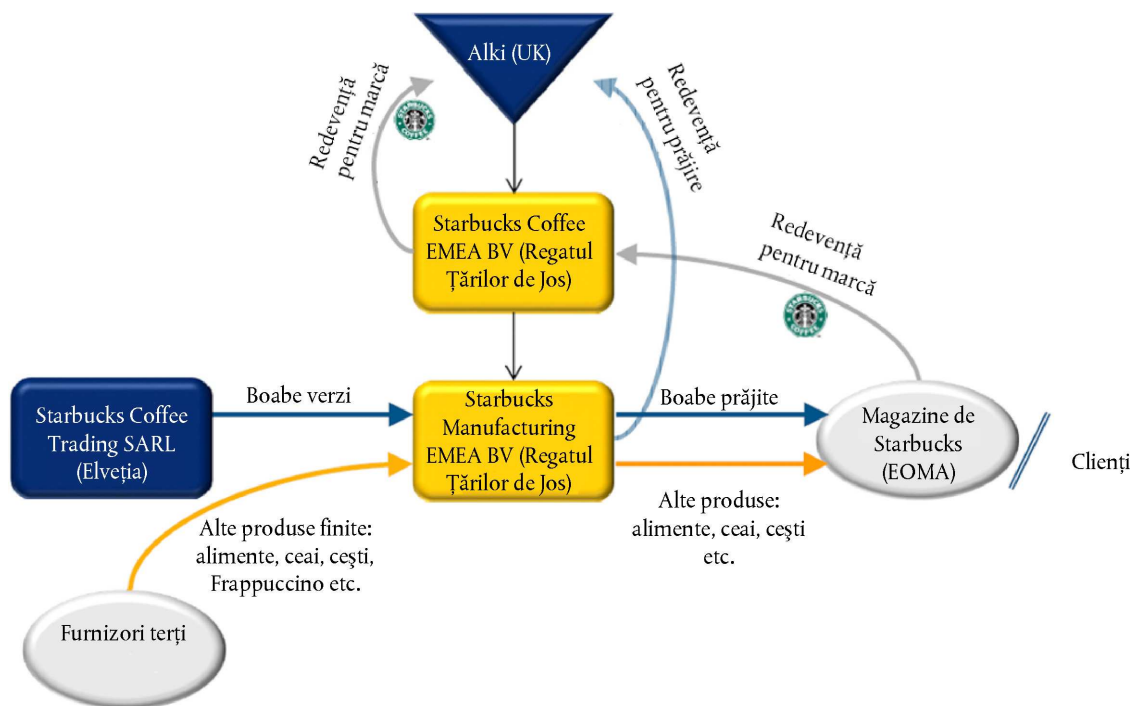
<sup>(21)</sup> SCTC cumpără aceste boabe în beneficiul întregului grup Starbucks din întreaga lume și al entităților independente care au primit licență.

<sup>(22)</sup> A se vedea nota de subsol 19.

- (52) Conform raportului privind stabilirea prețurilor de transfer, SMBV a angajat [40-60] persoane, din care [20-30] desfășoară operațiuni în cadrul lanțului de aprovizionare, inclusiv achiziții, planificare, logistică și planificarea distribuției <sup>(23)</sup>. SMBV deține un centru de distribuție în Regatul Unit (denumit în continuare: „UK”) gestionat de un terț în baza unui contract <sup>(24)</sup>. SMBV a încheiat un acord de aprovizionare și logistică cu un terț din Regatul Țărilor de Jos, prin care terțul cumpără inventarul pentru a-l revinde dezvoltatorilor la prețuri stabilite <sup>(25)</sup>. SMBV a angajat totodată un alt terț pentru a deschide un centru de distribuție în Germania în cursul anului 2006.
- (53) SMBV are de asemenea o relație cu un producător în consignatie, [societatea producătoare neafiliată 1]. [Societatea producătoare neafiliată 1] produce, în principal, [un produs de tip cafea cu marcă înregistrată] pulbere pentru produsul [cafea cu marcă înregistrată] Starbucks. SMBV este responsabilă <sup>(26)</sup> de gestionarea acestei relații de producție contra-cost <sup>(27)</sup> și vinde majoritatea produselor realizate de [societatea producătoare neafiliată 1] companiilor Starbucks având sediul în SUA.
- (54) Figura 1 se bazează pe descrierea din raportul privind stabilirea prețurilor de transfer pentru a ilustra acea parte din structura Starbucks care este relevantă pentru prezenta decizie <sup>(28)</sup>.

Figura 1

### Structura Starbucks pe baza descrierii oferite în raportul privind stabilirea prețurilor de transfer



<sup>(23)</sup> În 2011, SMBV a angajat aproximativ [70-80] de persoane. Conform observațiilor Starbucks referitoare la decizia de inițiere a procedurii, [40-50] de persoane și-au desfășurat activitatea în domeniul prăjirii cafelei și [30-40] de persoane în servicii de logistică și administrative.

<sup>(24)</sup> Conform informațiilor transmise de Starbucks Țărilor de Jos la momentul solicitării deciziilor, SMBV și Starbucks Corporation au încheiat un acord cu [societatea de logistică neafiliată A] în 2003 în baza căruia [societatea de logistică neafiliată A] va presta servicii de gestionare a inventarului (susținerea estimărilor furnizate de Starbucks), servicii de coordonare la import și gestionare a documentelor la export, servicii de administrare a contractelor cu vânzătorii și operațiuni de antrepozitare.

<sup>(25)</sup> Conform informațiilor prezentate de Starbucks Țărilor de Jos la momentul solicitării deciziilor, SMBV a încheiat un acord de servicii de antrepozitare cu operațiuni în lanțul de aprovizionare și cafea cu [societatea de logistică neafiliată B] în 2004, în baza căruia [societatea de logistică neafiliată B] va presta servicii de antrepozitare pentru diverse produse Starbucks, inclusiv servicii administrative și de manipulare, încărcare și descărcare a vehiculelor, inspecții și depozitare.

<sup>(26)</sup> Potrivit raportului privind stabilirea prețurilor de transfer, SMBV este responsabilă de relația contractuală cu [societatea producătoare neafiliată 1]. Contractele încheiate între [societatea producătoare neafiliată 1] și SMBV sunt însă negociate de Starbucks [...] conform Starbucks.

<sup>(27)</sup> Producția contra-cost se înțelege, de regulă, ca fiind un acord în baza căruia o societate prelucrează materii prime sau produse semifinite pentru o altă societate.

<sup>(28)</sup> Acest grafic nu este inclus în raport, fiind realizat de către Comisie pentru a facilita înțelegerea prezentei decizii.

- (55) Conform raportului privind stabilirea prețurilor de transfer, consilierul fiscal a ales metoda marjei tranzacționale nete (denumită în continuare: „MMTN”<sup>(29)</sup>) pentru a estima remunerația în condiții de concurență deplină datorată SMBV în locul altor metode de stabilire a prețurilor de transfer, deoarece „în contextul specific al împrejurărilor Starbucks, marja netă este mai puțin afectată de diferențele tranzacționale și cele funcționale, așa cum este cazul măsurilor aplicate prin metodele tradiționale standard”<sup>(30)</sup>. Pentru o descriere mai detaliată cu privire la alegerea metodei și analiza inter pares din raportul privind stabilirea prețurilor de transfer, a se vedea considerentele 40-58 din decizia de inițiere a procedurii.
- (56) Atunci când a aplicat metoda MMTN pentru activitățile de prăjire ale SMBV, consilierul fiscal a considerat că baza relevantă<sup>(31)</sup> pentru indicatorul profitului net o reprezintă costurile serviciilor prestate de SMBV, în conformitate cu metoda „cost plus”, care este considerată o metodologie adecvată pentru serviciile prestate în lanțul de aprovizionare și cele de producție. Cu toate acestea, adaosul comercial se aplică doar costurilor în cazul cărora, conform celor afirmate de consilierul fiscal, SMBV adaugă valoare. Raportul privind stabilirea prețurilor de transfer prezintă aceste costuri ca fiind costuri de exploatare principale, cum ar fi cheltuielile cu personalul și amortizarea, cu excepția costurilor produselor vândute (CPV).
- (57) Pentru a stabili intervalul de rentabilitate în condiții de concurență deplină pentru activitățile desfășurate de SMBV, consilierul fiscal a căutat să identifice societățile care își desfășoară activitatea în Europa cu funcții și riscuri similare. În urma unei căutări de societăți comparabile în baza de date Amadeus<sup>(32)</sup> folosind codul principal 1586 din NACE Rev. 1.1 – Prelucrarea ceaiului și cafelei pentru a identifica societățile implicate în comerțul cu cafea (cumpărarea și vânzarea de cafea neprelucrată de societatea însăși nu au fost considerate activități comparabile), urmată de eliminarea prin utilizarea unor criterii de selecție financiară suplimentare și o verificare manuală de către consilierul fiscal<sup>(33)</sup>, au rezultat, în final, 20 de societăți ca fiind potențial comparabile<sup>(34)</sup>.
- (58) Indicatorul de profit net calculat pentru fiecare societate a fost un adaos aplicat costurilor totale, care este definit ca fiind profitul din exploatare împărțit la cheltuielile de exploatare totale. Cota medie a adaosului neajustat aplicat costurilor totale pentru societățile respective din 2001 până în 2005 a fost estimată la 7,8 %.
- (59) Cu toate acestea, conform consilierului fiscal, acest număr de societăți comparabile include producători de sine stătători care îndeplinesc, de regulă, mai multe funcții și care suportă riscul asociat materiilor lor prime. Pentru a corecta această diferență și presupunând sporirea fiabilitatea comparării, consilierul fiscal a efectuat o primă ajustare pentru a justifica faptul că aplicarea propusă a adaosului la baza de cost a SMBV nu include un element de cost pentru boabele de cafea verde.
- (60) În plus, veniturile obținute de societățile comparabile ar reflecta, conform celor afirmate de consilierul fiscal, o recuperare a bazei de costuri care include astfel de materii prime. Prin urmare, consilierul fiscal a aplicat o ajustare a costurilor materiilor prime pentru a modifica adaosul aplicat costului total<sup>(35)</sup> obținut de la societățile comparabile. Consilierul fiscal a indicat faptul că această ajustare este asociată cu ceea ce el numește a fi „o preluare a titlului de proprietate asupra materiilor prime”. În mod concret, consilierul fiscal a scăzut din profitul fiecărei societăți din grupul stabilit prețul estimat de către acestea pentru materia primă înmulțit cu rata EURIBOR pe 12 luni plus 50 de puncte de bază.

<sup>(29)</sup> A se vedea considerentul 72 pentru o descriere a MMTN.

<sup>(30)</sup> Diferențele tranzacționale se referă la diferențele dintre tranzacțiile încheiate de societatea pentru care se aproximează baza de impozitare printr-o metodă de stabilire a prețurilor de transfer și tranzacțiile încheiate între societăți independente utilizate pentru stabilirea condițiilor de concurență deplină. În contextul metodei MMTN, este vorba despre tranzacțiile încheiate de societăți comparabile utilizate pentru a aproxima o marjă în condiții de concurență deplină. Diferențele funcționale se referă la diferențele dintre funcțiile îndeplinite de societatea a cărei bază de impozitare este aproximată printr-o metodă de stabilire a prețurilor de transfer și funcțiile îndeplinite de societăți comparabile utilizate pentru aproximarea condițiilor de concurență deplină.

<sup>(31)</sup> Raportul se referă, în acest context, la punctul 3.26 din Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer din 1995.

<sup>(32)</sup> Baza de date AMADEUS este o bază de date cu informații financiare comparabile pentru societățile publice și private din toată Europa. Aceasta este întreținută de Bureau van Dijk, o editură care publică informații despre societăți comerciale și informații economice.

<sup>(33)</sup> În urma căutărilor automate din Amadeus au fost selectate 240 de societăți; prin criteriile de selecție financiară suplimentare aplicate de consilierul fiscal au fost eliminate 88 de societăți, reducând eșantionul la 152 de societăți potențial comparabile.

<sup>(34)</sup> Principalele criterii de eliminare au fost acelea că societățile erau implicate în funcții non-conexe (și anume, distribuție, reparații etc.), care realizează produse non-conexe (și anume, bomboane, alte produse alimentare etc.) sau că societățile aparțineau unui grup. Cele 20 de companii acceptate cu titlu comparativ în raportul privind stabilirea prețurilor de transfer sunt prezentate în anexele la raport și reproduse în tabelul 5 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(35)</sup> Consilierul fiscal utilizează termenul de adaos, deși calculul adaosului se bazează pe profitul din exploatare al societăților comparabile împărțit la o bază de cost, nu pe profitul brut.



- (61) Combinația acestor două ajustări a redus remunerația estimată de la o cotă medie de 7,8 % aplicată costurilor totale la o cotă medie estimată de 9,9 % aplicată costurilor de exploatare <sup>(36)</sup>. Pe această bază s-a avut în vedere un adaos (rotunjit) de [9-12] % din costurile de exploatare pentru a reflecta un adaos aplicat în condiții de concurență deplină pentru prestarea de servicii de prăjire și activități conexe din lanțul de aprovizionare de către SMBV pentru tranzacțiile sale intragrup.

### 2.3. Descrierea orientărilor OCDE privind stabilirea prețurilor de transfer

- (62) Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (denumită în continuare „OCDE”) OCDE oferă orientări statelor sale membre cu privire la impozitare. Orientările OCDE privind stabilirea prețurilor de transfer sunt disponibile în Liniile sale directoare privind prețurile de transfer (denumite în continuare „Liniile directoare PT ale OCDE”), un instrument juridic fără caracter obligatoriu care oferă orientări cu privire la prețurile de transfer.
- (63) Prețurile de transfer se referă la prețurile percepute pentru tranzacții comerciale între diferite entități din cadrul aceluiași grup de societăți. Companiile multinaționale beneficiază de un stimulente financiar pentru a repartiza cât mai puțin profit posibil în jurisdicții în care aceste profituri sunt supuse unei rate de impozitare mai ridicate. Acest lucru ar putea determina stabilirea unor prețuri de transfer exagerate care nu ar trebui să fie acceptate ca bază pentru calcularea venitului impozabil. Pentru a evita această problemă, administrațiile fiscale ar trebui să accepte numai prețurile de transfer dintre societățile din cadrul grupului care sunt remunerate asemenea celor convenite de societăți independente care negociază în situații comparabile în condiții de concurență deplină <sup>(37)</sup>. Acest mecanism este cunoscut drept „principiul deplinei concurențe”.
- (64) Formularea consacrată a principiului deplinei concurențe se regăsește la articolul 9 alineatul (1) din Convenția fiscală model a OCDE, care stă la baza tratatelor fiscale bilaterale ce implică statele membre ale OCDE și un număr tot mai mare de țări terțe. Articolul 9 prevede: „[Atunci când] se creează sau se impun condiții între cele două companii [asociate] în relațiile comerciale sau financiare pe care le au acestea, condiții ce diferă de cele ce s-ar fi creat între companii independente, atunci toate profiturile ce s-ar fi acumulat la una dintre companii în lipsa acestor condiții, dar din cauza acestor condiții nu s-au realizat, pot fi incluse în profiturile companiei și impozitate în consecință.”
- (65) La 27 iunie 1995, Comitetul pentru Afaceri Fiscale al OCDE a adoptat Liniile directoare privind prețurile de transfer (denumite în continuare: „Liniile directoare PT ale OCDE din 1995” <sup>(38)</sup>) care a făcut obiectul unei Recomandări a Consiliului OCDE <sup>(39)</sup>. Cea mai recentă versiune a Liniilor directoare PT ale OCDE a fost adoptată în iulie 2010 (denumite în continuare „Liniile directoare PT ale OCDE din 2010”) <sup>(40)</sup>.
- (66) Având în vedere lipsa caracterului obligatoriu al liniilor directoare, administrațiile fiscale din țările membre ale OCDE sunt doar încurajate să le urmeze. Cu toate acestea, în general, liniile directoare PT ale OCDE reprezintă un punct focal și exercită o influență clară asupra practicilor fiscale ale țărilor membre ale OCDE (chiar și ale țărilor terțe). În plus, în numeroase țări membre ale OCDE acestor linii directoare li s-a conferit puterea de lege sau constituie drept referință pentru interpretarea legislației fiscale naționale. În măsura în care Comisia citează liniile directoare PT ale OCDE în prezenta decizie, aceasta se datorează faptului că respectivele linii directoare constituie un manual actual în domeniul prețurilor de transfer, elaborat în urma discuțiilor de specialitate în contextul OCDE și detaliază tehnici menite să abordeze provocările comune care apar în aplicarea principiului concurenței depline în situații concrete. Prin urmare, liniile directoare PT ale OCDE oferă îndrumări utile pentru administrațiile fiscale și întreprinderi multinaționale cu privire la aplicarea principiului concurenței depline. De asemenea, acestea reflectă consensul internațional în materie de prețuri de transfer.

#### 2.3.1. Metode de stabilire a prețurilor de transfer

- (67) Ambele versiuni ale Liniilor directoare PT ale OCDE din 1995 și 2010 descriu cinci metode pentru aproximarea prețurilor tranzacțiilor și a repartizării profitului între societăți din cadrul aceluiași grup corporativ în condiții de concurență deplină: (i) metoda prețului necontrolat comparabil (denumită în continuare „PNC”); (ii) metoda cost-plus; (iii) metoda prețului de revânzare; (iv) MMTN; și (v) metoda împărțirii profitului tranzacțional. Ambele

<sup>(36)</sup> În cazul SMBV, costurile de exploatare reprezintă o mică parte din costurile totale. Prin urmare, deși procentul adaosului aplicat este mai mare, estimarea rezultată a bazei de impozitare este mai mică.

<sup>(37)</sup> Administrațiile fiscale și legiuitorii cunosc această problemă, iar legislația fiscală permite, în general, administrației fiscale să corecteze declarațiile fiscale ale societăților integrate care aplică în mod eronat prețuri de transfer, prin înlocuirea de către acestea a prețurilor cu cele care corespund unei aproximări fiabile a termenilor conveniți de societăți independente în situații comparabile de negociere în condiții de concurență deplină.

<sup>(38)</sup> Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, OCDE, 13 iulie 1995.

<sup>(39)</sup> Recomandarea C(95)126/FINAL din 13 iulie 1995.

<sup>(40)</sup> Liniile directoare ale OCDE privind prețurile de transfer pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, OCDE, joi, 22 iulie 2010.

versiuni ale Liniilor directoare realizează diferența între metodelor tranzacționale tradiționale (primele trei metode) și metodele profitului tranzacțional (ultimele două metode). Ambele versiuni ale Liniilor directoare explică în continuare că întreprinderile multinaționale rețin libertatea de a aplica metode care nu sunt descrise în cuprinsul acestor Liniilor directoare în stabilirea prețurilor de transfer, cu condiția ca prețurile respective să respecte principiul concurenței depline.

- (68) Liniile directoare PT ale OCDE din 1995 declară în mod expres preferința pentru metodele tranzacționale tradiționale, cum ar fi PNC, față de metode tranzacționale precum MMTN, ca mijloc pentru a se identifica dacă prețurile de transfer sunt stabilite în condiții de concurență deplină. Punctul 3.49 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995 prevede: „Metodelor tranzacționale tradiționale sunt de preferat metodelor profitului tranzacțional ca mijloc de a identifica dacă un preț de transfer este stabilit în condiții de concurență deplină, și anume dacă există o condiție specială care afectează nivelul profiturilor între întreprinderi asociate. Până în prezent, experiența practică a arătat că, în majoritatea cazurilor, aplicarea metodelor tranzacționale tradiționale este posibilă.”
- (69) În acest sens, punctul 2.3 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 prevede: „În consecință, în cazul în care, ținând seama de criteriile descrise la punctul 2.2, o metodă tranzacțională tradițională și o metodă a profitului tranzacțional pot fi aplicate într-un mod la fel de fiabil, este de preferat metoda tranzacțională tradițională metodei profitului tranzacțional.”
- (70) PNC și MMTN sunt relevante pentru prezenta decizie și, prin urmare, sunt descrise în mai multe detalii în considerentele 71-75.
- (71) Metoda PNC compară prețul perceput pentru transferul bunurilor sau serviciilor în cadrul unei tranzacții controlate (și anume, o tranzacție între două întreprinderi care sunt asociate una cu cealaltă) cu prețul perceput pentru transferul bunurilor sau serviciilor în cadrul unei tranzacții necontrolate comparabile (și anume, o tranzacție între întreprinderi care sunt independente una de cealaltă), care se realizează în situații comparabile.
- (72) MMTN este una dintre „metodele indirecte” utilizate pentru aproximarea prețurilor tranzacțiilor și a repartizării profitului între societăți din cadrul aceleiași grup corporativ în condiții de concurență deplină. Aceasta aproximează care ar fi profitul pentru întreaga activitate în condiții de concurență deplină, nu pentru anumite tranzacții identificate. Aceasta nu urmărește să stabilească prețul produselor vândute, ci estimează profiturile pe care societățile independente se preconizează că le-ar putea realiza dintr-o activitate precum cea de vânzare de produse. Această estimare se realizează prin stabilirea unei baze adecvate („un indicator al nivelului de profit”), cum ar fi costurile, cifra de afaceri sau investițiile fixe, și aplicarea unei rate a profitului, care o reflectă pe cea observată la tranzacții necontrolate comparabile, la baza respectivă.
- (73) Deoarece MMTN nu stabilește un preț pentru tranzacțiile individuale, este posibil ca profitul impozabil al unei entități, care este estimat pe baza MMTN, să nu aibă un efect direct asupra profitului impozabil al unei alte entități din cadrul aceleiași grup corporativ. Metoda este așadar diferită de situația în care se utilizează, spre exemplu, metoda PNC și în care metoda de stabilire a prețurilor de transfer stabilește prețul unui anumit produs sau serviciu care este apoi înregistrat în profitul impozabil pentru aceeași sumă de către societatea din cadrul grupului, care vinde produsul sau serviciul în cauză, și de către societatea din cadrul grupului, care cumpără produsul sau serviciul respectiv.
- (74) Utilizarea MMTN este deseori asociată cu punctul 3.18 din Liniile directoare TP ale OCDE din 2010, potrivit căreia „partea supusă testării”, și anume partea la tranzacție, al cărui indicator financiar (adaos aplicat costurilor, marjă brută sau indicator al profitului net) este supus testării, ar trebui să fie, în principiu, societatea care are cea mai puțin complexă funcție. Punctul 3.18 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 prevede următoarea recomandare în detaliu: „Atunci când se aplică metoda cost-plus, metoda prețului de revânzare sau metoda marjei tranzacționale nete, astfel cum se descrie în capitolul II, este necesar să se aleagă partea la tranzacție, al cărui indicator financiar (adaos aplicat costurilor, marjă brută sau indicator al profitului net) este supus testării. Partea supusă testării ar trebui să fie selectată în concordanță cu analiza funcțională a tranzacției. Ca regulă generală, partea supusă testării este acea parte pentru care se poate aplica o metodă de stabilire a prețurilor de transfer în modul cel mai fiabil și pentru care se pot identifica cele mai fiabile elemente comparabile, mai exact aceea care prezintă cea mai puțin complexă analiză funcțională” <sup>(41)</sup>.
- (75) Acest punct din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 este deseori interpretat de consilieri fiscali în situații de tranzacții între două societăți afiliate ca fiind o posibilitate de estimare a rentabilității în condiții de concurență deplină numai pentru una dintre acestea, adică pentru cea mai puțin complexă, și de atribuire a oricărui alt profit

<sup>(41)</sup> Pentru Liniile directoare PT ale OCDE din 1995, a se vedea punctul 3.43, care cuprinde o descriere comparabilă.

observat în conturi celei de-a doua societăți, care este considerată mai complexă. Acest lucru se realizează indiferent dacă societatea considerată a fi mai complexă câștigă o remunerație în condiții de concurență deplină ca urmare a tranzacțiilor dintre aceasta și societatea mai puțin complexă și indiferent dacă Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 nu par să renunțe la cerința ca tranzacțiile rezultante să fie stabilite la un preț în condiții de concurență deplină atunci când este invocat punctul 3.18 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010.

### 2.3.2. Intervalul condițiilor de concurență deplină

- (76) Liniile directoare PT ale OCDE descriu ca rezultat acceptabil al condițiilor de concurență deplină, în urma unei analize comparative, o serie de rezultate, nu un rezultat specific <sup>(42)</sup>. În practică, „intervalul” la care se referă consilierii fiscali reprezintă intervalul intercuartilic. Cuartilele dintr-o serie de date sunt trei puncte care împart cifrele din set, ordonate de la cel mai mic la cel mai mare, în trei seturi populate în mod egal, mai exact 25 % din date este cea de a 25-a percentilă (denumită, de asemenea, cuartila inferioară), 50 % din date este mai mică sau egală cu a doua cuartilă, care reprezintă valoarea medie a setului, iar 75 % din date este mai mică sau egală cu cea de a 75-a percentilă (denumită, de asemenea, cuartila superioară). Un astfel de interval intercuartilic este menționat la punctul 3.57 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 pentru situațiile în care defectele de comparabilitate nu pot fi abordate în totalitate. Conform Liniilor directoare PT ale OCDE, în astfel de cazuri, dacă intervalul include un număr important de observații, instrumentele statistice care țin cont de tendința centrală de reducere a intervalului (de exemplu, intervalul intercuartilic sau alte percentile) ar putea contribui la sporirea fiabilității analizei. În practică, consilierii fiscali consideră deseori că orice rezultat din intervalul intercuartilic este acceptabil și corect în egală măsură.
- (77) În plus, administrația fiscală, atunci când efectuează ajustări asupra prețurilor stabilite de contribuabil, care nu se încadrează în intervalul corect, și în prezența defectelor de comparabilitate, ar trebui ca, în conformitate cu punctul 3.62 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 <sup>(43)</sup>, să recurgă la măsuri de tendință centrală (de exemplu mediana, media sau mediile ponderate etc.) pentru a determina punctul corespunzător din interval.

## 2.4. Descrierea principalilor termeni financiari și contabili utilizați în analiza prețurilor de transfer

- (78) Analiza prețurilor de transfer din raportul privind stabilirea prețurilor de transfer inclus în solicitarea APA încheiat cu SMBV cuprinde o serie de concepte contabile și indicatori ai profitului financiar. În continuare se prezintă pe scurt indicatorii financiari și conceptele contabile utilizate în mod frecvent în evaluarea prețurilor de transfer și care prezintă relevanță pentru cazul de față.

### 2.4.1. Principalele elemente contabile din contul de profit și pierdere (societate nefinanciară)

- (79) Un contul de profit și pierdere tipic înregistrează mai întâi veniturile pe care le realizează o societate din activitățile sale economice obișnuite, de obicei din vânzarea de produse și prestarea de servicii către clienți. Acest element contabil este denumit „Vânzări” sau „Cifra de afaceri” sau „Venituri”.
- (80) Costul produselor vândute (denumit în continuare: „CPV”) reprezintă, în principal, valoarea materialelor utilizate în realizarea produselor (materii prime) sau prețul de cumpărare al produselor care au fost revândute în cazul în care societatea nu prelucrează produsele vândute. CPV este dedus din vânzări pentru a calcula profitul brut.
- (81) Cheltuielile de exploatare acoperă în principal cheltuielile salariale <sup>(44)</sup>, costurile cu energia și alte costuri administrative și de vânzare. În cazul SMBV, redevența plătită societății Alki LP este clasificată drept o cheltuială de exploatare, dar este exclusă din cheltuielile de exploatare utilizate pentru calcularea venitului impozabil conform APA încheiat cu SMBV <sup>(45)</sup>.
- (82) Tabelul 1 prezintă o imagine de ansamblu simplificată a contului de profit și pierdere <sup>(46)</sup>.

<sup>(42)</sup> Punctele 1.45-1.48 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995 și punctele 3.55-3.62 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010.

<sup>(43)</sup> Punctul 1.48 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995.

<sup>(44)</sup> Pentru a oferi o imagine completă, se specifică faptul că o parte din costurile cu forța de muncă pot fi incluse în CPV, atunci când acesta este direct asociat cu producția.

<sup>(45)</sup> A se vedea considerentul 56 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(46)</sup> În tabelul 1, EBITDA reprezintă acronimul convențional pentru „câștig înainte de dobânzi, taxe, depreciere și amortizare” și EBT reprezintă acronimul convențional pentru „câștiguri înainte de impozitare”.

Tabelul 1

**Contul de profit și pierdere în formă simplificată**


---

Vânzări (sau cifră de afaceri sau venit)

— Costul produselor vândute (CPV)

Profit brut

— Cheltuieli de exploatare (CEX)

Rezultat din exploatare (EBITDA)

— Dobânzi și amortizare

Venituri impozabile (EBT)

— Impozite

Profit net

---

#### 2.4.2. Marje de profit

- (83) Performanța și rentabilitatea se măsoară deseori folosind rate prezentate ca „marje” sau „adaosuri”. Marjele sunt utilizate, de asemenea, în comparații inter pares în stabilirea prețurilor de transfer.
- (84) Unele marje sunt definite în mod convențional. Acest lucru este valabil pentru marjele brute, care sunt, în principiu, definite ca profit brut împărțit la volumul vânzărilor și pentru marjele nete definite, în principiu, ca profit net împărțit la vânzări. Marjele profitului net utilizate în analizele prețurilor de transfer vor folosi adesea ca punct de plecare (numitor) venitul impozabil, nu profitul net, în special atunci când se utilizează MMTN, care servește la aproximarea venitului impozabil al unei părți supuse testării.

#### 2.5. Descrierea normelor neerlandeze privind stabilirea prețurilor în condiții de concurență deplină

##### 2.5.1. Articolul 8b din Actul privind impozitul pe profit din 1969

- (85) APA a fost încheiat SMBV în temeiul articolului 8b alineatul (1) din Actul neerlandez privind impozitul pe profit din 1969 (*Wet op de Venootschapsbelasting 1969*) (denumit în continuare „IP”).
- (86) Articolul 8b alineatul (1) din Actul IP, care a fost introdus în acest act în 2002, stipulează principiul concurenței depline în legislația fiscală internă a Țărilor de Jos și are următorul cuprins: „În cazul în care o entitate participă, direct sau indirect, la gestiunea, controlul sau capitalul unei alte entități și se stabilesc sau se impun condiții între aceste entități în cadrul relațiilor lor comerciale și financiare (prețuri de transfer), care diferă de condițiile care ar fi stabilite între părți independente, profitul acestor entități va fi stabilit ca și când ar fi stabilite aceste din urmă condiții.”

##### 2.5.2. Decretul neerlandez privind stabilirea prețurilor de transfer 2001

- (87) Orientări cu privire la modul în care administrația fiscală neerlandeză interpretează principiul concurenței depline stipulat în articolul 8b alineatul (1) din Actul IP sunt prevăzute în Decretul neerlandez privind stabilirea prețurilor de transfer din 30 martie 2001 (denumit în continuare „Decret”) <sup>(47)</sup>. Preambulul la decret prevede următoarele: „[...] Politica Țărilor de Jos cu privire la principiul concurenței depline în domeniul dreptului fiscal internațional este că acest principiu este parte integrantă din sistemul legislației fiscale a Țărilor de Jos, ca urmare a integrării acestuia în definiția amplă a veniturilor înregistrate de la secțiunea 3.8 din Actul privind impozitul pe venit din 2001” <sup>(48)</sup>. În principiu, aceasta înseamnă că Liniile directoare ale OCDE se aplică direct în Regatul Țărilor de Jos

<sup>(47)</sup> Decretul privind stabilirea prețurilor de transfer (*Besluit verrekenprijzen*) din 30 martie 2001, IFZ2001/295M. Decretul a fost înlocuit în 2013 (împreună cu Decretul din 21 august 2004, IFZ 2004/680M, care a completat Decretul din 2001 și l-a modificat în anumite puncte. Cu toate acestea, Decretul din 2004 nu este relevantă în acest caz) cu Decretul din 14 noiembrie 2013, IFZ 2013/184M, dreptul fiscal internațional. Metoda de stabilire a prețurilor de transfer, aplicarea principiului concurenței depline și liniile directoare privind prețurile de transfer pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale. Întrucât hotărârea datează din 2007, decizia se va referi la Decretul privind stabilirea prețurilor de transfer din 2001.

<sup>(48)</sup> Deoarece în 2001, articolul 8b nu era încă un text codificat în Actul IP, prețurile de transfer au fost ajustate, în scopul perceperii impozitului pe profit atât de la persoane fizice, cât și de la persoane juridice, în temeiul articolului 3.8 din Actul privind impozitul pe profit din 2001 (respectivul ajustări fiind aplicabile, de asemenea, contribuabililor persoane juridice în temeiul articolului 8 din Actul IP).

conform secțiunii 3.8 din Actul privind impozitul pe venit din 2001. Există o serie de domenii în care Liniile directe ale OCDE prevăd sfere de aplicare pentru interpretarea individuală de către țările membre. În alte domenii, experiența practică a arătat că Liniile directe ale OCDE necesită clarificări. Prezentul decret explică poziția Țărilor de Jos față de aceste puncte specifice și caută, dacă este posibil, să elimine orice confuzie.

- (88) În ceea ce privește utilizarea unui interval, decretul prevede la capitolul 1.2 următoarele: „În anumite cazuri va fi posibil să se aplice principiul concurenței depline și să se ajungă la o valoare unică, care să fie cea mai fiabilă pentru a stabili prețurile de transfer în condiții de concurență deplină. Însă, deoarece stabilirea prețurilor de transfer nu este o știință exactă, o anumită metodă de stabilire a prețurilor de transfer generează deseori un șir de valori la fel de fiabile.”
- (89) În ceea ce privește metodele de stabilire a prețurilor de transfer, capitolul 2 din decret prevede următoarele: „Capitolul II din Liniile directe ale OCDE abordează cele trei metode tranzacționale tradiționale introduse la punctele 1.68-1.70 (și anume, metoda prețului necontrolat comparabil, metoda prețului de revânzare și metoda cost-plus), în timp ce capitolul III analizează metodele cunoscute sub denumirea de metode ale profitului tranzacțional (și anume, metoda împărțirii profitului și metoda marjei tranzacționale nete sau MMTN). În funcție de circumstanțe, trebuie să se aleagă una dintre aceste cinci metode acceptate. Metodele se pot completa reciproc. Liniile directe ale OCDE se bazează pe o anumită ierarhie a metodelor, existând o preferință pentru metodele tranzacționale tradiționale. Pe de o parte, metodele profitului tranzacțional sunt considerate mai mult sau mai puțin metode de ultimă instanță. Pe de altă parte, Liniile directe ale OCDE specifică faptul că autoritățile fiscale trebuie să pornească, în auditarea prețurilor de transfer, de la metoda aleasă de contribuabil (a se vedea punctul 4.9 din Liniile directe ale OCDE).

În conformitate cu punctul 4.9 din Liniile directe ale OCDE, ori de câte ori administrația fiscală din Regatul Țărilor de Jos întreprinde acțiuni de audit asupra unor prețuri de transfer, aceasta ar trebui să înceapă din perspectiva metodei adoptate de contribuabil la momentul tranzacției. Acest lucru este în conformitate cu punctul 1.68 din Liniile directe ale OCDE. Ceea ce se deduce este faptul că contribuabilii sunt, în principiu, liberi să aleagă o metodă de stabilire a prețurilor de transfer, cu condiția ca metoda adoptată să genereze un rezultat în conformitate cu principiul concurenței depline pentru tranzacția în cauză. Însă, în anumite situații unele metode vor genera rezultate mai bune decât altele. Deși se poate aștepta din partea contribuabililor să își bazeze decizia de alegere a unei metode de stabilire a prețurilor de transfer pe fiabilitatea metodei pentru situația respectivă, cu siguranță nu se poate aștepta din partea acestora să cântărească avantajele și dezavantajele tuturor metodelor diverse și apoi să explice de ce metoda care a fost în cele din urmă adoptată generează cele mai bune rezultate în condițiile existente (și anume, regula celei mai bune metode). În anumite situații este potrivită și o combinație de metode. În același timp, contribuabilii nu sunt obligați să utilizeze mai mult de o metodă. Singura obligație care îi revine contribuabilului este să explice de ce s-a luat decizia de a adopta metoda respectivă adoptată.”

- (90) Metoda PNC este descrisă la capitolul 2.1 din decret. În ceea ce privește preferința pentru utilizarea acestei metode, decretul prevede: „[...] în cazul în care este disponibil un preț comparabil, metoda prețului necontrolat comparabil (cunoscută drept metoda PNC) va fi, în general, cea mai directă și mai fiabilă metodă pentru a stabili prețul de transfer, astfel încât această metodă este de preferat altor metode”.

## **2.6. Informații suplimentare primite după inițierea procedurii oficiale de investigare din partea Starbucks și a Țărilor de Jos**

- (91) Regatul Țărilor de Jos și Starbucks au furnizat informații suplimentare și cifre în ceea ce privește SMBV, Alki LP, Starbucks Shops și SCTC.

### *2.6.1. Informații cu privire la activitățile și riscurile SMBV*

- (92) În raportul privind stabilirea prețurilor de transfer, SMBV este prezentat ca fiind un producător cu risc scăzut. Comisia a solicitat informații pentru a verifica dacă activitatea principală a SMBV constituie într-adevăr producție cu risc scăzut, care ar fi, în acest caz, prăjirea cafelei. De asemenea, Comisia a solicitat informații cu privire la structura costurilor SMBV pentru a verifica dacă activitățile subiacente care generează aceste costuri confirmă faptul că sarcinile îndeplinite de SMBV sunt într-adevăr sarcini curente de execuție și nu prezintă niciun grad de complexitate, conform presupunerilor din raportul privind stabilirea prețurilor de transfer. Informațiile privind gradul de risc comercial asumat de SMBV sunt prezentate în secțiuni diferite, acolo unde sunt descrise contracte.
- (93) Pentru a analiza produsele care sunt principalii factori determinanți ai vânzărilor SMBV și a verifica dacă prăjirea cafelei este într-adevăr principala activitate economică a SMBV, Comisia a solicitat o defalcare a vânzărilor SMBV pe produse. Starbucks a pus la dispoziție sumele primite de la magazine pentru boabe de cafea (evidențiate în tabelul 2) și separat sumele oricăror alte plăți primite de la magazine pentru alte activități, cum ar fi vânzarea de cești, prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2

## Venituri ale SMBV pe categorii de produse vândute

Descriere	EXERCITIUL FINANCIAR 2007	EXERCITIUL FINANCIAR 2008	EXERCITIUL FINANCIAR 2009	EXERCITIUL FINANCIAR 2010	EXERCITIUL FINANCIAR 2011	EXERCITIUL FINANCIAR 2012	EXERCITIUL FINANCIAR 2013	EXERCITIUL FINANCIAR 2014
VENITURI DIN PRODUSE DE PATISERIE/PANIFICAȚIE	—	—	[700 000-800 000]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]
VENITURI DIN ALIMENTE PREPARATE	—	—	—	—	[1-10 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]	[20-30 milioane]
VENITURI DIN BĂUTURI PREPARATE	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]
VENITURI DIN ALIMENTE AMBALATE	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]
VENITURI DIN CAFEA AMBALATĂ	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[40-50 milioane]	[50-60 milioane]	[50-60 milioane]	[60-70 milioane]
VENITURI DIN CAFEA MONODOZĂ	—	—	—	—	—	[1-10 milioane]	—	[(1-10 mii)]
VENITURI DIN CAFEA CAPSULATĂ MONODOZĂ VERISMO	—	—	—	—	—	[1-10 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]
VENITURI DIN CAFEA SOLUBILĂ	—	—	[200 000-300 000]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]
VENITURI DIN CEAI AMBALAT	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]
VENITURI DIN ARTICOLE DE SERVICI	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]
VENITURI DIN APARATE DE CAFEA	[900 mii-1 milion]	[1-10 milioane]	[700 000-800 000]	[500 000-600 000]	[600 000-700 000]	[700 000-800 000]	[800 000-900 000]	[600 000-700 000]
VENITURI DIN APARATE DE CAFEA – VERISMO	—	—	—	—	—	[20 000-30 000]	[1-10 milioane]	[800 000-900 000]
VENITURI DIN SUPORTURI MATERIALE	[(1-10 mii)]	[300 000-400 000]	[200 000-300 000]	[80 000-90 000]	[100 000-200 000]	[100 000-200 000]	[1 000-10 000]	—
VENITURI DIN CUTII DE CADOURI	[100 000-200 000]	[100 000-200 000]	[50 000-60 000]	[1 000-10 000]	—	—	—	—
VENITURI DIN JOURI ȘI JUCĂRII	—	—	[200 000-300 000]	[300 000-400 000]	[100 000-200 000]	[100 000-200 000]	[100 000-200 000]	[30 000-40 000]
VENITURI DIN MĂRFURI DIVERSE	—	—	[(100-200)]	[400-500]	[1 000-10 000]	[30 000-40 000]	[500 000-600 000]	[500 000-600 000]
VENITURI DIN MATERII PRIME	—	—	[100 000-200 000]	[1-10 milioane]	[100 000-200 000]	[200 000-300 000]	[1 000-10 000]	[30 000-40 000]

Descriere	EXERCITIUL FINANCIAR 2007	EXERCITIUL FINANCIAR 2008	EXERCITIUL FINANCIAR 2009	EXERCITIUL FINANCIAR 2010	EXERCITIUL FINANCIAR 2011	EXERCITIUL FINANCIAR 2012	EXERCITIUL FINANCIAR 2013	EXERCITIUL FINANCIAR 2014
VENITURI DIN AMBALAJE DIN HÂRTIE	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]
VENITURI DIN AMESTECURI DE BĂUTURI	[40-50 milioane]	[40-50 milioane]	[50-60 milioane]	[50-60 milioane]	[40-50 milioane]	[50-60 milioane]	[50-60 milioane]	[60-70 milioane]
VENITURI DIN BAZĂ DE CAFEA FRAPPE	—	—	—	—	[20-30 milioane]	[30-40 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]
VENITURI DIN EXTRACTE	—	—	—	—	[1-10 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]
VENITURI DIN APARATE	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[10-20 milioane]	[20-30 milioane]
VENITURI DIN LIVRĂRI	[40 000-50 000]	[30 000-40 000]	[70 000-80 000]	[300 000-400 000]	[300 000-400 000]	[200 000-300 000]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]
VENITURI DIN REDEVENȚE	—	—	—	—	—	—	—	—
VENITURI DIN TAXA PENTRU SERVICII DE GESTIUNE	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[800 000-900 000]	[900 mii-1 milion]	[600 000-700 000]	—	—
ALTE VENITURI	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]
REDUCERI LA VÂNZARE	((100-200 mii))	[80 000-90 000]	((1-10 mii))	((200-300 mii))	((500-600 mii))	((600-700 mii))	((1-10 milioane))	((100-200 mii))
REDUCERI COMERCIALE - DIRECT PE PIAȚĂ	—	—	—	—	—	((30-40 mii))	((10-20 mii))	((1-10 milioane))
CUPOANE DE REDUCERE PENTRU VÂNZARE DIRECT PE PIAȚĂ	—	—	—	—	—	—	—	((20-30 mii))
COSTURI CU DISTRIBUȚIA DIRECT PE PIAȚĂ	—	—	—	—	—	—	((20-30 mii))	((200-300 mii))
RETURNĂRI NEUTILIZABILE ȘI REDUCERI	—	—	—	—	—	—	—	((20-30 mii))
RENTABILITATEA VÂNZĂRILOR/REDUCERI	—	—	—	—	—	((1-10 mii))	((10-20 mii))	((90-100 mii))
Rotunjire	0	(0)	(0)	0	(0)	0	(0)	(0)
<b>Venituri conform conturilor statutare</b>	<b>[100-200 milioane]</b>	<b>[100-200 milioane]</b>	<b>[100-200 milioane]</b>	<b>[100-200 milioane]</b>	<b>[100-200 milioane]</b>	<b>[200-300 milioane]</b>	<b>[300-400 milioane]</b>	<b>[300-400 milioane]</b>

- (94) Starbucks a indicat faptul că veniturile încadrate la categoria „VENITURI DIN CAFEA AMBALATĂ” din tabelul 2 se referă la funcția SMBV de prăjire și ambalare. Veniturile rămase se referă, potrivit Starbucks, la funcția de asistență administrativă și logistică a SMBV. O mică parte din cafeaua prăjită în Regatul Țărilor de Jos este ulterior prelucrată de către producători terți. Este vorba despre: „VENITURI DIN CAFEA CAPSULATĂ MONODOZĂ”, „VENITURI DIN CAFEA CAPSULATĂ MONODOZĂ VERISMO”, „VENITURI DIN CAFEA SOLUBILĂ”, „VENITURI DIN BAZĂ DE CAFEA FRAPPE” și „VENITURI DIN EXTRACTE”. Aceste venituri ar trebui să fie, de asemenea, clasificate drept venituri din asistența administrativă și logistică, deoarece veniturile subsecvente facturate dezvoltatorilor reprezintă valoarea creată de terți, nu de SMBV. În orice caz, potrivit Starbucks, veniturile respective reprezintă doar o mică parte din totalul realizărilor obținute de SMBV din activitatea de prăjire.
- (95) În ceea ce privește stabilirea prețurilor produselor, Starbucks a prezentat [...] exemple de liste de prețuri pentru diferite trimestre din 2013 și 2014, care cuprind prețuri aplicate pentru produse pe bază de cafea și de altă natură comercializate de Starbucks. Conform Starbucks, [...].
- (96) În ceea ce privește stabilirea prețurilor pentru produsele pe bază de cafea, acestea sunt calculate pe baza unor formule care se referă la costuri și sunt diferite pentru fiecare produs. Starbucks a prezentat, cu titlu exemplificativ, formula de generare a costului pentru articolul „[program de certificare produse pe bază de cafea]”, care constituie articolul cu cel mai mare volum de vânzări înregistrat de SMBV. Prețurile percepute de la magazine de către SMBV pentru cafea sunt calculate pe baza costurilor pe care SCTC le realizează cu boabele de cafea verde, la care se adaugă costul [...] realizat cu achiziționarea cafelei și cafeaua [...]. La această sumă „[...]” se adaugă costurile pentru [...], adunându-se [...] totodată și prețul cafelei prăjite. În cele din urmă, se achită o taxă de acordare a licenței plătită unui terț în legătură cu denumirea [program de certificare] <sup>(49)</sup>.
- (97) În ceea ce privește prețurile altor produse decât cafea, care sunt vândute în magazine de SMBV, Starbucks a arătat că prețurile altor produse decât cafea furnizate de SMBV magazinelor sunt stabilite prin adăugarea unei așa-numite [marje de recuperare a costului] la prețul de cumpărare al produselor respective. Respectiva [marjă de recuperare a costului] este percepută de către SMBV pentru recuperarea [...] cheltuielilor. Însă aceasta nu acoperă doar cheltuielile [...] înregistrate de SMBV, ci și orice costuri [...] relevante ale [...]. De fapt, deoarece prețurile finale pentru alte produse decât cafea percepute de SMBV de la magazine sunt calculate prin aplicarea [marjei de recuperare a costului] la costurile de producție, profiturile din alte produse decât cafea înregistrate de SMBV corespund acestei [marje de recuperare a costului].
- (98) Cel mai important element de cheltuieți al SMBV îl reprezintă cheltuielile cu salarii, care s-a ridicat la [1-10 milioane] EUR în 2014, dintr-un total de cheltuieli de exploatare de 16 124 000 EUR în anul respectiv. Alte elemente de cheltuieli de exploatare mari ale SMBV în 2014 au fost cheltuielile salariale, impozitele pe salarii, plăți cu chirii și leasing, deprecierea și amortizarea activelor necorporale. Deși înainte de 2013 SMBV nu a înregistrat cheltuieli de amortizare a activelor necorporale, acesta a fost unul dintre cele mai mari elemente de cheltuieli de exploatare din 2014, în valoare de 628 000 EUR, care a reprezentat o cheltuială mai mare în anul respectiv decât cheltuielile realizate cu reparare și întreținere, electricitate, credite neperformante, articole de birotică, consumabile pentru calculatoare și altele (de exemplu, cheltuieli cu programe de licență, care sunt înregistrate ca element separat). Cheltuielile cu amortizarea activelor necorporale pare să se refere la un drept de proprietate intelectuală înregistrat pentru prima dată în contabilitate în 2012, care ar fi fost dobândit la o valoare de peste 4 milioane EUR. În plus, în 2014, s-a înregistrat un element de cheltuială de exploatare mare reprezentată de „studii de piață” în valoare de [100 000-200 000] EUR în anul respectiv.

#### 2.6.2. *Redevențe*

- (99) Profitul impozabil al SMBV în Regatul Țărilor de Jos, care este stabilit pe baza APA încheiat cu SMBV în raport cu cheltuielile de exploatare ale companiei, este redus cu o redevență plătită societății Alki LP. Comisia a solicitat informații suplimentare din partea Țărilor de Jos și Starbucks cu privire la cuantumul redevenței și calcularea exactă a bazei de impozitare.
- (100) Contul de profit și pierdere al SMBV, astfel cum este prezentat în situațiile sale financiare, este reprodus în tabelul 3.

<sup>(49)</sup> De exemplu, la sfârșitul [...] taxa respectivă a reprezentat [1,5-2] % din prețul pe care SCTC s-a așteptat să îl plătească pentru achiziționarea de boabe de cafea verde și [0,5-1] % din prețul perceput de la [...] de către SMBV. Denumirea [program de certificare] a fost utilizată și plătită de Starbucks din data de [...].



Tabelul 3

## Conturile de profit și pierdere ale SMBV pentru 2001-2014

(EUR)

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

(\*) De asemenea, a se vedea tabelul 8.

- (101) În notele explicative la situațiile financiare, poziția „Alte cheltuieli” din tabelul 3 este definită după cum urmează: „Alte cheltuieli sunt asociate cu un contract de redevențe încheiat cu societatea afiliată [CV 1], care a fost atribuit societății Alki LP la 13 decembrie 2006 și se bazează pe o decizie fiscală stabilită de autoritățile fiscale neerlandeze”. APA la care se referă această notă de subsol este cel încheiat cu SMBV, indicând astfel faptul că cenzorul SMBV a interpretat APA încheiat cu SMBV pentru a stabili redevențele plătibile de către SMBV societății Alki LP.
- (102) Redevența respectivă este calculată ca și cost rezidual în contul de profit și pierdere. Atunci când se realizează contul de profit și pierdere al SMBV, toate intrările, altele decât redevențele, sunt fie observate, fie presupuse a fi stabilite în condiții de concurență deplină. Pe baza prețurilor convenite în APA încheiat cu SMBV, profitul impozabil (poziția „Rezultat înainte de impozitare” din figura 2) este calculat la aproximativ [9-12] % din cheltuielile de exploatare ale SMBV (poziția „Cheltuieli generale și administrative” din figura 2). Cu toate acestea, deoarece poziția „Vânzări” din figura 2 minus toate costurile legate de contabilizare înainte de plata redevenței <sup>(50)</sup> nu se ridică la valoarea acestui profit impozabil calculat pe baza APA încheiat cu SMBV, profitul excedentar care depășește adaosul de [9-12] % este plătit de SMBV sub forma unei redevențe deductibile fiscal societății Alki LP pentru dreptul de proprietate intelectuală asociat activității de prăjire a cafelei (poziția „Alte cheltuieli” în figura 2). Pe baza conturilor SMBV, plata redevenței este așadar efectuată astfel cum s-a stabilit prin APA încheiat cu SMBV și eliberat de administrația fiscală neerlandeză.

Figura 2

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

- (103) Deoarece baza de impozitare din conturile SMBV pentru perioada de aplicare a APA încheiat cu SMBV este echivalentă cu, dar nu exact [9-12] % din „Cheltuielile generale și administrative” înregistrate în fiecare an, Comisia a solicitat Starbucks să prezinte costurile efective pentru fiecare an utilizat în calculul bazei de impozitare. Starbucks a furnizat informații cu privire la cuantumul cheltuielilor de exploatare utilizate pentru calcularea venitului impozabil în fiecare an pe baza APA încheiat cu SMBV și, de asemenea, pentru perioadele contabile anterioare (din 2001), atunci când era în vigoare un APA anterior. Pentru fiecare perioadă de aplicare a APA încheiat cu SMBV, costurile luate în considerare pentru calcularea bazei de impozitare sunt mai mici, însă apropiate de sumele raportate ca și „Cheltuieli generale și administrative”. Spre exemplu, pentru perioada 2012/2013, respectivele costuri sunt în valoare de 15 694 137 EUR, iar pentru perioada 2007/2008, acestea sunt în valoare de 15 055 253 EUR. În perioadele care preced aplicarea APA încheiat cu SMBV, costurile luate în

<sup>(50)</sup> În detaliu, profitul înregistrat înainte de impozitare și înainte de plata redevenței este echivalent cu „Vânzări” minus „Costuri de vânzare directe” (care reprezintă costurile cu materii prime consumate în procesul de producție) minus „Cheltuieli generale și administrative” minus „Schimb valutar” plus „Venituri din dobânzi” minus „Cheltuieli cu dobânzi” din figura 2. Spre exemplu, pentru exercițiul financiar 2010/2011, profitul înregistrat înainte de impozitare și înaintea plății redevenței ar fi echivalent cu 13 783 458 EUR. În vederea reducerii valorii înregistrate înainte de impozitare la nivelul convenit în APA încheiat cu SMBV de aproximativ [9-12] % din costurile convenite, se plătește o redevență deductibilă fiscal în valoare de 12 352 838 EUR societății Alki LP, astfel cum s-a înregistrat la poziția „Alte cheltuieli”.

considerare la calcularea bazei de impozitare sunt mult mai ridicate, deoarece vor include, de asemenea, conform celor afirmate de Starbucks, costurile percepute de [societatea de producție neafiliată 1]. Spre exemplu, pentru perioada 2006/2007, costurile utilizate în calcularea bazei de impozitare au fost în valoare de [30-40 milioane] EUR. Prin aceasta se explică de ce obligația de plată a impozitului pe profit a scăzut cu mai mult de jumătate atunci când a intrat în vigoare APA încheiat cu SMBV <sup>(51)</sup>, și anume de la 844 309 în 2006/2007 la 383 909 în 2007/2008, așa cum se indică în tabelul 3.

### 2.6.3. Informații privind Alki LP

- (104) Ca răspuns la întrebările din decizia de inițiere a procedurii, Regatul Țărilor de Jos a furnizat o descriere a drepturilor de licență deținute de Alki LP pentru utilizarea și acordarea licenței unui terț pentru dreptul de PI pentru care SMBV plătește o redevență către Alki. În acest sens, Regatul Țărilor de Jos a explicat că dreptul de PI include trei categorii: (i) Drepturi conferite de mărci <sup>(52)</sup>, (ii) Drepturi pentru sistemul Starbucks <sup>(53)</sup> și (iii) Drepturi asociate cafelei <sup>(54)</sup>. Regatul Țărilor de Jos a explicat, de asemenea, faptul că informațiile și cunoștințele privind cafeaua includ utilizarea și aplicarea informațiilor confidențiale, a tehnologiei și a cunoștințelor specifice în ceea ce privește rețetele pentru amestecarea boabelor de cafea verde, procesul de prăjire a boabelor de cafea verde și realizarea de alte produse derivate din cafea <sup>(55)</sup>.
- (105) Regatul Țărilor de Jos a explicat, de asemenea, faptul că, în conformitate cu Acordul privind servicii de prăjire, care este descris în detaliu în considerentul 142, Alki LP acționează ca entitate principală care suportă toate riscurile societății și desfășoară activități conexe <sup>(56)</sup>. Prin urmare, potrivit Țărilor de Jos, redevența nu reprezintă doar o remunerație pentru dreptul de PI, ci și pentru rolul Alki LP de entitate principală.
- (106) În ceea ce privește Alki LP, Starbucks a precizat că Alki LP nu are angajați pe statul de plată pentru îndeplinirea rolului său de entitate principală în baza Acordului privind servicii de prăjire, și nici partenerii săi nu au angajați pe statul de plată care îndeplinesc acest rol. Conform Starbucks, Alki LP îndeplinește acest rol prin îndrumarea, consilierea și funcțiile necesare furnizate de entitățile Starbucks în SUA în temeiul [Acordul privind repartizarea costurilor] (denumit în continuare: „ARC”) <sup>(57)</sup>. Conform Starbucks, după cum atestă și actul constitutiv al Alki LP ca societate în comandită, SCI UK I, Inc. <sup>(58)</sup> și Starbucks Coffee International, Inc. <sup>(59)</sup> sunt partenerii firmei Alki LP.
- (107) Starbucks a clarificat faptul că Alki LP a fost adăugată la structura grupului în decembrie 2006 în cadrul procesului de extindere a ARC pentru a cuprinde întreaga regiune EOMA, incluzând piața din Regatul Unit. Prin adăugarea Alki LP la structură, Starbucks a evitat ca veniturile din redevențe primite de Alki LP să fie integrate direct în veniturile asociaților societății Alki SUA în temeiul legislației fiscale americane.

### 2.6.4. Plățile efectuate de Alki LP către Starbucks Corporation în conformitate cu acordul privind repartizarea costurilor

- (108) Întrucât nici Alki LP, și nici asociații săi nu au niciun angajat <sup>(60)</sup>, iar Starbucks susține că Alki LP deține capacitatea de a-și îndeplini rolul de entitate principală prin ARC, Comisia a solicitat informații cu privire la plățile efectuate în baza ARC și serviciile la care se referă plățile respective, precum și la modul de finanțare a plăților de către Alki LP. Starbucks a furnizat următoarea situație a plăților efectuate de către Alki LP către Starbucks SUA, defalcate pe diferite tipuri de plăți.
- (109) În baza ARC, Alki LP plătește redevențe către Starbucks SUA pentru cele trei categorii de PI pentru care Starbucks SUA acordă licență societății Alki LP. Aceste redevențe constau în: (i) o redevență de participare alocată drepturilor de marcă/marcă comercială; (ii) o redevență de participare alocată drepturilor pentru formatul activității economice; și (iii) o redevență permanentă alocată cunoștințelor despre cafea.

<sup>(51)</sup> Conform hotărârii precedente, baza de impozitare a SMBV a fost calculată ca reprezentând 8 % din costurile luate în considerare.

<sup>(52)</sup> Printre acestea se numără marca figurativă Starbucks și planul de afaceri Starbucks.

<sup>(53)</sup> Printre acestea se numără articolele de mobilier și accesoriile, exteriorul și imaginea magazinelor, așa-numitele sisteme aferente exteriorului/„părții din față” a magazinelor și așa-numitele sisteme de decor/„partea din spate” a magazinelor.

<sup>(54)</sup> Printre acestea se numără „curbele mărcii” și formula pentru amestecurile de cafea.

<sup>(55)</sup> Observațiile Țărilor de Jos cu privire la decizia de inițiere a procedurii, p. 25.

<sup>(56)</sup> Observațiile Țărilor de Jos cu privire la decizia de inițiere a procedurii, p. 27.

<sup>(57)</sup> A se vedea considerentele 145 și 146.

<sup>(58)</sup> O societate constituită în conformitate cu legislația statului Washington, SUA (Asociat general).

<sup>(59)</sup> O societate constituită în conformitate cu legislația statului Washington, SUA (Asociat comanditar).

<sup>(60)</sup> A se vedea considerentul 106.

- (110) Cuantumul redevenței se calculează pe baza unei formule care ia ca punct de plecare fondul de profit rezidual. Fondul de profit rezidual reprezintă suma redevențelor plătite de SMBV și Starbucks Coffee BV societății Alki LP <sup>(61)</sup> și a veniturii pe care Alki LP îl primește de la Starbucks Corporation <sup>(62)</sup>. Din această sumă, se deduce un profit rezonabil pentru funcții de rutină îndeplinite de Alki LP <sup>(63)</sup>. [...] În acest sens, se face o diferență, pe de o parte, între drepturile de PI pentru marcă/mărcile comerciale și profilul economic și, pe de altă parte, cunoștințele despre cafea. Această diferență se explică prin faptul că Alki LP deține proprietatea efectivă asupra activelor necorporale aferente profilului economic și asupra mărcii comerciale/mărcii pentru regiunea EOMA, în timp ce Starbucks SUA deține proprietatea efectivă și legală asupra drepturilor asociate cunoștințelor despre cafea.
- (111) Proprietatea efectivă asupra activelor necorporale aferente profilului economic și a mărcii comerciale/mărcii pentru regiunea EOMA a fost transferată de la Starbucks Corporation în 2002 la [CV 1] și atribuită Alki LP începând din 2006. Pentru proprietatea efectivă, [CV 1] și Alki LP a plătit redevențe de participare în cazul cărora ponderea costului alocat SUA, pe care Alki LP trebuia să o plătească societății Starbucks SUA s-a redus în mod digresiv de la [65-70] % în 2002 la [0,5-1] % în 2010 și în continuare pentru marca comercială și de la [70-75] % în 2002 la [0-0,5] % în 2010 și în continuare pentru drepturi PI aferente formei societății. Cu aceste plăți de participare, drepturile de proprietate efectivă pentru aceste două categorii de PI în regiunea EOMA sunt considerate a fi achitate de către Alki LP. În ceea ce privește proprietatea intelectuală pentru cunoștințe despre cafea, Alki LP plătește o redevență permanentă de [70-75] % din profitul rezidual alocat acestei categorii de PI către Starbucks.
- (112) Starbucks a prezentat o situație generală a plăților de redevențe permanente și plăți de participare efectuate de către [CV 1] și Alki LP pentru perioada 2005-2014. În ceea ce privește plățile de participare, [CV 1] a plătit o sumă totală de [1-10] milioane EUR ca plăți de participare pentru drepturile de PI aferente mărcii comerciale și formei societății către Starbucks Corporation <sup>(64)</sup>, <sup>(65)</sup>. În decembrie 2006, ARC a fost atribuit de către [CV 1] societății Alki LP. Între 2007 și 2014, Alki LP a plătit [1-10] milioane EUR pentru drepturi PI aferente mărcii comerciale și [20-30] milioane EUR pentru drepturi PI aferente formei societății <sup>(66)</sup>. Aceasta înseamnă că, în total, suma de [10-20] milioane EUR a fost plătită cu titlu de plăți de participare pentru drepturi PI aferente mărcii și de [20-30] milioane EUR pentru drepturi PI aferente formei societății. În 2014, Alki LP a transferat proprietatea efectivă asupra drepturilor PI către Starbucks EMEA Ltd pentru care aceasta a înregistrat o creștere de [1-1,5] miliarde EUR ca alte venituri din exploatare în contul său de profit și pierdere. În ceea ce privește redevențele permanente, Alki LP a plătit în medie [1-10] milioane EUR pe an ([70-80] milioane EUR în total) în perioada 2005-2014 către Starbucks Corporation pentru drepturi PI aferente cunoștințelor despre cafea <sup>(67)</sup>.
- (113) Pe lângă plățile de participare și redevența permanentă, Alki LP plătește comisioane aferente serviciilor prestate de Starbucks Corporation și efectuează plăți aferente costurilor repartizate pentru dezvoltarea de anumite active necorporale <sup>(68)</sup>. În perioada 2008-2014, Alki LP a plătit, în medie, [1-10] milioane EUR pe an pentru plăți aferente costurilor repartizate și [1-10] milioane EUR pe an pentru comisioane aferente serviciilor.

<sup>(61)</sup> Pentru perioada 2008-2014, Alki LP a primit în total [400-500] de milioane EUR în taxe de licență de la Starbucks Coffee BV & SMBV. Din această sumă de [400-500] de milioane EUR, [300-400] de milioane EUR ([80-85] %) au fost primite de la Starbucks Coffee BV și [60-70] de milioane EUR ([15-20] %) de la SMBV.

<sup>(62)</sup> Conform Starbucks, această plată din partea Starbucks SUA către Alki LP se referă la o ajustare globală a costurilor prevăzută a compensa taxele de licență mai reduse ale Alki LP primite de la SMBV ca urmare a politicii globale a Starbucks de stabilire a prețurilor pentru cafeaua prăjită.

<sup>(63)</sup> Acest „profit rezonabil” se calculează în temeiul normelor SUA privind stabilirea prețurilor de transfer și este stabilit pentru toate activitățile desfășurate de Starbucks Coffee BV și SMBV.

<sup>(64)</sup> Starbucks nu a putut furniza o defalcare a plăților de participare aferente mărcii sau formei societății pentru anii 2005 și 2006. Există, de asemenea, o serie de discrepanțe între taxa de licență și plățile de participare efectuate de [CV 1] conform situației generale prezentate de Starbucks și situațiilor financiare pentru contul de profit & pierdere ale [CV 1]. Starbucks nu a putut stabili cauza exactă a acestor discrepanțe.

<sup>(65)</sup> Nu s-au efectuat plăți de participare înainte de 2005 către Starbucks Corporation, deoarece [CV 1] a înregistrat pierderi până în 2005.

<sup>(66)</sup> Cu toate acestea, această sumă ar fi, în medie, [...] mai redusă dacă venitul primit de la Starbucks Corporation nu ar fi luat în considerare la calcularea fondului de profit rezidual.

<sup>(67)</sup> Cu toate acestea, această sumă ar fi, în medie, [...] mai redusă în cazul în care venitul primit de la Starbucks Corporation nu ar fi luat în considerare la calcularea fondului de profit rezidual.

<sup>(68)</sup> A se vedea considerentul 146.

2.6.5. Informații privind SCTC și plățile efectuate de SMBV pentru boabele de cafea verde

- (114) Având în vedere că boabele de cafea verde sunt achiziționate de SMBV prin intermediul unei tranzacții din cadrul grupului, mai precis acestea sunt achiziționate de la SCTC, Comisia a solicitat informații cu privire la modul în care sunt stabilite prețurile pentru această tranzacție intra-grup și la prețul stabilit pentru fiecare an din perioada de valabilitate a APA SMBV.
- (115) Starbucks a prezentat bilanțul și conturile de profit și pierderi pentru SCTC începând din 2005. Tabelul 4 reproduce informațiile cuprinse în aceste conturi. Calcularea adaosului la costurile cu boabe de cafea verde (CPV) aplicate de către SCTC a fost adăugat de către Comisie în sensul prezentei decizii. Pe baza informațiilor contabile disponibile, care încep din 2005, adaosul mediu la costurile realizate cu boabe de cafea verde se ridică la [aproximativ 3 %] pentru perioada cuprinsă între 2005 și 2010, în comparație cu un adaos mediu de [aproximativ 18 %] pentru perioada 2011-2014.
- (116) Starbucks a susținut că, începând cu anul 2011, Starbucks a ajustat politica de stabilire a prețurilor aplicabilă pentru vânzarea de boabe de cafea verde crescând adaosul la costurile de producție, având în vedere importanța tot mai mare a operațiunilor SCTC, în special expertiza sa din ce în ce mai mare în materie de achiziții de cafea și, mai important, deținerea și exploatarea programului evolutiv de practici C.A.F.E.
- (117) Programul de practici C.A.F.E. a fost lansat în 2004 fiind corelat cu deschiderea centrului de asistență pentru agricultorii al SCTC din Costa Rica pentru a oferi un program evolutiv în cadrul căruia agricultorii, exportatorii și cumpărătorii să poată purta discuții permanente pentru: (i) îmbunătățirea calității cafelei; (ii) asigurarea răspunderii economice pentru plăți la toate nivelurile lanțului de aprovizionare; (iii) încurajarea responsabilității sociale în ceea ce privește condițiile de muncă, protecția drepturilor lucrătorilor, condiții de trai adecvate; și (iv) inspirarea liderilor din domeniu să cultive și să proceseze boabe de cafea verde.
- (118) Pentru a verifica dacă operațiunile de cultivare, pe care le invocă Starbucks pentru a explica adaosul crescut, sunt confirmate în conturi, tabelul 4 prezintă, de asemenea, activele SCTC. Deși activele totale au crescut într-adevăr semnificativ din 2010, acest lucru se datorează, în principal, creșterii depozitului în numerar. Activele de exploatare ca valoare netă din numerar au crescut cu mai puțin de o treime în cei patru ani, din 2010 până în 2014.
- (119) De asemenea, rapoartele anuale ale SCTC prezentate de Starbucks nu descriu în notele explicative nicio diferență la nivel de riscuri, funcții sau active în perioada 2010-2011. Activitățile și riscurile sunt descrise în termeni identici în această perioadă, și anume activitatea principală a SCTC este, conform ambelor rapoarte anuale, cumpărarea și vânzarea de boabe de cafea verde de înaltă calitate, precum și activități conexe de asigurare a calității și operațiuni (logistică, antrepozitare, amestecare, decafeinizare etc.).

Tabelul 4

## Date financiare ale SCTC

(CHF)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Vânzările SCTC	[500-600 milioane]	[600-700 milioane]	[600-700 milioane]	[600-700 milioane]	[600-700 milioane]	[500-600 milioane]	[900-1 000 milioane]	[1,5-2 miliarde]	[1-1,5 miliarde]	[900-1 000 milioane]
CPV SCTC	[500-600 milioane]	[500-600 milioane]	[600-700 milioane]	[600-700 milioane]	[600-700 milioane]	[400-500 milioane]	[800-900 milioane]	[1-1,5 miliarde]	[800-900 milioane]	[700-800 milioane]
marja brută (Vânzări – CPV)	[20-30 milioane]	[30-40 milioane]	[40-50 milioane]	[30-40 milioane]	[40-50 milioane]	[30-40 milioane]	[100-200 milioane]	[200-300 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]
marja brută din CPV	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[16,5-19,5] %	[16,5-19,5] %	[19,5-22,5] %	[16,5-19,5] %
Cheltuieli de exploatare (cu excepția provizioanelor)	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]
profit înainte de impozitare	[10-20 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[30-40 milioane]	[20-30 milioane]	[100-200 milioane]	[200-300 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]
Impozite	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[1-10 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]	[10-20 milioane]
profit net	[10-20 milioane]	[20-30 milioane] (*)	[20-30 milioane] (*)	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[10-20 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]
Total active	[200-300 milioane]	[200-300 milioane]	[200-300 milioane]	[200-300 milioane]	[200-300 milioane]	[100-200 milioane]	[300-400 milioane]	[500-600 milioane]	[600-700 milioane]	[700-800 milioane]
Total active nete din numerar și echivalente de numerar (inclusiv titluri de valoare tranzacționabile)	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]	[300-400 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]	[100-200 milioane]

(\*) Inclusiv un profit extraordinar după impozitare de [1-10 milioane] CHF și o pierdere de [800 000-900 000] CHF în 2006 și, respectiv, 2007.

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
adaos la CPV	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[4,5-7,5]	[1,5-4,5]	[16,5-19,5]	[13,5-16,5]	[19,5-22,5]	[16,5-19,5]

(120) Deoarece Starbucks a invocat Programul de practici C.A.F.E. pentru a explica creșterea marjei percepute de SCTC, Comisia a solicitat Starbucks să prezinte costurile aferente programului respectiv și cele aferente centrelor de asistență pentru agricultori. Starbucks a prezentat estimări ale costurilor anuale aferente (i) Programului de practici C.A.F.E. și (ii) centrelor de asistență pentru agricultori în tabelul 5.

Tabelul 5

### Costuri directe și indirecte ale C.A.F.E. Program de practici și Centre de asistență pentru agricultori

(USD)

	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2004	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2005	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2006	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2007	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2008	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2009	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2010	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2011	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2012	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2013	EXERCIȚIUL FINANCIAR 2014
1. <b>Cheltuieli alocate practicilor C.A.F.E.</b>	Nu este cazul	Nu este cazul	Nu este cazul	Nu este cazul	Nu este cazul	Nu este cazul	[500 000-600 000]	[100 000-200 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]
2. <b>Costuri cu centre de asistență agricultori</b>	[800 000-900 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]
3. <b>Alte costuri aferente practicilor C.A.F.E.</b>	Nu este cazul	Nu este cazul	[60 000-70 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[200 000-300 000]	[700 000-800 000]	[400 000-500 000]	[60 000-70 000]	[200 000-300 000]	[1 000 000-10 000 000]
<b>Total</b>	[800 000-900 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]

(121) În perioada 2011-2014, costurile agregate aferente Programului de practici C.A.F.E. și centrelor de asistență pentru agricultori constituie maxim [0,5-1] % din valoarea boabele de cafea verde achiziționate de SCTC <sup>(69)</sup>.

<sup>(69)</sup> Valoarea în 2014, calculată prin compararea costurilor totale estimate ale Programului de practici C.A.F.E. și ale centrelor de asistență pentru agricultori cu CPV al SCTC și ajustată cu rata de schimb USD:CHF.

- (122) Ca răspuns, Starbucks a precizat că Programul de practici C.A.F.E. ar trebui să fie luat în considerare ca proprietate intelectuală a cărei valoare nu are legătură cu costurile subiacente.
- (123) Comisia a solicitat Starbucks să prezinte raportul privind stabilirea prețurilor de transfer care se referă la stabilirea prețurilor pentru boabele de cafea verde vândute de SCTC societății SMBV. Conform Starbucks, din punct de vedere istoric, nu a fost elaborată nicio documentație de stabilire a prețurilor de transfer care să se refere la relația dintre SCTC și SMBV. Pentru a răspunde solicitării Comisiei, Starbucks i-a prezentat acesteia un raport ad-hoc privind prețurile de transfer ale SCTC la 13 aprilie 2015.
- (124) Conform raportului ad-hoc privind prețurile de transfer, SCTC stabilește prețurile pentru filialele sale cu aplicarea unui adaos la costurile de producție aferente cantității de boabe de cafea verde pe care aceasta o furnizează.
- (125) În plus, pentru a stabili un adaos actual, în condiții de concurență deplină, la costurile aferente produsului pentru SCTC pentru achiziția de boabe de cafea verde, au fost identificate trei componente separate:
- Proprietate intelectuală – Programul de practici C.A.F.E.: SCTC gestionează Programul de practici C.A.F.E. și utilizează cunoștințe valoroase care, atunci când sunt integrate în activitățile economice ale Starbucks, asigură consecvența în aprovizionare și susțin marca Starbucks pentru durabilitate. Starbucks a analizat această tranzacție pe baza unor acorduri de licență comparabile în legătură cu produse alimentare și tehnologii agricole.
  - Achiziții: SCTC asigură funcțiile de achiziții pentru boabe de cafea verde. Starbucks a analizat această tranzacție pe baza unor acorduri de aprovizionare comparabile între terți.
  - Finanțare: SCTC ar trebui să genereze profit pentru finanțarea costurilor pe care le suportă atunci când deține inventar nevândut și creanțe nete pentru boabe de cafea verde. Starbucks a analizat un profit adecvat pentru finanțare, care ar trebui să fie returnat societății SCTC.
- (126) Combinarea rezultatelor pentru fiecare componentă separată analizată de către SCTC ar genera un rezultat combinat pentru întreaga cantitatea de boabe de cafea verde din 2005 până în 2014, după cum se arată în tabelul 6:

Tabelul 6

**Adaos la costurile aferente produsului**

(%)			
Componentă	Adaos la costurile aferente produsului Cuartila inferioară	Adaos la costurile aferente produsului Cuartila medie	Adaos la costurile aferente produsului Cuartile superioară
Proprietate intelectuală – Programul de practici C.A.F.E	1,4	4,2	9,9
Achiziții publice	4,7	6,0	8,0
Finanțare	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]
<b>Total % adaos la costurile produsului</b>	[7,5-10,5]	[10,5-13,5]	[19,5-22,5]

- (127) Intervalul de prețuri combinate stabilit în condiții de concurență deplină pentru adaosul total la costurile aferente produsului percepute de SCTC pentru cafeaua vândută societății SMBV este conform raportului ad-hoc de prețuri de transfer, între quartila inferioară de [aproximativ 9 %] și o quartilă superioară de [aproximativ 21 %], cu o mediană de [aproximativ 12 %], pentru întreaga perioadă 2005-2014.
- (128) Conform Starbucks, marja brută efectivă realizată <sup>(70)</sup> a SCTC se încadrează perfect în intervalul stabilit în condiții de concurență deplină. Acest lucru ar fi evidențiat prin faptul că marja brută raportată la vânzările SCTC era de [aproximativ 12 %] pentru anii 2005-2014 pe baza unei medii ponderate.

<sup>(70)</sup> Marja brută reprezintă profitul brut (adică vânzările minus CPV) împărțit la vânzări, a se vedea considerentul 84.



- (129) Comisia a solicitat Starbucks să furnizeze datele și componentele adaosului utilizat la stabilirea valorilor pentru cuartilă și mediană aferente perioadei 2005-2014, care au fost prezentate Comisiei. Starbucks a indicat faptul că aceste date nu sunt disponibile.
- (130) La 29 iunie 2015, Starbucks a transmis informații pentru a justifica stabilirea prețurilor pentru boabele de cafea verde, care au fost prezentate în raportul ad-hoc privind prețurile de transfer transmis și, în special, valorile prezentate în tabelul 6 pentru care Comisia a solicitat datele justificative.
- (131) Contrar celor indicate în tabelul prezentat de Starbucks la 13 aprilie 2015, valorile din tabel cu privire la Programul de practici C.A.F.E., 1,4 % și 9,9 %, nu reprezintă cuartila inferioară (cuartila de 25 %) și cuartila superioară (cuartila de 75 %). Mai degrabă, acestea ar fi cele două valori extreme, și anume valoarea cea mai mică și cea mai mare, dintr-o comparație de acorduri de licență. În documentul transmis la 29 iunie 2015, Starbucks a identificat unsprezece acorduri de licență referitoare la autorizarea tehnologiei, pe care le consideră comparabile cu Programul de practică C.A.F.E. Aceste acorduri se referă la produse alimentare și băuturi. Intervalul de procentaje la care ajunge Starbucks este prezentat în tabelul 7. Starbucks a explicat că „adaosul procentual la costurile aferente produsului” din tabelul 7 „se calculează prin împărțirea mediei fiecărei observații la unu minus media observației”, deși nu există nicio explicație cu privire la motivul pentru care s-a adoptat o astfel de măsură pentru a calcula un adaos la costurile aferente produsului în lipsa totală a informațiilor sau a examinării costurilor societăților părți la acordurile respective.

Tabelul 7

**Explicații din partea Starbucks referitoare la datele prezentate anterior cu privire la intervalul intercuartilic 1,4 %-9,9 % de stabilire a prețurilor aferente Programului de practici C.A.F.E.**

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

- (132) În documentul transmis la 29 iunie 2015, Starbucks a prezentat, de asemenea, prețuri aferente funcției de achiziții din cadrul SCTC, care au fost estimate utilizând tranzacții comparabile identificate de Starbucks cu ajutorul bazei de date PowerK și LIVEDGAR. Treisprezece acorduri prin care un agent cumpărător terț prestează servicii intermediare de cumpărare sunt considerate a fi în concordanță cu serviciile de achiziții prestate de către SCTC în favoarea SMBV.
- (133) Rezultatele analizei sunt prezentate sub formă de procente din costurile de producție „franco la bord”, care reprezintă costurile facturate clientului pentru produsele livrate. Mediana observațiilor prezentate este 6 %. Starbucks prezintă rezultatul sub forma unui interval intercuartilic de costuri de producție de la 4,7 % la 8,0 %.
- (134) În detaliu, observațiile utilizate se referă la acorduri cu următoarele entități principale și comisioanele ca procente din rate franco la bord indicate între paranteze: Aeropostale, Inc (5 %); Ateca Production International, Inc. (7 %); BELL SPORTS CORP. (6 %), COLUMBIA SPORTSWEAR CO (1,5 %); Designs Apparel Inc. (5 %); F.I.S. Inc (10 %); He-Ro Industries Incorporated (10 %); JONES APPAREL GROUP INC/NINE WEST GROUP INC. (10 %); Mannesmann Pipe&Steel Corporation (2 %), Skin Shoes LLC (8 %); Skin Inc. (6 %); TI Sportswear Inc. (4,7 %) și WW Mexicana (1 %). Intervalul intercuartilic pentru aceste observații este 4 %-8,5 %. La fel ca și în cazul prețurilor aferente Programului de practici C.A.F.E., Starbucks a indicat că „procentul vânzării se calculează ca procent din valoarea FOB, împărțit la unu plus procentul din FOB” <sup>(71)</sup>. Această modificare a valorilor din analiza comparativă nu este explicat și nu pare să corespundă niciunei ajustări financiare obișnuite.

<sup>(71)</sup> FOB înseamnă franco la bord.

- (135) În cele din urmă, Starbucks calculează prețurile pentru ceea ce se prezintă a fi o funcție de finanțare și pe care SCTC ar trebui să o câștige ca profit, conform Starbucks, pentru „faptul că păstrează cafeaua verde și finanțează creanțe nete pe riscul și răspunderea proprie”. Acest profit se calculează de către Starbucks prin aplicarea unui cost mediu ponderat al capitalului („CMPC”) la conturile de creanțe și stocurile de inventar ale SCTC pentru 2014 și, pe această bază, este fixat la [aproximativ 3 %].
- (136) În cele din urmă, pentru a calcula profiturile SMBV generate de activitatea de prăjire a boabelor de cafea verde achiziționate de la SCTC, Comisia a solicitat Starbucks prețul plătit de SMBV societății SCTC. Starbucks a prezentat o situație generală a prețurilor medii (pe livră) percepute de SCTC de la SMBV și sumele plătite de SMBV societății SCTC, care sunt prezentate în tabelul 8. SMBV nu a efectuat alte plăți către SCTC.

Tabelul 8

**Sumele plătite de SMBV societății SCTC pentru achiziționarea de boabe de cafea verde**

Achiziții de la SCTC

Exercițiu financiar	Valoare de achiziție în EUR	Volum de achiziție în livre	Prețuri unitare în EUR/livră
2002	—	—	
2003	[10 000 000-20 000 000]	[10 000 000-20 000 000]	[1,0000-1,5000]
2004	[10 000 000-20 000 000]	[10 000 000-20 000 000]	[1,0000-1,5000]
2005	[10 000 000-20 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1,0000-1,5000]
2006	[10 000 000-20 000 000]	[10 000 000-20 000 000]	[1,0000-1,5000]
2007	[20 000 000-30 000 000]	[20 000 000-30 000 000]	[1,0000-1,5000]
2008	[20 000 000-30 000 000]	[10 000 000-20 000 000]	[1,0000-1,5000]
2009	[20 000 000-30 000 000]	[10 000 000-20 000 000]	[1,0000-1,5000]
2010	[30 000 000-40 000 000]	[20 000 000-30 000 000]	[1,0000-1,5000]
2011	[40 000 000-50 000 000]	[20 000 000-30 000 000]	[2,0000-2,5000]
2012	[60 000 000-70 000 000]	[20 000 000-30 000 000]	[2,0000-2,5000]
2013	[60 000 000-70 000 000]	[30 000 000-40 000 000]	[1,5000-2,0000]
2014	[60 000 000-70 000 000]	[40 000 000-50 000 000]	[1,5000-2,0000]

## 2.6.6. Informații și cifre privind magazinele Starbucks

- (137) Produsele distribuite de către SMBV, fie produse de SMBV, fie cumpărate de SMBV de la alți furnizori, sunt vândute magazinelor. Unele dintre magazine sunt independente, iar unele sunt deținute de Starbucks. Comisia a solicitat informații pentru a verifica dacă există o diferență între condițiile comerciale aplicate magazinelor deținute de grup și cele aplicate magazinelor independente.
- (138) Referitor la magazinele Starbucks, Starbucks a prezentat informații cu privire la diferitele programe de acordare a licenței și la criteriile de eligibilitate pentru dezvoltarea de magazine Starbucks în regiunea EOMA, a furnizat o prezentare generală a magazinelor din regiunea EOMA, precum și valori privind cifra de afaceri a magazinelor și taxele de licență plătite în 2012 de magazinele respective societății Starbucks Coffee BV. Potrivit acestor informații, rata taxei de licență aplicată cifrei de afaceri, care este plătită în funcție de cele trei tipuri diferite de programe de acordare a licenței (licențe geografice independente, licențe geografice deținute de companii și licențe pentru canale – cele trei tipuri diferite de programe de acordare a licenței), diferă de la o țară la alta cu procente care variază între [5 și 10] %.

## 2.6.7. Alte informații privind rentabilitatea altor unități de prăjire administrate de Starbucks

- (139) Comisia a solicitat societății Starbucks informații financiare privind rentabilitatea oricăror alte unități de prăjire administrate de grup și, în special, de Starbucks Manufacturing Corporation (denumită în continuare „SMC”), care au fost identificate prin informații făcute publice ca aparținând grupului Starbucks. Comisia a solicitat astfel de informații, deoarece Linile directoare PT ale OCDE din 2010 recomandă utilizarea de date interne pentru verificarea condițiilor de concurență deplină la repartizarea profitului <sup>(72)</sup>. Starbucks a precizat că SMC este singura unitate de prăjire administrată de grup, în afară de SMBV. Deoarece SMC nu are conturi auditate, Starbucks a prezentat conturi proforma pe baza rapoartelor interne ale societății.
- (140) Datele furnizate de Starbucks sunt prezentate în tabelul 9. Raportul profitului la vânzări și al profitului la cheltuieli de exploatare <sup>(73)</sup> au fost adăugate de către Comisie în sensul prezentei decizii, având în vedere faptul că în APA încheiat cu SMBV s-a convenit asupra unei rate a profitului de [9-12] % din cheltuielile de exploatare ca remunerație stabilită în condiții de concurență deplină pentru SMBV. Pentru SMC, această rată era de aproximativ 500 % în ultimele patru perioade contabile.

Tabelul 9

**Informații financiare privind societatea de producție Starbucks Manufacturing Corporation din SUA**

	2011	2012	2013	2014
Vânzările Starbucks Manufacturing Corporation	[700 000 000-800 000 000]	[1 000 000 000-1 500 000 000]	[1 000 000 000-1 500 000 000]	[1 000 000 000-1 500 000 000]
Costul produselor vândute	[(500 000 000)-(600 000 000)]	[(800 000 000)-(900 000 000)]	[(800 000 000)-(900 000 000)]	[(700 000 000)-(800 000 000)]
Alte venituri și câștiguri	[100 000-200 000]	[600 000-700 000]	[300 000-400 000]	[1 000 000-10 000 000]
Deduceri	[(40 000 000)-(50 000 000)]	[(60 000 000)-(70 000 000)]	[(70 000 000)-(80 000 000)]	[(80 000 000)-(90 000 000)]
Din care salarii și remunerații	[(10 000 000)-(20 000 000)]	[(20 000 000)-(30 000 000)]	[(20 000 000)-(30 000 000)]	[(30 000 000)-(40 000 000)]
Din care amortizare	[(10 000 000)-(20 000 000)]	[(10 000 000)-(20 000 000)]	[(10 000 000)-(20 000 000)]	[(10 000 000)-(20 000 000)]
Total venituri	[100 000 000-200 000 000]	[400 000 000-500 000 000]	[300 000 000-400 000 000]	[500 000 000-600 000 000]
Marjă de profit (venituri/vânzări)	[20-25 %]	[30-35 %]	[30-35 %]	[35-40 %]
Profit din cheltuieli de exploatare (venituri/deduceri)	[400-450 %]	[650-700 %]	[500-550 %]	[550-600 %]

**2.7. Descrierea diferitelor contracte care stabilesc rolurile și responsabilitățile SMBV**

- (141) Atunci când a fost înființată în Regatul Țărilor de Jos, SMBV a încheiat diverse acorduri care au stabilit repartizarea contractuală a rolurilor și responsabilităților SMBV și ale contrapărților sale. Cele trei acorduri relevante pentru prezenta decizie sunt Acordul privind servicii de prăjire încheiat între SMBV și Alki LP, Acordul de cumpărare a cafelei verzi încheiat între SMBV și SCTC și Acordul de furnizare dintre SMBV și magazine.

<sup>(72)</sup> A se vedea punctul 2.141 din Linile directoare PT ale OCDE din 2010: „În cazul în care nu există tranzacții necontrolate comparabile cu un grad suficient de fiabilitate pentru a justifica repartizarea profiturilor combinate, ar trebui să se ia în considerare datele interne, care ar putea constitui o modalitate fiabilă de stabilire sau de testare a condițiilor de concurență deplină la repartizarea profitului. Tipurile de astfel de date interne relevante vor depinde de datele factice și circumstanțiale specifice cazului și ar trebui să îndeplinească condițiile stabilite în prezenta secțiune și, în special, la punctele 2.116-2.117 și 2.132. Acestea vor fi extrase în mod frecvent din situațiile de contabilizare a costurilor sau situațiile financiare ale contribuabililor.”

<sup>(73)</sup> Suma înregistrată la „Deduceri” este considerată a constitui cheltuieli de exploatare, deoarece este compusă în principal din costurile cu forța de muncă și costurile de amortizare și reparații.

- (142) Acordul privind servicii de prăjire, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2002, reglementează procesul de fabricație. În baza Acordului privind servicii de prăjire, Alki LP acționează în calitate de entitate principală și SMBV ca proprietar al unității de prăjire. SMBV plătește o licență către Alki LP, în schimbul căreia Alki LP acordă SMBV acces la drepturi de proprietate intelectuală și preia riscul antreprenorial din activitatea SMBV, cum ar fi depășirile de costuri și vânzarea produselor. SMBV va prăji boabele de cafea verde și va realiza cafeaua prăjită și alte produse conexe disponibile în magazine (conform Acordului de furnizare discutat mai jos și ADOA) <sup>(74)</sup>. În calitate de proprietar al unității, SMBV trebuie să se asigure de faptul că se utilizează instalațiile corecte, că se desfășoară procesele corecte și că produsele se realizează în conformitate cu specificațiile furnizate de Alki LP. SMBV va fi proprietarul produselor cumpărate, pe care trebuie să le cumpere de la furnizori desemnați și/sau aprobați de către Alki LP. SMBV trebuie să se asigure de faptul că produsele, la momentul livrării, respectă specificațiile pentru produs ale Alki LP, iar SMBV este obligată să înlocuiască de îndată orice cantitate de produse defecte sau neperformante pe cheltuiala proprie. Cu toate acestea, Alki LP suportă riscurile asociate pierderilor care pot fi suportate ca urmare a producției, vânzării, transportului, depozitării, tratării sau utilizării în alt mod a produselor și trebuie să despăgubească SMBV pentru orice cerere de despăgubire.
- (143) Acordul de cumpărare a cafelei verzi a intrat în vigoare la 22 aprilie 2002 și prevede condițiile de vânzare a boabelor de cafea integral verzi de către SCTC societății SMBV. SCTC va vinde boabele societății SMBV la prețurile stabilite în liste de prețuri publicate de SCTC. SMBV va emite o comandă de cumpărare de cafea pe baza unor previziuni de cumpărare. SCTC va livra boabele [...].
- (144) Acordul de furnizare stabilește responsabilitățile în furnizarea de produse esențiale Starbucks între SMBV și magazine. Magazinele se angajează să cumpere toată cantitatea de cafea prăjită de marcă și alte produse esențiale asociate cafelei, astfel cum sunt definite în acordul respectiv, exclusiv de la SMBV sau furnizorii autorizați fie la prețuri stabilite pe baza unei formule incluse în acordul respectiv (pentru cafea și produse asociate cafelei), fie conform unei liste de prețuri [...] (pentru alte produse). Magazinele trebuie să prezinte societății SMBV o previziune de cumpărare [periodică] <sup>(75)</sup>, iar SMBV garantează magazinelor că, la ieșirea din antrepozitul SMBV, cafeaua și alte produse nu prezintă defecte, iar în caz contrar, SMBV înlocuiește gratuit orice produs defect sau acordă un credit magazinelor <sup>(76)</sup>.

## 2.8. Acordul privind repartizarea costurilor

- (145) ARC încheiat între Alki LP și Starbucks Corporation din 1 august 2006 stabilește drepturile directe ale Alki LP de a acorda terților licență și sublicență pentru dreptul de: (i) [...] a gestiona magazine Starbucks [...], (ii) [...] a gestiona „[...]” și (iii) a produce și/sau a distribui produse folosind mărcile comerciale și tehnologia și cunoștințele relevante.
- (146) În temeiul ARC, Alki LP va plăti societății Starbucks Corporation o redevență, comisioane aferente serviciilor prestate de Starbucks Corporation și va efectua plăți aferente costurilor repartizate pentru dezvoltarea anumitor active necorporale. Redevențele constau în: (i) o redevență de participare alocată drepturilor de proprietate intelectuală pentru marcă comercială și forma societății și (ii) o redevență permanentă alocată pentru drepturi de proprietate intelectuală pentru cunoștințe despre cafea. Plățile efectuate în temeiul prezentului acord sunt detaliate în considerentele 112 și 113.

## 2.9. Contractele încheiate între Starbucks și terți privind producția și vânzarea de cafea

- (147) Pentru a compara condițiile comerciale stabilite între SMBV și grupul Starbucks și, în special, plata de redevențe pentru drepturi de proprietate intelectuală pentru activități de prăjire, pe de o parte, cu condițiile comerciale stabilite între grupul Starbucks și terți, pe de altă parte, Comisia a solicitat societății Starbucks toate contractele prin care Starbucks a acordat licență pentru drepturi de proprietate intelectuală și toate contractele prin care Starbucks a externalizat activitatea de prăjire a cafelei. De asemenea, Comisia a solicitat informații cu privire la condițiile comerciale aplicate între Starbucks Corporation și societatea sa din cadrul grupului care se ocupă de prăjirea cafelei și care este situată în SUA.
- (148) Ca răspuns la cererea Comisiei, Starbucks a prezentat contracte cu:

— [Societatea de producție neafiliată 2], („[societatea de producție neafiliată 2]”), [...]. Starbucks a încheiat două tipuri de acorduri cu [societatea de producție neafiliată 2] pentru a subcontracta activitatea de prăjire a cafelei, acestea fiind modificate în mai multe rânduri. Printr-un acord de licență pentru tehnologie din [înainte de 2008], o societate afiliată a societății Starbucks, [...], acordă o licență neexclusivă [societatea de producție neafiliată 2] pentru a utiliza, printre altele, tehnologia și expertiza Starbucks în producția și vânzarea de cafea

<sup>(74)</sup> În temeiul prezentului acord, Starbucks Coffee BV are dreptul să acorde terților o licență pentru dezvoltarea, deținerea și gestionarea de magazine Starbucks sub mărcile comerciale aferente și folosind tehnologia și expertiza specifică.

<sup>(75)</sup> Potrivit Acordului de furnizare, [...].

<sup>(76)</sup> Starbucks a precizat că Acordurile de furnizare sunt contractate de Starbucks [...] și că acestea sunt acorduri standardizate în cazul în care termenii și condițiile subiacente sunt stabilite de Starbucks [...], potrivit observațiilor Starbucks, considerentul 6.14.

prăjită unor terți selectați cu care Starbucks a încheiat acorduri de furnizare, cum ar fi [societatea de producție neafiliată 5] [...]. [Societatea de producție neafiliată 2] trebuie să presteze serviciile astfel încât cafeaua prăjită să fie de foarte bună calitate, în acest scop [societatea de producție neafiliată 2] trebuind, printre altele, să respecte anumite standarde de asigurare a calității stabilite de Starbucks. Acordul de licență pentru tehnologie stipulează faptul că [societatea de producție neafiliată 2] nu trebuie să plătească nicio taxă de licență <sup>(77)</sup>. Un acord de furnizare a cafelei verzi stipulează faptul că [societatea de producție neafiliată 2] are obligația de a cumpăra boabe de cafea verde exclusiv de la Starbucks pentru o taxă fixă [pe o anumită cantitate].

- [Societatea de producție neafiliată 3], („[societatea de producție neafiliată 3]”), [...]. În baza unui acord de licență pentru activitatea de prăjire a cafelei din [după 2008], [societatea de producție neafiliată 3] prestează servicii de prăjire a cafelei pe care o vinde societății Starbucks și unei întreprinderi comune dintre [societatea de producție neafiliată 3] și Starbucks denumită [societatea de producție neafiliată 3-întreprinderea comună Starbucks] care gestionează magazine de cafea Starbucks în [o anumită țară]. [Societatea de producție neafiliată 3] plătește o taxă de prăjire societății Starbucks [...] în valoare de [...] USD [pentru o anumită cantitate] de cafea verde produsă și vândută [societății de producție neafiliate 3-întreprinderea comună Starbucks].
- [Societatea de producție neafiliată 4], („[societatea de producție neafiliată 4]”), [...]. Pentru a subcontracta activitatea de prăjire a cafelei [societatea de producție neafiliată 4] a încheiat trei tipuri de acorduri, dintre care doar contractul de achiziție [...] din [după 2008] a fost transmis. În consecință, Starbucks desemnează [societatea de producție neafiliată 4] pentru fabricarea, ambalarea, producerea și furnizarea de produse din cafea. Acordurile nu prevăd niciun fel de taxe sau redevențe de plătit către Starbucks. Procesul de producție trebuie să se desfășoare în conformitate cu anumite documentații tehnice și standarde privind produsul, care sunt prevăzute de Starbucks. Acordul prevede că [societatea de producție neafiliată 4] vinde produsele societății Starbucks și societăților afiliate acesteia la un preț stabilit la nivelul boabelor de cafea verde (potrivit Starbucks, boabele de cafea verde constituie, prin urmare, doar un cost perceput de la [societatea de producție neafiliată 4]) și un cost de furnizare, la care se adaugă o taxă de conversie. Această taxă de conversie include taxele pentru activitatea de prăjire [...]. Formula de stabilire a prețului este apoi transpusă într-un preț de vânzare [pe o anumită cantitate] pentru cafeaua prăjită. Starbucks susține că de aici rezultă o marjă de [5-10] % din totalul costurilor de reconversie, fără alte indicații cu privire la modul în care s-a ajuns la acest presupus adaos.
- [Societatea de producție neafiliată 5], („[societatea de producție neafiliată 5]”), [...]. Starbucks a încheiat trei tipuri de acorduri cu [societatea de producție neafiliată 5] la data de [înainte de 2008]. Într-un contract de furnizare, Starbucks își asumă obligația de a furniza [societatea de producție neafiliată 5] boabe de cafea prăjită, concentrat și alte ingrediente din cafea la un preț stabilit pe baza unei formule utilizate pentru stabilirea prețurilor la ingredientele din cafea pentru activitatea de desfacere a magazinelor de cafea [Starbucks], [...]. Acordul [...], care este un acord de distribuție și de producție, acordă [societatea de producție neafiliată 5] dreptul de a distribui exclusiv anumite băuturi preambalate, gata preparate sub marca Starbucks pe un anumit teritoriu. Procesul de producție trebuie să se desfășoare în conformitate cu anumite documentații tehnice și standarde privind produsul, care sunt prevăzute de Starbucks. Acordul [...] nu prevede niciun fel de taxe sau redevențe de plătit de către [societatea de producție neafiliată 5] către Starbucks. Acordul de licență pentru marca comercială și tehnologie permite [societatea de producție neafiliată 5] să utilizeze marca Starbucks, precum și tehnologia și expertiza acesteia, în scopul fabricării produselor convenite. [Societatea de producție neafiliată 5] plătește o taxă de licență de [10-15] % din vânzările nete sub rezerva unui mecanism de ajustare, din care rezultă, potrivit Starbucks, o taxă de aproximativ [10-15] % din vânzările nete de băuturi gata preparate <sup>(78)</sup>.
- [Societatea de producție neafiliată 6] („[societatea de producție neafiliată 6]”), [...]. Starbucks a încheiat trei tipuri de acorduri cu [societatea de producție neafiliată 6] pe data de [înainte de 2008], care au fost ulterior modificate. În cadrul unui contract de furnizare, Starbucks are obligația de a furniza [societatea de producție neafiliată 6] boabe de cafea prăjită, concentrat și alte ingrediente din cafea la un preț stabilit pe baza unei formule utilizate pentru stabilirea prețurilor la ingredientele din cafea pentru activitatea de desfacere a magazinelor de cafea Starbucks [...], [...]. Acordul de distribuție și producție acordă [societatea de producție neafiliată 6] dreptul de a distribui exclusiv anumite băuturi preambalate, gata preparate sub marca Starbucks în [o anumită țară]. Procesul de producție trebuie să se desfășoare în conformitate cu anumite documentații tehnice și standarde privind produsul, care sunt prevăzute de Starbucks. Acordul de producție și distribuție nu prevede niciun fel de taxe sau redevențe de plătit de către [societatea de producție neafiliată 6] către Starbucks. Acordul de licență pentru marca comercială și tehnologie permite [societatea de producție

<sup>(77)</sup> [...].

<sup>(78)</sup> [...].

neafiliată 6] să utilizeze marca Starbucks, precum și tehnologia și expertiza acesteia, în scopul fabricării produselor convenite. [Societatea de producție neafiliată 6] plătește o taxă de licență în funcție de produs. Potrivit Starbucks, această taxă este echivalentă cu o valoare cuprinsă între [5 și 10] % din vânzările nete de băuturi gata preparate <sup>(79)</sup>.

— [Societatea de producție neafiliată 7] („[societatea de producție neafiliată 7]”), [...]. Starbucks a încheiat trei tipuri de acorduri cu [societatea de producție neafiliată 7] pe data de [după 2008], care au fost ulterior modificate. În cadrul unui acord de furnizare, Starbucks își asumă obligația de a furniza [societatea de producție neafiliată 7] ingrediente din cafea, [...], la un preț stabilit [pe o anumită cantitate]. Acordul de distribuție și producție acordă [societatea de producție neafiliată 7] dreptul de a distribui exclusiv anumite băuturi preambalate, gata preparate sub marca Starbucks pe un anumit teritoriu. Procesul de producție trebuie să se desfășoare în conformitate cu anumite documentații tehnice și standarde privind produsul, care sunt prevăzute de Starbucks. Acordul de producție și distribuție nu prevede niciun fel de taxe sau redevențe de plătit de către [societatea de producție neafiliată 7] către Starbucks. Acordul de licență pentru marca comercială și tehnologie permite [societatea de producție neafiliată 7] să utilizeze marca Starbucks, precum și tehnologia și expertiza acesteia, în scopul fabricării produselor convenite. [Societatea de producție neafiliată 7] plătește o taxă de licență, în funcție de teritoriu, între [10 și 20] % din vânzările nete.

(149) Contractele pe care le-a încheiat Starbucks cu [societatea de producție neafiliată 5], [societatea de producție neafiliată 6] și [societatea de producție neafiliată 7] menționate anterior au fost clasificate în trei categorii: (i) acorduri de furnizare, similare Acordului de furnizare dintre SMBV și dezvoltatori descris în considerentul 144; (ii) acorduri de producție și distribuție similare acordului dintre SMBV și Alki LP; și (iii) acordurile de licență pentru marca comercială și tehnologie similare ADOA încheiate între Starbucks Coffee BV și magazine, descrise în considerentul 48. Dintre cele trei tipuri de acorduri încheiate între Starbucks și [societatea de producție neafiliată 5], [societatea de producție neafiliată 6] și [societatea de producție neafiliată 7], numai ultima categorie de acorduri impune contrapărților Starbucks să plătească o redevență.

(150) În plus, Starbucks a prezentat Comisiei alte patru acorduri privind servicii de prăjire încheiate cu [societatea de producție neafiliată 8], [societatea de producție neafiliată 1], [societatea de producție neafiliată 9], [societatea de producție neafiliată 10].

— Acordul de producție și furnizare încheiat cu [societatea de producție neafiliată 8] datează din [după 2008] și prevede că [societatea de producție neafiliată 8] va produce cafea cu arome pentru Starbucks la un preț stabilit <sup>(80)</sup>. [...] prevede că [societatea de producție neafiliată 8] trebuie să respecte cu strictețe un manual tehnic privind, printre altele, fabricarea produselor. [...] prevede că Starbucks acordă [societatea de producție neafiliată 8] o licență fără redevență pentru utilizarea know-how-ului în legătură cu procesul de producție.

— Acordul de producție și furnizare încheiat cu [societatea de producție neafiliată 1] datează din [după 2008] și prevede că [societatea de producție neafiliată 1] va produce anumite produse din cafea pentru Starbucks la un preț stabilit <sup>(81)</sup>. [...] prevede faptul că [societatea de producție neafiliată 1] trebuie să respecte cu strictețe un manual tehnic privind, printre altele, fabricarea produselor. Acordul nu prevede niciun fel de taxe sau redevențe de plătit de către [societatea de producție neafiliată 1] către Starbucks.

— Acordul de producție și furnizare încheiat cu [societatea de producție neafiliată 9] datează din [după 2008] și prevede că [societatea de producție neafiliată 9] va produce cafea cu arome pentru Starbucks la un preț stabilit <sup>(82)</sup>. [...] prevede faptul că [societatea de producție neafiliată 9] trebuie să respecte cu strictețe un manual tehnic privind, printre altele, fabricarea produselor. [Acordul de producție și furnizare] nu prevede niciun fel de taxe sau redevențe de plătit de către [societatea de producție neafiliată 9] către Starbucks. Acordul se referă, de asemenea, la un acord de licență pentru tehnologie și marcă comercială, care nu a fost însă transmis.

— Acordul de producție încheiat cu [societatea de producție neafiliată 10] datează din [după 2008] și se referă la fabricarea și prăjirea de boabe de cafea verde pentru Starbucks de către o societate cu activitate de prăjire [...]

<sup>(79)</sup> *Ibidem*, [...].

<sup>(80)</sup> [...].

<sup>(81)</sup> [...].

<sup>(82)</sup> [...].

și care își procură boabele de cafea în mod direct. Acordul nu prevede niciun fel de taxe sau redevențe de plătit de către [societatea de producție neafiliată 10] către Starbucks. [...] din Acordul specifică în mod clar faptul că Starbucks deține drepturile de proprietate intelectuală pentru amestecurile de cafea, curba de temperatură a procesului de prăjire și punctul final al societății cu activitate de prăjire etc. Starbucks plătește un comision societății [societatea de producție neafiliată 10] pentru cafea [pe o anumită cantitate], pe baza unei formule specifice care aplică un tarif mai mic pentru prăjire decât pentru ambalare.

#### 2.9.1. Argumentele prezentate de Starbucks referitor la acordurile încheiate cu terți și cu Starbucks Manufacturing Corp.

- (151) În plus față de contractele enumerate în considerentul 148, Starbucks a furnizat o analiză de comparabilitate între aceste contracte și redevențele plătite de SMBV societății Alki LP.
- (152) În cadrul acordurilor prin care Starbucks a acordat unui terț licență pentru exploatarea de active necorporale (mărci comerciale și know-how specific privind cafeaua), Starbucks face deosebirea între: (i) terți care au utilizat respectivele active necorporale pentru realizarea de produse care conțin ingrediente din cafea Starbucks în cadrul acordurilor privind servicii de prăjire ([societatea de producție neafiliată 3] și [societatea de producție neafiliată 2]); și (ii) terți care au distribuit astfel de produse realizate direct clienților ([societatea de producție neafiliată 7], [societatea de producție neafiliată 6] și [societatea de producție neafiliată 5]). [Societatea de producție neafiliată 7], [societatea de producție neafiliată 6] și [societatea de producție neafiliată 5] utilizează activele necorporale pentru a realiza cafea gata preparată pe care o vând comercianților cu amănuntul (în principal, supermarketuri). Starbucks consideră că redevențele plătite de [societatea de producție neafiliată 7], [societatea de producție neafiliată 6] și [societatea de producție neafiliată 5] sunt comparabile cu redevențele plătite de SMBV, pe care aceasta le estimează la [510] % din vânzări <sup>(83)</sup>.
- (153) La nivel mai general, Starbucks a făcut deosebirea între toate acordurile încheiate cu terți începând din 2002. Conform cunoștințelor Starbucks, categoriile principale ar fi următoarele:

1. Acordurile prin care terții exploatează activele necorporale ale Starbucks (active necorporale și mărci comerciale aferente cafelei) pe piață:
  - Acordurile de licență pentru activitatea de prăjire încheiate cu [societatea de producție neafiliată 2] și [societatea de producție neafiliată 3].
  - Acordurile de licență pentru marca comercială și tehnologie încheiate cu [societatea de producție neafiliată 7], [societatea de producție neafiliată 6] și [societatea de producție neafiliată 5] pentru exploatarea mărcii comerciale și a know-how-ului aferent anumitor tipuri de cafea Starbucks.
2. Diverse acorduri care acordă terților acces la active necorporale ale Starbucks (tehnologie, know-how și mărci) în baza unei licențe fără redevențe datorită caracterului specific al acestor acorduri:
  - Diverse acorduri de producție și ambalare în colaborare, în cadrul cărora Licența PI servește doar pentru a permite terților să asigure producția în conformitate cu documentația tehnică a Starbucks și pentru protejarea drepturilor de proprietate intelectuală ale Starbucks. De regulă, partenerii implicați în producție și ambalare în regim de colaborare returnează produsele societății Starbucks și nu exploatează activele necorporale pe piață.
  - Diverse acorduri de distribuție, în cadrul cărora licența pentru drepturi de proprietate intelectuală servește pentru a permite distribuitorului să revândă produsele sub marca Starbucks și să protejeze drepturile de proprietate intelectuală ale Starbucks. Distribuitorul nu exploatează activele necorporale ale Starbucks pe piață.

<sup>(83)</sup> Această estimare are la bază suma redevențelor plătite societății Alki LP în perioada 2008-2014, împărțită la [900-1 000] EUR din veniturile obținute din toate produsele, care sunt înregistrate în tabelul 5 la categoriile „VENITURI DIN BĂUTURI PREPARATE”, „VENITURI DIN CAFEA AMBALATĂ”, „VENITURI DIN CAFEA CAPSULATĂ MONODOZĂ”, „VENITURI DIN CAFEA CAPSULATĂ MONODOZĂ VERISMO”, „VENITURI DIN CAFEA SOLUBILĂ”, „VENITURI DIN CEAI AMBALAT”, „VENITURI DIN AMESTECURI DE BĂUTURI”, „VENITURI DIN BAZĂ DE CAFEA FRAPPE” și „VENITURI DIN EXTRACTE”. Deși Starbucks a indicat în documentele prezentate faptul că veniturile din categoriile „VENITURI DIN CAFEA CAPSULATĂ MONODOZĂ”, „VENITURI DIN CAFEA CAPSULATĂ MONODOZĂ VERISMO”, „VENITURI DIN CAFEA SOLUBILĂ”, „VENITURI DIN BAZĂ DE CAFEA FRAPPE” și „VENITURI DIN EXTRACTE” ar trebui să fie de asemenea clasificate drept venituri din asistența administrativă și logistică, deoarece veniturile subsecvente facturate dezvoltatorilor reprezintă valoarea creată de terți, nu de SMBV și că, în orice caz, aceasta nu reprezintă decât o mică parte din randamentul total de prăjire al SMBV, conform Starbucks. În plus, nu s-a specificat faptul că produsele din categoriile „VENITURI DIN CEAI AMBALAT”, „VENITURI DIN AMESTECURI DE BĂUTURI” conțin cafea produsă de Starbucks.

3. Acorduri de licență cu dezvoltatori pentru a le permite acestora să exploateze sistemul Starbucks și să gestioneze magazinele de cafea Starbucks.

2.9.2. *Acordul comercial dintre Starbucks SUA și Starbucks Manufacturing Corp.*

- (154) Starbucks a indicat faptul că SMC <sup>(84)</sup>, singura societate care mai desfășoară activități de prăjire în cadrul grupului Starbucks, nu plătește niciun fel de redevență către Starbucks pentru utilizarea drepturilor de proprietate intelectuală aferente tehnologiei și know-how-ului de prăjire sau a oricăror alte drepturi de proprietate intelectuală. Conform Starbucks, acest lucru este valabil deoarece SMC nu dispune de conturi separate auditate și pentru că, în scopul impozitării în SUA, SMC este consolidată cu alte entități Starbucks din SUA.

### 3. MOTIVELE ÎNȚIERII PROCEDURII

- (155) Comisia a decis să inițieze procedura oficială de investigare, întrucât a adoptat opinia preliminară potrivit căreia APA încheiat cu SMBV, care acceptă remunerația propusă de consilierul fiscal al Starbucks pentru funcțiile îndeplinite de SMBV în Regatul Țărilor de Jos și care a fost încheiat de administrația fiscală neerlandeză în 2008, pare să reprezinte un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, incompatibil cu piața internă.
- (156) În mod specific, Comisia a exprimat îndoieli cu privire la faptul că remunerația convenită pentru funcțiile îndeplinite de SMBV respectă principiul concurenței depline.
- (157) Mai concret, în decizia de inițiere a procedurii, Comisia și-a exprimat îndoiala cu privire la trei aspecte privind conformitatea APA încheiat cu SMBV cu principiul concurenței depline:
1. dacă administrația fiscală neerlandeză a acceptat în mod corect calificarea SMBV drept producător în regim lohn cu risc scăzut atunci când a încheiat APA cu SMBV;
  2. dacă administrația fiscală neerlandeză a procedat corect când a acceptat ajustările efectuate de consilierul fiscal al Starbucks atunci când a încheiat APA cu SMBV; și
  3. dacă administrația fiscală neerlandeză a procedat corect când a acceptat interpretarea SMBV în ceea ce privește calcularea redevențelor în conturile sale de profit și pierdere, în măsura în care cuantumul acestor redevențe nu este legat de valoarea proprietății intelectuale în cauză.
- (158) Mai detaliat, atunci când și-a exprimat prima îndoială, Comisia a pus sub semnul întrebării ipoteza formulată de consilierul fiscal în raportul privind prețurile de transfer, conform căreia SMBV nu își asumă niciun risc și că, prin urmare, aceasta ar trebui să fie calificată drept producător în regim lohn sau contractual. În mod specific, Comisia a făcut trimitere la dovezile privind riscul de inventar înregistrat în situațiile financiare ale SMBV, care ar pune sub semnul întrebării această chestiune.
- (159) Atunci când și-a exprimat a doua îndoială, Comisia a pus sub semnul întrebării două ajustări consecutive efectuate de consilierul fiscal, având aparent același scop de abordare a unei singure probleme de comparabilitate. Prima ajustare constă în reducerea bazei de cost reținută pentru calculul bazei de impozitare a SMBV aferente cheltuielilor de exploatare. Consilierul fiscal a considerat că aceasta este adecvată, deoarece SMBV este un producător în regim lohn sau contractual. O a doua ajustare, desemnată drept o „Ajustare a adaosului de conversie” în raportul privind prețurile de transfer, scade un multiplu al CPV din profitul societăților utilizate ca elemente comparabile în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Această a doua ajustare, prezentată de Regatul Țărilor de Jos ca o „ajustare a capitalului circulant”, reduce baza de impozitare a SMBV în Regatul Țărilor de Jos, însă nici ajustarea, nici metodologia utilizată de către consilierul fiscal nu par a fi justificate.
- (160) În final, la exprimarea celei de-a treia îndoieli, Comisia a pus sub semnul întrebării stabilirea în condiții de concurență deplină a redevenței plătite de către SMBV societății Alki LP, întrucât cuantumul redevenței nu pare a fi asociat cu valoarea proprietății intelectuale pe care trebuie să o remunereze. Din cauza utilizării MMTN în analiza prețurilor de transfer, redevența corespunde, în realitate, profitului rezidual al SMBV, mai exact orice profit înregistrat de SMBV peste [9-12] % din cheltuielile de exploatare se transformă într-o redevență deductibilă fiscal (a se vedea figura 2).

<sup>(84)</sup> A se vedea considerentul 140 pentru datele financiare ale societății.



#### 4. OBSERVAȚIILE ȚĂRILOR DE JOS

- (161) Regatul Țărilor de Jos și-a prezentat observațiile referitoare la decizia de inițiere a procedurii la 16 iulie 2014. Acestea se axează, în primul rând, pe motivul pentru care remunerația convenită în APA încheiat cu SMBV a fost stabilită în condiții de concurență deplină și pe motivul pentru care metoda aleasă de consilierul fiscal este metoda adecvată pentru stabilirea remunerației respective. În al doilea rând, acestea se axează pe motivul pentru care APA încheiat cu SMBV nu îi conferă un avantaj selectiv societății SMBV.

##### 4.1. Observații privind stabilirea prețurilor de transfer

- (162) Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, remunerația convenită în APA încheiat cu SMBV a fost stabilită în condiții de concurență deplină și MMTN este metoda adecvată pentru a ajunge la un rezultat conform cu principiul concurenței depline în acest caz. Regatul Țărilor de Jos susține că stabilirea prețurilor de transfer nu este o știință exactă și că, prin urmare, există o serie de valori între care se poate situa prețul de transfer.
- (163) Regatul Țărilor de Jos declară că, în conformitate cu Liniile directe PT ale OCDE, compensația pentru tranzacțiile derulate între două societăți independente vor reflecta, de regulă, funcțiile pe care pe îndeplinește fiecare societate și că, prin urmare, analiza funcțională ar trebui să se afle în centrul evaluării caracterului de concurență deplină în stabilirea remunerației SMBV. Conform Liniilor directe PT ale OCDE, condițiile contractuale reprezintă punctul de pornire atunci când este vorba despre a se stabili dacă principiul concurenței depline a fost aplicat în mod corect.
- (164) Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, drepturile de proprietate intelectuală atribuite de Starbucks societății Alki LP pentru cunoștințele și informațiile cu privire la cafea includ utilizarea tehnologiei și a know-how-ului în ceea ce privește rețeta pentru amestecul de boabe de cafea, procesul de prăjire a cafelei și realizarea de alte produse derivate pe bază de cafea.
- (165) Regatul Țărilor de Jos remarcă faptul că Acordul privind servicii de prăjire încheiat între Alki LP și SMBV nu poate fi considerat un simplu acord de licență pentru drepturi de proprietate intelectuală. Respectivul acord, un acord de producție pentru cinci ani, se referă la activitatea de prăjire de boabe de cafea verde de către SMBV. Acordul privind servicii de prăjire este un contract încheiat între un client și un contractant, care reglementează de asemenea acordarea unui drept de proprietate intelectuală.
- (166) Alki LP nu are sediul social în Regatul Țărilor de Jos și, conform repartizării internaționale a competențelor de impozitare, nu este obligată să plătească taxe în Regatul Țărilor de Jos. Activitățile desfășurate de către angajații SMBV sunt și au fost întotdeauna:
1. activități de producție/prăjire de cafea: aceste activități sunt desfășurate de către personalul de producție, tehnicieni în domeniul prăjirii cafelei, personalul de întreținere, personalul responsabil cu controlul calității și personalul de întreținere;
  2. activități de asistență logistică și administrativă.
- (167) Regatul Țărilor de Jos afirmă că intenția Starbucks a fost dintotdeauna de a înființa o fabrică de prăjire a cafelei, care să funcționeze cu risc scăzut și că situația și împrejurările nu s-au schimbat semnificativ de-a lungul anilor. Acestea susțin că, întrucât SMBV nu a fost implicat în nicio activitate de restructurare, Comisia nu poate invoca pasaje din capitolul 9 din Liniile directe PT ale OCDE din 2010, deoarece respectivele linii directe nu erau încă disponibile atunci când s-a convenit APA cu SMBV. Analiza retrospectivă ar trebui evitată în contextul Liniilor directe PT ale OCDE.
- (168) Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, responsabilitatea pentru achiziționarea boabelor de cafea verde îi revine SCTC. Acestea susțin în continuare că SMBV nu este implicat în procurarea materiei prime, deoarece, conform Acordului privind servicii de prăjire, SMBV poate procura doar materii prime de la părți care au fost desemnate de către Alki LP. SMBV exercită doar un rol administrativ în gestionarea stocurilor și nu suportă riscul final asociat stocurilor.
- (169) Referitor la rolul administrativ în mod concret, Regatul Țărilor de Jos afirmă că, deși în temeiul Acordului de cumpărare de cafea verde, societății SMBV îi revine sarcina de a furniza informațiile necesare privind boabele de cafea verde de cumpărat, aceste informații sunt obținute de către SMBV de la Alki LP și, conform celor prevăzute de Alki LP, de la dezvoltatori. Prin urmare, documentația tehnică este doar transmisă mai departe de către SMBV după ce aceasta a obținut informațiile necesare în acest scop. Conform Țărilor de Jos, această combinație dă naștere unei situații în care rolul materiei prime este comparabil cu cel asociat furnizării de bunuri în regim de consignație.
- (170) În ceea ce privește riscul final pentru stocuri, Regatul Țărilor de Jos adaugă că, deși SMBV își rezervă dreptul legal asupra tuturor produselor și materialelor utilizate pentru activitățile de producție, și a constituit provizioane pentru pierderi la valoarea stocurilor, costurile asociate constituirii provizioanelor respective nu sunt suportate în cele din urmă de SMBV. Dat fiind modul în care se stabilește plata redevenței în temeiul Acordului privind servicii de prăjire, aceste costuri sunt suportate în cele din urmă de Alki LP.

- (171) Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, niciun angajat al SMBV nu este implicat în negocieri comerciale cu dezvoltatorii/cumpărătorii societății Starbucks. În ceea ce privește stabilirea prețului, Regatul Țărilor de Jos afirmă că Starbucks [...] stabilește formulele de stabilire a prețurilor la nivel global. Echipa de contabilitate de la Starbucks [...] pune la dispoziția SMBV lista de prețuri („Lista de prețuri [...]”) prin intermediul societății Alki LP, iar aceste prețuri sunt calculate pe baza formulei de stabilire a prețului adoptate la nivel global pe care se bazează acordurile de furnizare încheiate între SMBV și dezvoltatori. Prețul de cumpărare pentru boabele de cafea verde, plătit de SMBV, rezultă dintr-o formulă de stabilire a prețului care include aspecte cum ar fi [...]. În cazul în care costurile subiacente cresc sau scad, se modifică, de asemenea, baza de cost aplicată pentru stabilirea prețurilor între SMBV și dezvoltatorii săi. Mai mult, dezvoltatorii au obligația de a achiziționa cafea și produse esențiale în temeiul ADOA încheiat între Starbucks Coffee BV și dezvoltatori.
- (172) Conform Țărilor de Jos, SMBV nu își desfășoară activitatea în baza unui contract de producție în regim lohn. Relația contractuală dă naștere unei situații în care boabele de cafea verde sunt achiziționate în mod legal, însă fără o contribuție funcțională, de la SCTC și facturate cumpărătorilor. În pofida lipsei de funcționalitate în ceea ce privește achiziționarea și vânzarea, stocurile trebuie să figureze în bilanțul SMBV în conformitate cu standardele contabile.
- (173) Conform Țărilor de Jos, din relațiile contractuale dintre SMBV, Alki LP, SCTC și dezvoltatori descrise mai sus rezultă că SMBV este un producător cu un profil de risc scăzut, iar această concluzie este susținută mai departe de analiza funcțională. Prin urmare, SMBV va fi considerată de către Regatul Țărilor de Jos ca fiind „cea mai puțin complexă entitate” (partea testată) ale cărei remunerații în condiții de concurență deplină trebuie să fie stabilită pe baza unui studiu de evaluare comparativă.
- (174) Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, bazele de date utilizate pentru realizarea unui studiu de evaluare comparativă nu furnizează detalii precum prețurile de tranzacție sau termeni și condiții. Informațiile disponibile sunt limitate la o comparație a rezultatelor operaționale de la nivelul întregii entități. MMTN este cea mai frecvent utilizată metodă la nivel internațional. Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, acest lucru se confirmă în Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 și în Liniile directoare PT ale OCDE din 1995, care s-au aplicat la data încheierii APA cu SMBV.
- (175) Având în vedere funcționalitatea de producție a SMBV, aceasta a utilizat un indicator al nivelului de profit orientat spre costuri (metoda MMTN cu un adaos de profit la costuri). În acest sens, Regatul Țărilor de Jos subliniază că, în conformitate cu punctul 4.9 din Liniile directoare PT ale OCDE <sup>(85)</sup>, administrația fiscală neerlandeză pornește întotdeauna, în cadrul unei investigații cu privire la prețurile de transfer, de la perspectiva metodei utilizate de contribuabil. Capitolul 2 din decret prevede, de asemenea, că Regatul Țărilor de Jos nu aplică „regula celei mai bune metode”. Acest punct de pornire, care este în conformitate cu Liniile directoare PT ale OCDE, conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, este utilizat, de asemenea, în APA încheiat cu SMBV și a determinat acceptarea MMTN cu indicatorul nivelului de profit propus de SMBV.
- (176) Având în vedere rolul SMBV de producător în regim lohn, costurile relevante pentru stabilirea bazei de cost utilizate la calcularea adaosului de profit reprezintă costurile care au generat valoare adăugată. În cazul SMBV, costurile de exploatare sunt, în opinia Țărilor de Jos, costurile relevante cu valoare adăugată, la care se aplică un adaos de profit. Astfel, pe baza valorii de referință, adaosul de profit este de [9-12] % din costurile de exploatare. SMBV are un profil de risc scăzut, nu are valoare adăugată în ceea ce privește materiile prime și joacă un rol de asistență pentru produsele care nu sunt conexe cafelei. Costurile de exploatare asociate activității de sprijin limitat sunt incluse în baza de cost. Prin urmare, aceste activități sunt plătite, de asemenea, cu un adaos de profit de [9-12] %.
- (177) În ceea ce privește ajustările la nivel de comparabilitate, Regatul Țărilor de Jos susține că, la momentul elaborării raportului privind prețurile de transfer, pe care se bazează APA încheiat cu SMBV, nu au existat indicații cu privire la modul de abordare a producătorilor cu profil de risc scăzut. Acestea recunosc faptul că Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 conțin într-adevăr mai multe instrucțiuni cu privire la ajustările la nivel de comparabilitate, inclusiv la ajustările aduse capitalului circulant, dar susțin că exemplele respective sunt doar orientări și că acest lucru înseamnă că există și alte poziții care pot determina un rezultat în condiții de concurență deplină. În plus, Regatul Țărilor de Jos susține că evaluarea conformității APA încheiat cu SMBV cu principiul concurenței depline trebuie să se bazeze pe cunoștințe și pe Liniile directoare PT ale OCDE disponibile la momentul respectiv, și anume Liniile directoare PT ale OCDE din 1995. Prin urmare, nu ar putea fi aplicată nici anexa la capitolul III din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010, care prezintă un exemplu practic de ajustare la nivel de comparabilitate.
- (178) Regatul Țărilor de Jos a întreprins, de asemenea, o analiză a sensibilității cu privire la intervalul condițiilor de concurență deplină, calculat conform metodologiei din raportul privind prețurile de transfer, în cazul în care unii

<sup>(85)</sup> Cu toate acestea, punctul 4.9 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995 (și, de asemenea, punctul 4.9 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010) se referă la situații în care „din cauza complexității datelor supuse evaluării, chiar și cel mai bine intenționat contribuabil poate comite în mod cinstit o greșeală”.

dintre parametri sunt modificați. Regatul Țărilor de Jos a modificat perioada de comparație și a recalculat intervalele considerate conforme cu principiul concurenței depline pentru perioadele 2008-2012 și 2003-2012, în raport cu intervalul 2001-2005 din raportul privind prețurile de transfer. În plus, Regatul Țărilor de Jos a recalculat intervalul în cazul în care procentul CPV dedus din remunerație în cadrul celei de a doua ajustări nu ar fi EURIBOR plus 50 de puncte de bază, ci EURIBOR minus 50 de puncte de bază și, în cele din urmă, dacă ar fi ceea ce Regatul Țărilor de Jos denumește a fi „rata contului curent”. De asemenea, Regatul Țărilor de Jos a calculat marja obținută de SMBV ca procent din costurile de exploatare și costurile cu materii prime (excluzând costurile asociate ceaiului și alte CPV de natură intermediară) pentru perioadele 2008-2012 și 2003-2012, comparând-o apoi cu adaosul aplicat costului total pentru societăți comparabile la nivelul EBT și EBIT pentru aceleași perioade de timp. Pe baza acestor simulări, concluzia Țărilor de Jos este că, dacă ar fi să se accepte oricare dintre îndoielile exprimate de către Comisie, remunerația ar rămâne în continuare în intervalul condițiilor de concurență deplină. În conformitate cu Liniile directe PT ale OCDE, nu se permite efectuarea de corecții atunci când remunerația se încadrează în condițiile de concurență deplină.

- (179) În final, printr-o exprimare mai generală, Regatul Țărilor de Jos contestă acuzația potrivit căreia nu a solicitat contractele subiacente care puteau atesta faptul că nivelul de risc comportat de SMBV este limitat, susținând că acest lucru nu este necesar, deoarece fiecare APA include întotdeauna o ipoteză esențială conform căreia datele factice și circumstanțele prezentate par a fi corecte și, în cazul în care datele factice nu sunt prezentate în mod corect, APA poate fi reziliat. În plus, Regatul Țărilor de Jos susține că, întrucât acestea aveau la dispoziție contextul istoric al înființării fabricii de prăjire, nu era necesar să solicite toate contractele <sup>(86)</sup>.

#### 4.2. Comentarii cu privire la aplicarea articolului 107 alineatul (1) din tratat

- (180) Regatul Țărilor de Jos afirmă totodată faptul că societății SMBV nu i s-a atribuit niciun avantaj selectiv și că, în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, nu este vorba de niciun ajutor de stat.
- (181) Regatul Țărilor de Jos explică faptul că principiul concurenței depline a fost integrat în articolul 8b alineatul (1) din Actul IP și detaliat în decret, care este în deplină conformitate cu articolul 9 din Convenția fiscală model a OCDE. Regatul Țărilor de Jos reiterează ceea ce este prevăzut, de asemenea, în decretul înșuși, faptul că decretul vizează în mod specific aspectele în cazul cărora Liniile directe PT ale OCDE lasă loc de interpretare sau care sunt lipsite de claritate.
- (182) În mod specific, Regatul Țărilor de Jos susține că, în situațiile referitoare la prețurile de transfer, se poate vorbi despre un avantaj selectiv doar în cazul în care se demonstrează că se produc în mod expres abateri de la Liniile directe PT ale OCDE și decret și că se produc erori evidente de apreciere în aplicarea principiului concurenței depline sau dacă nu se respectă o politică instituită la nivel național. Libertatea autorităților fiscale în evaluarea și aprobarea metodelor și rezultatelor în cazuri individuale nu presupune însă, sub nicio formă, selectivitatea sau tratamentul arbitrar. Dat fiind faptul că Țărilor de Jos consideră rezultatul APA încheiat cu SMBV ca fiind o aproximare acceptabilă a unui preț al pieței, acestea nu consideră că pe baza acestui fapt se conferă un avantaj SMBV.
- (183) Regatul Țărilor de Jos susține totodată că sistemul de referință aplicat de Comisie, care este sistemul fiscal comun bazat pe diferența dintre profiturile și pierderile unei întreprinderi care își desfășoară activitatea în condiții normale de piață, nu este identificat în mod corect. Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, sistemul de referință corect ar trebui să fie legea privind impozitul pe profit care include principiul concurenței depline în temeiul articolului 8b alineatul (1) din Actul IP și decretul care stipulează orientări suplimentare cu privire la aplicarea principiului concurenței depline. Regatul Țărilor de Jos susține că, atâta timp cât APA încheiat cu SMBV nu se abate de la articolul 8b alineatul (1) din Actul IP și decret, nu poate exista un avantaj selectiv.
- (184) În ceea ce privește metoda utilizată MMTN, Regatul Țărilor de Jos susține că, în temeiul decretului, fiecare contribuabil este, în principiu, liber să aleagă o metodă de stabilire a prețurilor de transfer, cu condiția ca metoda aleasă să conducă la un rezultat conform cu principiul concurenței depline pentru o anumită tranzacție. Prin urmare, îndoielile cu privire la utilizarea MMTN, exprimate de către Comisie, depășesc îndoielile pe care le-ar fi putut exprima administrația fiscală neerlandeză în temeiul decretului cu privire la această metodă de stabilire a prețurilor de transfer. În plus, Regatul Țărilor de Jos insistă asupra faptului că decretul prevede doar ca o analiză a prețurilor de transfer să genereze rezultate care se încadrează în condițiile de concurență deplină și nu un preț exact stabilit în condiții de concurență deplină.

<sup>(86)</sup> În acest context, acestea se referă totodată la o comunicare a Comisiei fără caracter obligatoriu privind lucrările Forumului comun al UE pentru prețurile de transfer [a se vedea COM(2007)71], unde se afirmă că „Administrațiile fiscale trebuie să facă eforturi pentru a reduce povara evaluării la minim, solicitând numai informații pertinente”.

- (185) În plus, Regatul Țărilor de Jos susține că decizia nu pare să țină seama de faptul că societățile afiliate și neafiliate nu se află întotdeauna într-o situație de drept și de fapt similară. Există întotdeauna diferențe între societățile afiliate și neafiliate, ceea ce este recunoscut, potrivit Țărilor de Jos, și prin decizia *Groepsrentebox* a Comisiei <sup>(87)</sup>.
- (186) În cele din urmă, Regatul Țărilor de Jos menționează faptul că, în cazul în care Comisia și-ar impune propria interpretare a principiilor fiscale din statele membre, aceasta ar aduce atingere suveranității Țărilor de Jos.

## 5. OBSERVAȚIILE PĂRȚILOR INTERESATE

### 5.1. Observații din partea Starbucks cu privire la decizia de inițiere a procedurii și solicitarea MIT

- (187) Starbucks și-au prezentat observațiile referitoare la decizia de inițiere a procedurii la 16 ianuarie 2015. În plus, Starbucks a transmis Comisiei informații comerciale prin scrisorile din 13 aprilie 2015, 29 mai 2015, 10 septembrie 2015 și 23 septembrie 2015. Observațiile prezentate de Starbucks sunt în mare parte similare celor prezentate de Regatul Țărilor de Jos, în măsura în care ambele susțin că remunerația din APA încheiat cu SMBV este stabilită în condiții de concurență deplină și că aceasta nu conferă un avantaj selectiv societății SMBV.
- (188) În primul rând, Starbucks susține că SMBV îndeplinește doar funcții de asistență limitate și cu risc scăzut pentru a sprijini activitatea organizației globale Starbucks care deservește regiunea EOMA. În susținerea acestui argument, [...]. Conform Starbucks, responsabilitatea principală a SMBV constă în prăjirea și ambalarea cafelei, precum și în activități logistice și administrative pentru a asigura livrarea în condiții de eficiență și fără probleme a diferitelor produse către dezvoltatori.
- (189) În ceea ce privește structura aleasă, Starbucks afirmă că s-a avut în vedere încheierea unui acord privind servicii de prăjire în regim de consignație, însă că acesta nu ar fi fost practic și ar fi determinat complicații administrative și prea multe tranzacții între societăți. Pentru a armoniza structura administrativă și juridică cu fluxul fizic al produselor și, din motive de eficiență, Starbucks a decis să utilizeze SMBV ca entitate contractantă și de facturare. O consecință a acestei structuri este faptul că în bilanțul SMBV apar stocurile (pentru boabele de cafea verde, alte produse decât cafea și produse non-strategice), întrucât standardele și practicile contabile respecta circuitul legal al produselor. Cu toate acestea, Starbucks susține că rolul SMBV de entitate contractantă și de facturare este doar un rol administrativ și că aceasta nu presupune niciun transfer de riscuri sau responsabilități comerciale către aceasta, deoarece în baza Acordului privind servicii de prăjire, societatea Alki LP este cea care, cu sprijinul Starbucks SUA, suportă toate riscurile economice ale SMBV, inclusiv riscul de inventar. Mai mult decât atât, deși SMBV este partea contractantă cu dezvoltatorii, această relație este întemeiată pe acorduri standardizate și pe termeni și condiții subsecvente care sunt stabilite de Starbucks SUA. În final, deoarece SMBV dobândește titlul de proprietar legal, inventarul ar trebui să figureze și în bilanțul său, care, potrivit Starbucks, ceea ce explică totodată de ce SMBV a constituit provizioane pentru deprecierea stocurilor, pentru care APA încheiat cu SMBV prevede o compensare.
- (190) În ceea ce privește metoda de stabilire a prețurilor de transfer aleasă, deși nu este prezentă în raportul privind prețurile de transfer, Starbucks prevede rolul societății Alki LP în raport cu rolul SMBV. Starbucks susține că, deoarece SMBV este implicată doar în activități executive de rutină în sfera serviciilor de prăjire, de ambalare și de asistență logistică și administrativă, în timp ce Alki LP acordă o licență de proprietate intelectuală valoroasă și suportă riscul antreprenorial, SMBV este cea mai puțin complexă entitate. Prin urmare, MMTN constituie cea mai adecvată metodă de stabilire a prețurilor de transfer. Starbucks susține că, întrucât nu există tranzacții comparabile similare acordului dintre Alki LP și SMBV, metoda PNC nu ar fi fost adecvată în contextul stabilirii prețurilor de transfer. În orice caz, administrația fiscală neerlandeză trebuie să înceapă examinarea prețurilor de transfer pe baza metodologiei alese de contribuabil.
- (191) Starbucks reamintește că aplicarea oricărei metode de stabilire a prețurilor de transfer generează, de regulă, o serie de valori care ar putea fi la fel de justificabile, întrucât stabilirea prețurilor de transfer nu constituie o știință exactă, și că orice analiză a prețurilor de transfer va conduce în mod inerent la o serie de rezultate care se încadrează în condițiile de concurență deplină și la o concluzie privind un preț stabilit în condiții de concurență deplină, nu prețul stabilit în condiții de concurență deplină.
- (192) În ceea ce privește ajustările, scopul acestora este de a reflecta diferențele importante în ceea ce privește profilurile funcționale ale SMBV și ale societăților comparabile incluse în eșantion pentru a se ajunge la o remunerație adecvată pe baza principiului concurenței depline. Conform Starbucks, ajustările respective au fost adecvate, în anumite privințe conservatoare și, cu siguranță, nu au subapreciat remunerația SMBV pentru funcțiile îndeplinite. Pentru a argumenta mai mult caracterul rezonabil al adaosului de [9-12] %, Starbucks i-a solicitat

<sup>(87)</sup> Decizia 2009/809/CE a Comisiei din 8 iulie 2009 privind schema *groepsrentebox* pe care Țările de Jos intenționează să o pună în aplicare [C 4/07 (ex N 465/06)] (JO L 288, 4.11.2009, p. 26).

[consilierul fiscal] să realizeze o comparație între rezultatele efective obținute de SMBV și rezultatele efective obținute de societățile comparabile în perioada 2008-2012. Această analiză retrospectivă demonstrează că adaosul de [9-12] % a rămas în mod relaxat în intervalele corespunzătoare. Acest lucru confirmă, în plus, faptul că metodologia de stabilire a prețurilor de transfer aplicată pentru SMBV este conformă cu principiul concurenței depline, astfel cum s-a convenit în APA încheiat cu autoritățile fiscale neerlandeze. Starbucks a solicitat, de asemenea, [o firmă de avocatură] să furnizeze un al doilea aviz cu privire la stabilirea dacă raportul privind prețurile de transfer din 2007 a aplicat în mod corect principiul concurenței depline. [Firma de avocatură] nu a desfășurat propria investigație factuală, ci a analizat raportul privind prețurile de transfer și documentele aflate la dispoziția consilierului fiscal. Aceasta a concluzionat că s-a aplicat în mod rezonabil principiul concurenței depline în tranzacțiile intra-grup ale SMBV.

- (193) În mod similar celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, Starbucks susține în continuare că Comisia nu a identificat în mod corect cadrul de referință. Starbucks susține că sistemul de referință ar trebui să fie sistemul neerlandez de impozitare a societăților comerciale și, mai concret, articolul 8b alineatul (1) din Actul IP, decretul și practicile administrative ale autorităților fiscale neerlandeze. Conform ambelor părți, ar putea fi vorba despre un ajutor de stat doar dacă APA încheiat cu SMBV s-ar abate de la interpretarea și aplicarea normală a principiului concurenței depline în Regatul Țărilor de Jos. În plus, Starbucks susține că lipsește identificarea unui grup de contribuabili de referință și susține că societățile afiliate și neafiliate nu se află întotdeauna într-o situație de fapt și de drept comparabilă<sup>(88)</sup>. În final, Starbucks critică atitudinea Comisiei de a se afla în contradicție cu „abordarea principiului prevalenței substanței asupra formei” a administrației fiscale neerlandeze.
- (194) În cadrul informațiilor sale transmise ca răspuns la solicitarea MIT Starbucks a Comisiei, Starbucks și-a exprimat opiniile în considerentele 151-154. În plus, Starbucks a indicat faptul că Comisia nu poate utiliza pentru evaluare informații a căror dată este posterioară datei încheierii APA cu SMBV.
- (195) La 24 iulie 2015, Starbucks a prezentat un raport elaborat de [o firmă de consultanță în management], ca răspuns la cererea sa de analizare a unor modele de remunerare pentru servicii de producție și logistică/administrative. Starbucks susține că raportul respectiv susține poziția Starbucks cu privire la modelul de remunerare și indicatorul nivelului de profit ales<sup>(89)</sup>.

## 5.2. Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

- (196) NOB susține că stabilirea dacă un anumit tratament fiscal al unui contribuabil în baza unui APA constituie ajutor de stat ar trebui să se întemeieze pe legislația neerlandeză, practicile administrative și aplicarea principiului concurenței depline la data la care a fost încheiat APA respectiv. Aceasta susține, de asemenea, că în conformitate cu decretul, administrația fiscală neerlandeză nu aplică „regula celei mai bune metode” (mai exact, aceasta nu impune utilizarea celei mai bune metode pentru calcularea bazei de impozitare) și că în urma aplicării principiului concurenței depline rezultă, de obicei, o serie de valori încadrate în condițiile de concurență deplină, nu un singur preț stabilit în condiții de concurență deplină. NOB precizează că trimiterea la operatorul de piață prudent și independent din decizia de inițiere a procedurii pare să introducă un nou tip de standard UE mai presus și dincolo de Liniile directe PT ale OCDE pentru evaluarea aplicării principiului concurenței depline în cazul acordului subsecvent. Aceasta solicită o confirmare a faptului că Comisia va utiliza sistemul juridic național drept cadru de referință și niciun alt standard. În continuare, aceasta susține că contribuabilii ar trebui să aibă așteptarea legitimă că acordurile APA care sunt încheiate pe baza unei interpretări la nivel național a legislației interne nu constituie ajutoare de stat.

## 5.3. VNO-NCW

- (197) VNO-NCW își exprimă îngrijorarea cu privire la aplicarea testului operatorului de piață prudent și independent și îndeamnă la utilizarea normelor privind stabilirea prețurilor de transfer aplicate la nivel național drept referință pentru evaluarea selectivității. Aceasta susține că aplicarea principiului concurenței depline generează, de obicei, un interval de valori care respectă condițiile de concurență deplină, nu un singur preț stabilit în condiții de deplină concurență.

<sup>(88)</sup> Reinvocarea Deciziei 2009/809/CE.

<sup>(89)</sup> Potrivit raportului, o marjă din CPV se justifică numai în cazurile în care prestatorul de servicii este responsabil pentru domenii precum dezvoltarea produselor/cercetare și dezvoltare, planificarea strategică a lanțului de aprovizionare, achiziții strategice și activități generatoare de venituri (de exemplu, comercializare, stabilirea de prețuri și generarea cererii) și, de asemenea, suportă și gestionează riscurile aferente. Potrivit Starbucks, SMBV nu îndeplinește aceste funcții. În raport se menționează, de asemenea, că funcțiile precum planificarea curentă, achizițiile non-strategice, conversia, procesarea comenzilor, antrepozitiarea/logistica și facturarea fără riscuri comerciale în legătură cu produsele în cauză justifică doar o marjă din costurile de exploatare ale prestatorului de servicii.

#### 5.4. ATOZ

- (198) Principalul argument al ATOZ se referă la temeiul juridic pentru decizia de inițiere a procedurii. Potrivit ATOZ, decizia nu precizează în mod clar dacă acordul privind prețurile din APA încheiat cu SMBV se abate de la practica administrativă neerlandeză, de la orice alte practici comune ale autorităților fiscale sau de la standardele OCDE, ci se limitează să conchidă că acesta nu respectă principiul concurenței depline. ATOZ susține că se pare că opinia Comisiei este aceea că există un standard obiectiv privind concurența deplină, bazat pe principiile OCDE și oarecum consacrat în dreptul UE, care transcende legislația și practicile naționale ale statelor membre. Cu toate acestea, potrivit ATOZ, Comisia ar trebui să examineze dacă APA încheiat cu SMBV este în conformitate cu legislația neerlandeză. ATOZ susține că abordarea Comisiei dă naștere, printre altele, incertitudinii juridice în rândul companiilor multinaționale.

#### 5.5. Oxfam

- (199) În observațiile sale, Oxfam și-a exprimat sprijinul pentru investigația Comisiei, încurajând-o pe aceasta din urmă să își mărească capacitatea de investigare ținând cont, de asemenea, de faptul că aceasta ar putea fi mai bine plasată decât organismele naționale să evalueze din punct de vedere structural practicile în materie de decizii fiscale aplicate de statele membre. Aceasta face apel la Comisie să se asigure de aplicarea sancțiunilor adecvate în cazurile în care se confirmă existența unor avantaje selective și de eliminarea promptă a practicilor fiscale dăunătoare.

#### 5.6. BAK

- (200) BAK sprijină argumentele Comisiei din decizia de inițiere a procedurii și susține că, în general, astfel de acorduri și structuri juridice reduc cota impozitelor plătite la nivel mondial, ceea ce produce consecințe negative pentru consumatori și angajați.

### 6. OBSERVAȚII DIN PARTEA SOCIETĂȚII X

- (201) Societatea X, care nu dorește să își divulge identitatea, a prezentat Comisiei observații ca răspuns la decizia de inițiere a procedurii. Potrivit acestei societăți, pe baza evaluării sale în calitate de concurent al societății Starbucks, valoarea adăugată de procesul de prăjire (prăjire și ambalare, fără a lua în considerare costurile pentru materiale de ambalare) cafelei verzi ar fi, în medie, egală cu 13-17 % din costul cafelei verzi, în cazul cafelei prăjite și cafelei măcinată sau al cafelei sub formă de boabe. Potrivit acestei societăți, aceste niveluri ar fi aplicabile tuturor canalelor de distribuție.

### 7. INFORMAȚII FURNIZATE DE CONCURENȚII SOCIETĂȚII STARBUCKS CA RĂSPUNS LA SOLICITAREA MIT

#### 7.1. Societățile contactate de către Comisie în contextul solicitării MIT

- (202) Astfel cum s-a explicat în considerentul 20, Comisia a contactat patru concurenți ai societății Starbucks pentru a furniza informații cu privire la modelul lor de afaceri și la activitățile lor de creare a valorii pentru a permite Comisiei să finalizeze evaluarea sau cu privire la APA încheiat cu SMBV. Cei patru concurenți în cauză sunt Societatea Y, Dallmayr, Nestlé și Melitta. Alegerea celor patru societăți s-a bazat pe faptul că toate societățile își desfășoară activitatea pe segmentul de prăjire a cafelei și, fiind societăți din cadrul grupului, ar putea oferi informații cu privire la organizarea activităților de prăjire a cafelei din cadrul unei societăți integrate.

#### 7.2. Dallmayr

- (203) Prin scrisoarea din 27 aprilie 2015, Dallmayr a răspuns la solicitarea de informații comerciale adresată de către Comisie.
- (204) Dallmayr a informat Comisia că activitatea de prăjire a cafelei fie este desfășurată ca o activitate distinctă, fie este integrată pe verticală într-o societate. Societățile mai mari desfășoară, de regulă, activitatea de prăjire la nivel intern. Funcția de procurare este integrată, de regulă, în funcția de prăjire. Dallmayr nu externalizează funcția de prăjire.
- (205) Dallmayr consideră că plata unei redevențe de către un terț care furnizează servicii de prăjire este destul de neobișnuită. În fapt, Dallmayr s-ar aștepta ca beneficiarul să fie cel care plătește societatea cu activitate de prăjire, nu invers.

### 7.3. Nestlé

- (206) Prin scrisoarea din 20 mai 2015, Nestlé a răspuns la solicitarea de informații comerciale adresată de către Comisie. Nestlé a menționat faptul că cele trei elemente importante în crearea de valoare pentru cafea sunt calitatea (tipul de boabe), culoarea închisă (realizată prin prăjire) și gradul de măcinare. Aceasta a menționat totodată că nu externalizează și nici nu ar externaliza funcția de prăjire datorită importanței prăjirii în dezvoltarea aromelor produsului.

### 7.4. Melitta

- (207) Prin scrisoarea din 26 mai 2015, Melitta a răspuns la solicitarea de informații comerciale adresată de către Comisie. Melitta a menționat situațiile în care ar putea externaliza prăjirea boabelor de cafea. Aceste situații sunt: (i) atunci când nu există o instalație disponibilă în fabrica sa pentru a produce anumite tipuri de produse, cum ar fi forme specifice de ambalaj sau monodoze moi; (ii) atunci când nu există o instalație disponibilă în fabrică pentru producerea de cafea solubilă; și (iii) atunci când vânzările depășesc capacitățile de prăjire și ambalare disponibile din fabrica sa. În acest ultim caz, atunci când activitatea de prăjire și ambalare este externalizată din cauza constrângerilor de capacitate, Melitta trimite boabe de cafea verde furnizorului care prăjește și ambalează cafeaua într-un produs finit. Respectivul produs finit este apoi livrat către Melitta. Un astfel de contract a fost în vigoare cu același furnizor timp de câțiva ani.
- (208) Pentru a asigura calitatea și gustul produsului finit, Melitta pune la dispoziția părții terțe căreia i-a externalizat activitatea de prăjire fie cerințe privind curba de prăjire, fie profiluri de gust definite.
- (209) Acordul contractual nu prevede plata niciunei redevențe către Melitta atunci când externalizează activitatea de prăjire.

### 7.5. Societatea Y

- (210) Prin scrisoarea din 27 aprilie 2015, Societatea Y a răspuns la solicitarea de informații comerciale adresată de către Comisie. Comisia a solicitat clarificări printr-o scrisoare din 11 mai 2015, la care societatea Y a răspuns la 21 mai 2015.
- (211) Societatea Y nu externalizează funcția de prăjire a cafelei către terți. Prăjirea este asigurată de o societate din cadrul grupului, desemnată drept producător în regim lohn de către societatea Y. Această societate cu activitate de prăjire a cafelei nu plătește niciun fel de redevență pentru utilizarea drepturilor de proprietate intelectuală sau a know-how-ului utilizat în procesul de prăjire.
- (212) Societatea plătește taxe de licență pentru utilizarea sistemelor informatice. Pentru remunerația societății din cadrul grupului, calificată de către Societatea Y drept producător în regim lohn, baza de cost o constituie costurile de producție, cu excepția costurilor cu materii prime. Costurile de producție sunt, în special, cele cu energia, deprecierea instalațiilor (cum ar fi, de exemplu, linia de prăjire și ambalare), costurile cu personalul, costurile cu sisteme informatice și întreținerea echipamentelor.

## 8. OBSERVAȚII DIN PARTEA ȚĂRILOR DE JOS CU PRIVIRE LA OBSERVAȚIILE TERȚILOR, LA OBSERVAȚIILE SOCIETĂȚII X ȘI RĂSPUNSURILE LA SOLICITAREA MIT

### 8.1. Observațiile Țărilor de Jos cu privire la observațiile terților

- (213) Prin scrisorile din 20 și 26 aprilie 2015, Regatul Țărilor de Jos și-a exprimat acordul total față de observațiile prezentate de Starbucks, NOB, VNO-NCW și ATOZ. În ceea ce privește observațiile prezentate de Oxfam, Regatul Țărilor de Jos a precizat că acestea se referă la o observație privind concurența fiscală dăunătoare în general și nu abordează cazul SMBV în mod specific. Regatul Țărilor de Jos consideră că afirmațiile făcute de BAK sunt incorecte și, prin urmare, se abține de la orice comentariu cu privire la acestea.

### 8.2. Observațiile Țărilor de Jos cu privire la observațiile Societății X

- (214) Prin scrisoarea din 11 martie 2015, Regatul Țărilor de Jos a declarat că nu pot oferi un răspuns semnificativ la observațiile formulate de Societatea X, deoarece acesta nu a avut la dispoziție analiza funcțională și cadrul de referință al concurentului anonim.

### 8.3. Observațiile Țărilor de Jos cu privire la observațiile Dallmayr și ale Societății Y

- (215) Prin scrisoarea din 27 mai 2015, Regatul Țărilor de Jos a transmis observațiile sale cu privire la informațiile comerciale furnizate de Dallmayr și Societatea Y. Ca o observație generală, Regatul Țărilor de Jos afirmă că lipsesc analiza funcțională și dispozițiile contractuale și că, prin urmare, este foarte dificilă realizarea unei comparații, deoarece niciuna dintre cele două părți nu externalizează funcția de prăjire unui terț independent.
- (216) În ceea ce privește Dallmayr, Regatul Țărilor de Jos afirmă că definiția activității de prăjire dată de aceasta include mai mult decât prăjirea cafelei, întrucât funcția de procurare este integrată în funcție de prăjire. În plus, Regatul Țărilor de Jos susține că SMBV nu desfășoară activități de vânzare de produse din cafea și de produse de altă natură, însă se pare că Dallmayr a fost organizată diferit în ceea ce privește acest aspect. Mai mult, în cadrul relației dintre clientul societății Dallmayr și contractant, Regatul Țărilor de Jos susține că remunerația are loc în funcție de greutatea și prețul boabelor de cafea verde, care atribuie contractantului riscul gradului de ocupare, acest lucru nefiind valabil pentru SMBV.
- (217) În ceea ce privește Societatea Y, Regatul Țărilor de Jos afirmă că activitatea de prăjire a cafelei este considerată o funcție de rutină și că facilitatea de prăjire este remunerată printr-o marjă de cost-plus, în cazul în care costul boabelor de cafea verde nu face parte din baza de cost. Conform Regatului Țărilor de Jos, această abordare este în deplină concordanță cu APA încheiat cu SMBV.

### 8.4. Observațiile Regatului Țărilor de Jos cu privire la observațiile Nestlé

- (218) În ceea ce privește Nestlé, Regatul Țărilor de Jos afirmă că cele trei elemente care creează valoare pentru cafea, potrivit Nestlé, sunt realizate toate de către alte societăți străine de grupul Starbucks, nu de SMBV (activitatea de aprovizionare și cea de control al calității boabelor sunt desfășurate de SCTC, curbele de prăjire sunt puse la dispoziție de către Alki LP, iar magazinele de cafea Starbucks desfășoară activitatea de măcinare).

### 8.5. Observațiile Regatului Țărilor de Jos cu privire la observațiile Melitta

- (219) În ceea ce privește Melitta, Regatul Țărilor de Jos afirmă că cele trei situații descrise de Melitta, în care funcția de prăjire a cafelei este externalizată, sunt diferite în unele privințe de situația SMBV. În situațiile 1 și 3, similitudinea constă în aceea că funcția de aprovizionare nu este nici în acest caz îndeplinită de către producător, ci, potrivit Regatului Țărilor de Jos, diferența constă în durata contractului privind activitatea de prăjire (contract anual comparativ cu un acord de servicii de prăjire valabil pentru 50 de ani) și riscul gradului de ocupare (care ar fi la nivelul societății Alki L, potrivit Regatului Țărilor de Jos, față de nivelul societății Melitta). Regatul Țărilor de Jos consideră că a doua situație este prea diferită pentru a se putea face o comparație, deoarece este vorba nu doar despre prăjirea boabelor de cafea, ci și despre realizarea de produse complete.

### 8.6. Observațiile Regatului Țărilor de Jos cu privire la scrisorile Starbucks din 13 aprilie, 29 mai 2015, 10 și 11 septembrie 2015 și 23 septembrie 2015

- (220) Prin scrisoarea din 19 iunie 2015, Regatul Țărilor de Jos a prezentat observațiile sale cu privire la informațiile comerciale furnizate de Starbucks. În cadrul acestor observații, Regatul Țărilor de Jos a reiterat afirmația sa potrivit căreia acesta consideră că sistemul fiscal neerlandez ar trebui să fie cadrul corect de referință și, în special, articolul 8b din Actul IP din 1969 și decretul. Acesta susține că articolul 8b și decretul se aplică întotdeauna în cazul tranzacțiilor intra-grup, indiferent dacă o societate a solicitat un APA sau nu. În plus, Regatul Țărilor de Jos afirmă că MMTN este cea mai frecvent utilizată metodă la nivel internațional și că Regatul Țărilor de Jos nu aplică regula celei mai bune metode. Acesta susține, de asemenea, că unul dintre avantajele MMTN este faptul că o țară trebuie să ia în considerare doar prețul de transfer în mod unilateral și că un eventual preț de transfer mai ridicat sau mai scăzut pentru boabele de cafea verde nu ar afecta baza de impozitare a SMBV, deoarece costul boabele sunt excluse din baza de cost la care se aplică această marjă.
- (221) În scrisoarea sa din 25 septembrie 2015, Regatul Țărilor de Jos își repetă afirmațiile conform cărora pe baza raportului privind prețurile de transfer, a relațiilor contractuale dintre SMBV și contrapărțile sale, precum și a conduitei efective a SMBV, SMBV ar trebui considerată drept un producător cu un profil de risc scăzut. Regatul Țărilor de Jos susține totodată că la nivel intern este o practică uzuală faptul că funcții unice precum o combinație de active necorporale deținute și asumarea de riscuri antreprenoriale nu pot avea atribuite valori de referință și că, prin urmare, este logic ca redevențele să fie calculate ca un element rezidual. Potrivit Regatului Țărilor de Jos, afirmația sa conform căreia APA a fost încheiat cu SMBV în condiții de concurență deplină și în deplină conformitate cu Liniile directe PT ale OCDE este susținută de al doilea punct de vedere emis de [o firmă de avocatură] (transmisă anterior, a se vedea considerentul 192), de informațiile transmise de Societatea Y<sup>(90)</sup>, de analiza de sensibilitate efectuată de Regatul Țărilor de Jos (transmisă anterior, a se vedea considerentul 178) și diverse articole ale unor experți fiscali. În plus, deși, conform Regatului Țărilor de Jos, o metodă

<sup>(90)</sup> În cazul Societății Y, adaosul este aplicat, de asemenea, doar la cheltuieli de exploatare.



PNC nu putea fi aplicată în situația SMBV, o analiză de tipul PNC a contractelor încheiate între Starbucks și terți cu privire la activitatea de prăjire a cafelei sau realizarea de produse pe bază de cafea prin colaborare (a se vedea considerentul 152) arată, conform Regatului Țărilor de Jos, că redevențele plătite de către SMBV societății Alki LP nu erau prea ridicate <sup>(91)</sup>.

- (222) În scrisoarea sa din 7 octombrie 2015, Regatul Țărilor de Jos își reiterează afirmațiile conform cărora metoda PNC nu se aplică în cazul redevenței plătite de SMBV societății Alki LP. În plus, Regatul Țărilor de Jos arată că prețul plătit pentru boabele de cafea verde de SMBV societății SCTC ar fi stabilit în condiții de concurență deplină, pe baza faptului că [societatea de producție neafiliată 2] a plătit un preț mai mare pentru boabele de cafea verde decât SMBV în baza contractului încheiat cu Starbucks. În cele din urmă, Regatul Țărilor de Jos a transmis informații financiare cu privire la 11 societăți din diferite state membre ale Uniunii, toate înregistrate sub codul NACE „Prelucrarea ceaiului și a cafelei”, ceea ce indică faptul că, punând lucrurile în balanță, toate aceste societăți au o rentabilitate similară sau mai scăzută decât SMBV și că unele dintre aceste societăți chiar au înregistrat pierderi de-a lungul mai multor perioade financiare.

## 9. EVALUAREA MĂSURII CONTESTATE

### 9.1. Existența ajutorului

- (223) Conform articolului 107 alineatul (1) din Tratatul CE, orice formă de ajutor acordat de un stat membru sau prin resurse de stat sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau prin furnizarea anumitor bunuri, este incompatibil cu piața internă, în măsura în care prin aceasta se afectează schimburile comerciale dintre statele membre.
- (224) Potrivit unei jurisprudențe instituite, pentru ca o măsură să fie calificată drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, trebuie să fie îndeplinite toate condițiile prevăzute de dispoziția respectivă <sup>(92)</sup>. Astfel, este bine stabilit faptul că, pentru ca o măsură să fie calificată drept ajutor de stat în sensul dispoziției respective, trebuie să existe mai întâi o intervenție din partea statului sau prin resurse ale statului; în al doilea rând, intervenția trebuie să fie susceptibilă de a afecta schimburile comerciale dintre statele membre; în al treilea rând, aceasta trebuie să ofere un avantaj selectiv unei întreprinderi și, în al patrulea rând, trebuie să denatureze sau să comporte riscul de denaturare a concurenței <sup>(93)</sup>.
- (225) În ceea ce privește prima condiție pentru constatarea existenței unui ajutor, administrația fiscală neerlandeză (*Belastingdienst*), care face parte din administrația publică a Regatului Țărilor de Jos, a încheiat APA cu SMBV. Respectivul APA presupune o acceptare din partea administrației fiscale neerlandeze a unei alocări de profit propuse de Starbucks, pe baza căreia SMBV își stabilește obligația anuală de plată a impozitului pe profit față de Regatul Țărilor de Jos. Prin urmare, APA încheiat cu SMBV este imputabil Regatului Țărilor de Jos.
- (226) În ceea ce privește finanțarea măsurii prin intermediul resurselor de stat, Curtea de Justiție a susținut în mod consecvent că o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi o scutire fiscală care, deși nu implică un transfer pozitiv de resurse de stat, plasează persoanele cărora li se aplică într-o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, constituie un ajutor de stat <sup>(94)</sup>. În cele ce urmează, Comisia va demonstra că APA încheiat cu SMBV are drept efect reducerea obligațiilor fiscale ale SMBV în Regatul Țărilor de Jos prin ocolirea taxei pe care SMBV ar fi fost obligată, în alte situații, să o plătească conform sistemului general neerlandez privind impozitarea societăților comerciale. În consecință, ar trebui să se considere că APA încheiat cu SMBV generează o pierdere de resurse de stat, întrucât orice reducere a impozitului pentru SMBV determină o pierdere de venituri fiscale care, în alte condiții, ar fi fost disponibile Regatului Țărilor de Jos.
- (227) În ceea ce privește cea de a doua condiție pentru constatarea existenței unui ajutor, SMBV face parte din grupul Starbucks, o entitate care își desfășoară activitatea la nivel global în toate statele membre ale Uniunii, astfel încât

<sup>(91)</sup> Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, cu toate că majoritatea terților desfășoară alte activități specifice, în afară de activitatea de prăjire, comportă un risc antreprenorial sau dețin drepturi de proprietate intelectuală dezvoltate pe cont propriu, taxele pe care acești terți le plătesc societății Starbucks (fie sub forma unui preț de cumpărare mai mare pentru boabe de cafea, fie sub forma unei redevențe asupra veniturilor) sunt la niveluri similare cu cele ale SMBV. Cu toate acestea, conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, ar fi fost de așteptat taxe sau prețuri mai mici datorită profilului mai complex al unora dintre terți.

<sup>(92)</sup> Cauza C-399/08 P, *Comisia/Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, punctul 38 și jurisprudența citată.

<sup>(93)</sup> Cauza C-399/08 P, *Comisia/Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, punctul 39 și jurisprudența citată.

<sup>(94)</sup> A se vedea cauzele conexe C-106/09 P și C-107/09 P, *Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit*, ECLI:EU:C:2011:732, punctul 72 și jurisprudența citată.

orice ajutor acordat în favoarea sa este de natură să afecteze schimburile comerciale intra-unionale. În mod similar, se consideră că o măsură acordată de către stat denaturează sau amenință să denatureze concurența în cazul în care aceasta este susceptibilă de a îmbunătăți poziția concurențială a beneficiarului față de alte întreprinderi cu care acesta concurează<sup>(95)</sup>. În măsura în care APA încheiat cu SMBV o scutește pe aceasta de o obligație fiscală pe care ar fi fost obligată să o plătească, în alte condiții, conform sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, respectivul APA denaturează sau amenință să denatureze concurența prin consolidarea poziției sale financiare, astfel încât se îndeplinește și cea de a patra condiție pentru constatarea existenței unui ajutor în cazul de față.

- (228) În ceea ce privește a treia condiție pentru constatarea existenței unui ajutor, Comisia va demonstra, de la considerentul 252 în continuare, motivele pentru care consideră că APA încheiat cu SMBV oferă un avantaj selectiv societății Starbucks, în măsura în care din aceasta rezultă o reducere a obligației fiscale a SMBV în Regatul Țărilor de Jos prin ocolirea taxei pe care SMBV ar fi datorat-o, în alte condiții, conform sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, fiind astfel îndeplinite toate condițiile pentru constatarea existenței unui ajutor de stat în temeiul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

## 9.2. Existența unui avantaj selectiv

- (229) Potrivit jurisprudenței instituite, „Articolul 107 alineatul (1) din tratat impune să se stabilească dacă, în cadrul unei scheme statutare date, o măsură de stat este de natură să favorizeze «anumite întreprinderi sau realizarea de anumite produse», față de altele care, având în vedere obiectivul urmărit de schema respectivă, s-ar afla într-o situație de fapt și de drept comparabilă. În caz afirmativ, măsura în cauză îndeplinește condiția de selectivitate”<sup>(96)</sup>.
- (230) În cauze de drept fiscal, Curtea de Justiție a conceput o analiză în trei etape pentru a stabili dacă o anumită măsură fiscală este selectivă<sup>(97)</sup>. În primul rând, se identifică regimul fiscal comun sau normal aplicabil în statul membru în cauză: „sistemul de referință”. În al doilea rând, se stabilește dacă măsura fiscală în cauză constituie o derogare de la sistemul respectiv în măsura în care aceasta face deosebirea între operatorii economici care, prin prisma obiectivelor inerente sistemului, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Dacă măsura constituie o derogare de la sistemul de referință, se stabilește apoi, în cea de a treia etapă a analizei, dacă această măsură este justificată prin natura sau schema generală a sistemului de referință. O măsură fiscală care constituie o derogare de la aplicarea sistemului de referință poate fi justificată în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că măsura respectivă rezultă direct din principiile fundamentale sau directoare ale sistemului fiscal respectiv<sup>(98)</sup>. În această situație, măsura fiscală nu este selectivă. Sarcina probei în această a treia etapă îi revine statului membru.

### 9.2.1. Stabilirea sistemului de referință

#### 9.2.1.1. Sistem de referință alcătuit din sistemul general neerlandez de impozitare a societăților comerciale

- (231) Ca regulă generală, în scopul efectuării analizei selectivității, un sistem de referință este alcătuit dintr-un set coerent de norme care se aplică pe baza unor criterii obiective tuturor întreprinderilor care intră sub incidența domeniului său de aplicare, astfel cum este prevăzut în obiectivul acestuia.
- (232) În cazul de față, Comisia consideră că sistemul de referință este sistemul general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, al cărui obiectiv este impozitarea profiturilor tuturor societăților care sunt supuse impozitării în Regatul Țărilor de Jos<sup>(99)</sup>. Societățile care au sediul în Regatul Țărilor de Jos sunt contribuabili rezidenți<sup>(100)</sup>; acestea sunt supuse impozitului pe profit aplicat la veniturile lor din toată lumea<sup>(101)</sup>.

<sup>(95)</sup> Cauza 730/79, *Phillip Morris/Comisia*, ECLI:EU:C:1980:209, punctul 11. Cauzele conexe T-298/97, T-312/97 etc., *Alzetta și alții/Comisia*, ECLI:EU:T:2000:151, punctul 80.

<sup>(96)</sup> C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, punctul 40.

<sup>(97)</sup> Cauzele conexe C-78/08-C-80/08, *Paint Graphos și alții*, ECLI:EU:C:2009:417.

<sup>(98)</sup> Cauzele conexe C-78/08-C-80/08, *Paint Graphos și alții*, ECLI:EU:C:2009:417, punctul 65.

<sup>(99)</sup> A se vedea, de asemenea, C-78/08-C-80/08, *Paint Graphos și alții*, ECLI:EU:C:2009:417, punctul 50.

<sup>(100)</sup> Articolul 2 din Actul IP din 1969.

<sup>(101)</sup> Cota standard conform Actului IP este de 25 %. Există două categorii de venituri impozabile. O cotă inferioară de 20 % se aplică la prima categorie de venituri, pentru venituri impozabile în valoare de până la 200 000 de euro.

Societățile care nu au sediul în Regatul Țărilor de Jos (societăți nerezidente) sunt supuse impozitării veniturilor obținute din surse din Regatul Țărilor de Jos <sup>(102)</sup>. Pe baza elementelor de fapt se evaluează dacă o societate este considerată a avea domiciliul fiscal în Regatul Țărilor de Jos. Printre factorii importanți pentru această evaluare se află locul de administrare efectivă și locația sediului social. Conform Actului IP, toate societățile constituite în temeiul legislației neerlandeze sunt considerate a fi rezidenți în Regatul Țărilor de Jos <sup>(103)</sup>.

- (233) În temeiul articolului 3.25 din Legea privind impozitul pe venit din 2001 (*Wet Inkomstenbelasting 2001*), care, prin articolul 8 din Actul IP din 1969 se aplică, de asemenea, contribuabililor persoane juridice, trebuie să se stabilească profiturile anuale impozabile pe baza principiilor bunelor practici comerciale și în mod coerent, independent de rezultatul posibil <sup>(104)</sup>. Conform bunelor practici comerciale, de exemplu, se pot constitui indemnizații pentru pierderi nerealizate, în timp ce profiturile încă nerealizate pot să nu fie luate în considerare.
- (234) În general, profiturile impozabile corespund profiturilor contabile, astfel cum se reflectă în conturile de profit și pierdere ale societății. Cu toate acestea, se pot face ajustări pe baza unor dispoziții fiscale specifice, cum ar fi stimulentele fiscale aplicabile, scutirea de la participare, aplicarea de corecții la impozitul aferent tranzacțiilor care nu au fost efectuate în condiții de concurență deplină și aplicarea unor reguli diferite pentru depreciere în temeiul normelor de impozitare și contabilitate <sup>(105)</sup>.
- (235) În timp ce stabilirea profiturilor impozabile este relativ simplă în cazul societăților neintegrate/interne autonome care tranzacționează pe piață, deoarece se bazează pe diferența dintre venit și costuri pe o piață concurențială, stabilirea profiturilor impozabile în cazul societăților integrate într-un grup, precum Starbucks, implică utilizarea de substituenți. Societățile autonome neintegrate își pot lua profiturile contabile ca punct de pornire pentru stabilirea bazei de impozitare la care se aplică impozitul pe profit în Regatul Țărilor de Jos, deoarece profiturile în cauză se bazează pe prețuri dictate de piață pentru elementele de intrare dobândite și produsele și serviciile vândute de către societate. În schimb, o societate integrată care tranzacționează cu societăți din cadrul aceluiași grup corporativ va trebui, într-o primă etapă, să estimeze prețurile aplicate respectivelor tranzacții intragrup pentru stabilirea profiturilor lor impozabile, estimarea respectivă fiind realizată de aceeași societate care controlează grupul, și nu dictată de piață.
- (236) Însă această diferență în stabilirea profiturilor impozabile obținute de companiile neintegrate, și anume cele care nu aparțin unui grup de societăți și sunt așadar „autonome”, și societățile integrate, și anume cele care aparțin unui grup de societăți, nu prezintă nicio relevanță pentru obiectivul sistemului neerlandez privind impozitarea societăților comerciale, care urmărește să impoziteze profiturile tuturor societăților care se supun impozitării în Regatul Țărilor de Jos, fie că sunt integrate ori neintegrate. Întrucât, conform sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, profiturile obținute de toate societățile rezidente în Regatul Țărilor de Jos sunt impozitate în același mod, fără nicio deosebire între grup și societăți necontrolate, ambele tipuri de societăți ar trebui considerate a se afla într-o situație de fapt și de drept similară, în contextul obiectivului intrinsec al sistemului respectiv <sup>(106)</sup>. Într-adevăr, întrucât scopul APA încheiat cu SMBV este de a stabili baza de impozitare a SMBV în scopul perceperii impozitului pe profit în cadrul sistemului respectiv, sistemul general neerlandez de impozitare a societăților comerciale constituie sistemul de referință în raport cu care APA respectiv ar trebui examinat pentru a se stabili dacă Starbucks a beneficiat de un avantaj selectiv. Prin urmare, modul diferit prin care se ajunge neapărat la profitul impozabil în cazul societăților integrate și neintegrate nu este relevant în stabilirea sistemului de referință pentru analiza selectivității în cazul de față.
- (237) Acest lucru este de asemenea confirmat de articolul 8b alineatul (1) din Actul IP și decretul care pune în aplicare principiul concurenței depline al OCDE în legislația fiscală neerlandeză. În introducerea, decretul prevede: „Politica Țărilor de Jos cu privire la principiul concurenței depline în domeniul dreptului fiscal internațional este că acest principiu este parte integrantă din sistemul legislației fiscale a Țărilor de Jos, ca urmare a integrării acestuia în definiția amplă a veniturilor înregistrate de la secțiunea 3.8 din Actul privind impozitul pe venit din 2001.”

<sup>(102)</sup> Articolul 3 și capitolul III din Actul IP din 1969, potrivit cărora pentru societățile nerezidente se impozitează: 1. veniturile obținute din activitatea unei societăți având sediul permanent sau un reprezentant permanent în Regatul Țărilor de Jos; 2. veniturile și câștigurile de capital obținute din bunuri imobiliare aflate în Regatul Țărilor de Jos; 3. veniturile și câștigurile de capital asociate drepturilor privind explorarea pentru sau exploatarea resurselor naturale situate în Regatul Țărilor de Jos sau în partea Regatului Țărilor de Jos din zona platoului continental; 4. orice remunerație obținută dintr-o funcție de conducere a unei entități rezidente; 5. venituri asociate drepturilor la profiturile unei întreprinderi (acțiunile și obligațiunile sunt excluse), ale cărei organe de conducere sunt situate pe teritoriul Regatului Țărilor de Jos; și 6. veniturile și câștigurile de capital obținute din creanțe asociate unei cote substanțiale de participare la capital.

<sup>(103)</sup> Articolul 2 alineatul (4) din Actul IP din 1969.

<sup>(104)</sup> Din textul original în limba neerlandeză: „*De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.*”

<sup>(105)</sup> Capitolele II și III din Actul IP din 1969.

<sup>(106)</sup> În general, toate întreprinderile care au un venit sunt considerate a se afla într-o situație de fapt și de drept similară din perspectiva impozitării directe a societăților.

Secțiunea 3.8 din Actul privind impozitul pe venit din 2001 are următorul cuprins: „[p]rofitul obținut dintr-o societate comercială reprezintă cantitatea de beneficii cumulate care, sub orice denumire și formă, provin de la o societate comercială”. Astfel, decretul, prin trimiterea la secțiunea 3.8 din Legea privind impozitul pe venit din 2001 și conceptele de venit și profit „sub orice denumire și formă, provin de la o societate comercială”, nu face nicio deosebire între venituri și profit provenite de la un grup de societăți sau o societate autonomă.

- (238) Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos și Starbucks, Comisia a decis anterior, în decizia sa privind *Groepsrentebox* <sup>(107)</sup>, că grupurile și societățile necontrolate nu fac parte din același sistem de referință <sup>(108)</sup>. Acestea par să sugereze astfel că sistemul de referință pentru evaluarea selectivității poate include doar societățile care se supun regulilor privind prețurile de transfer, și anume societățile din cadrul unui grup.
- (239) Comisia reamintește încă de la început faptul că aceasta nu este obligată să urmeze practica sa decizională. Fiecare eventuală măsură de ajutor trebuie să fie evaluată pe fondul propriu, conform criteriilor obiective prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din tratat, astfel încât, chiar dacă s-ar dovedi că există o practică decizională în sens contrar, aceasta nu ar putea afecta constatările din prezenta decizie <sup>(109)</sup>.
- (240) În orice caz, contrar celor pretinse de Regatul Țărilor de Jos și Starbucks, decizia *Groepsrentebox* nu confirmă faptul că, în cazul în care o măsură fiscală este acordată în favoarea unei societăți integrate, sistemul de referință trebuie să se limiteze neapărat la tipurile respective de societăți. Mai mult decât atât, obiectivul măsurii fiscale care stă la baza deciziei *Groepsrentebox* nu este comparabil cu cazul de față și, prin urmare, concluziile trase de Regatul Țărilor de Jos și Starbucks din respectiva decizie nu sunt aplicabile în acest caz.
- (241) Schema *Groepsrentebox* a fost instituită la momentul respectiv de către autoritățile neerlandeze pentru a reduce diferența de tratament fiscal între asigurarea capitalului propriu și a capitalul din împrumuturi în contextul unui grup și, astfel, a reduce arbitrajul între aceste două forme de finanțare intragrup <sup>(110)</sup>. Comisia a observat în decizia sa finală faptul că, având în vedere obiectivul măsurii, și anume de a reduce diferența de tratament fiscal între asigurarea capitalului propriu și a capitalului din împrumuturi în contextul unui grup și, astfel, de a reduce arbitrajul între aceste două forme de finanțare intragrup, „doar societățile care fac parte dintr-un grup, [nu societățile autonome,] se confruntă cu arbitrajul dintre capitalul propriu și capitalul din împrumuturi în cadrul grupului lor. <sup>(111)</sup>” Tocmai prin prisma acestei observații și a obiectivului schemei, care a fost „de a reduce stimulentele pentru arbitrajul dintre finanțarea prin infuzie de capital și un împrumut și asigurarea neutralității fiscale în acest sens” <sup>(112)</sup>, Comisia a considerat că sistemul de referință în acest caz include doar societăților supuse impozitului pe profit și implicate în operațiuni de finanțare intragrup <sup>(113)</sup>.
- (242) În schimb, obiectivul APA încheiat cu SMBV este de a stabili baza de impozitare pentru calcularea impozitului datorat cu scopul de a percepe impozitul pe profit neerlandez aferent sumei respective. În primul rând, chiar dacă s-ar putea susține că obiectivul care stă la baza deciziei *Groepsrentebox* este valabil numai în contextul unui grup (cum ar fi faptul că societățile autonome nu se confruntă cu problema arbitrajul dintre diferite forme de finanțare), stabilirea bazei de impozitare pentru calcularea obligației anuale de plată a impozitului pe profit este la fel de relevantă și aplicabilă pentru entitățile din cadrul unui grup și societăți autonome.
- (243) În al doilea rând, deși este adevărat că SMBV oferă servicii altor societăți din grup și, astfel, își desfășoară activitatea în contextul unui grup, tranzacția pe care o desfășoară ar putea fi desfășurată, de asemenea, în afara grupului. SMBV este o societate având ca obiect de activitate prăjirea și distribuția de cafea. Așa cum o dovedesc contractele prezentate de Starbucks, alte societăți din cadrul grupului Starbucks externalizează această funcție unor terți <sup>(114)</sup>. În plus, răspunsurile concurenților la solicitarea MIT dovedesc încă o dată faptul că activitatea de prăjire este externalizată unor societăți din afara grupului <sup>(115)</sup>. Astfel, activitățile SMBV pot fi desfășurate de societăți independente, nu doar exclusiv într-un cadru intragrup <sup>(116)</sup>.

<sup>(107)</sup> Decizia 2009/809/CE.

<sup>(108)</sup> Observațiile SMBV cu privire la decizia de inițiere a procedurii, secțiunea 2.20.

<sup>(109)</sup> C-138/09, *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, punctul 21.

<sup>(110)</sup> Schema a prevăzut ca soldul pozitiv dintre dobânzile încasate din împrumuturile de la nivelul grupului și dobânda plătită în contextul operațiilor de finanțare intragrup să nu fie impozitat prin aplicarea cotei standard a impozitului pe profit de 25,5 % la momentul respectiv, ci prin aplicarea cotei de 5 % într-un „regim fiscal aplicabil dobânzilor intragrup”.

<sup>(111)</sup> Decizia *Groepsrentebox*, considerentul 85.

<sup>(112)</sup> Decizia *Groepsrentebox*, considerentul 101.

<sup>(113)</sup> Decizia *Groepsrentebox*, considerentul 107.

<sup>(114)</sup> A se vedea considerentele 148-150.

<sup>(115)</sup> A se compara cu răspunsul Melitta la considerentele 207-209.

<sup>(116)</sup> Cu toate acestea, ar trebui remarcat faptul că, chiar dacă SMBV ar fi implicată în operațiuni de finanțare, Comisia nu ar considera că decizia *Groepsrentebox* este aplicabilă, având în vedere, pe de o parte, obiectivele diferite urmărite de schema aplicabilă dobânzilor la nivel de grup și, pe de altă parte, stabilirea bazei impozabile a SMBV.

- (244) Prin urmare, Comisia concluzionează că sistemul de referință în raport cu care APA încheiat cu SMBV ar trebui examinat este sistemul general neerlandez de impozitare a societăților comerciale materializat prin normele neerlandeze privind impozitul pe profit (Actul IP). În mod specific, respectivul sistem de referință este compus dintr-un set coerent de norme care se aplică, în egală măsură, pe baza unor criterii obiective, pentru impozitarea profiturilor obținute de societățile autonome, în cazul cărora stabilirea profitului impozabil coincide, de obicei, cu profitul contabil (sub rezerva anumitor ajustări în baza legislației fiscale), precum și a celor obținute de societățile din cadrul unui grup, care recurg la prețuri de transfer pentru repartizarea profiturilor, deopotrivă. Având în vedere obiectivul intrinsec al sistemului respectiv, ambele tipuri de societăți – societățile integrate și neintegrate – ar trebui considerate a se afla într-o situație de fapt și de drept similară.

9.2.1.2. Articolul 8b alineatul (1) din Actul IP și decretul nu constituie sistemul de referință adecvat

- (245) Regatul Țărilor de Jos consideră că sistemul de referință ar trebui să fie decretul și, în consecință, că SMBV ar trebui considerată a se afla într-o situație de fapt și de drept similară numai în cazul societăților din grup care intră sub incidența decretului <sup>(17)</sup>. Prin urmare, existența selectivității ar presupune dovedirea faptului că SMBV a beneficiat de un tratament diferit în raport cu alte entități din cadrul grupului care își au domiciliul fiscal în Regatul Țărilor de Jos și care intră sub incidența decretului.
- (246) Comisia nu acceptă acest raționament.
- (247) Astfel cum se explică în considerentul 236, obiectivul sistemului neerlandez de impozitare a societăților comerciale este de a impozita profiturile obținute de toate societățile care se află sub incidența competenței sale fiscale, indiferent dacă societățile respective sunt integrate sau neintegrate. Astfel cum se explică în considerentul 232, impozitul neerlandez pe profit se percepe la profiturile societăților rezidente în Regatul Țărilor de Jos (cu excepția cazului în care se aplică un tratat fiscal), în timp ce societățile nerezidente, inclusiv sucursalele neerlandeze ale societăților străine, sunt supuse doar impozitului pe venituri specifice obținute în Regatul Țărilor de Jos.
- (248) Dacă se consideră, asemenea Regatului Țărilor de Jos, că sistemul de referință include doar societățile din cadrul unui grup, deoarece doar acestea sunt cele care trebuie să revină la conformitatea cu principiul concurenței depline, astfel cum se prevede la articolul 8b din Actul IP și decret la repartizarea profitului, se introduce o deosebire artificială între societăți, în funcție de structura lor ca societate, în scopul stabilirii profiturilor lor impozabile, pe care sistemul general neerlandez de impozitare a societăților comerciale nu o recunoaște la impozitarea profiturilor societăților care intră sub incidența competenței sale fiscale. Într-adevăr, decretul este menit să asigure în mod concret faptul că societățile din cadrul grupului și cele autonome sunt tratate în mod similar în cadrul sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale și supuse impozitului pe profiturile care provin din activitățile lor, indiferent dacă respectivele activități sunt desfășurate într-un context intragrup sau nu.
- (249) Comisia consideră că scopul decretului nu este și nu poate fi acela de a stabili norme speciale pentru societăți afiliate, ci de a clarifica aplicarea principiului de concurență deplină în temeiul articolului 8b alineatul (1) din Actul IP în contextul Liniilor directoare PT ale OCDE, dat fiind faptul că scopul decretului este, așa cum se recunoaște de către Regatul Țărilor de Jos, „de a viza în mod specific aspectele în cazul cărora Liniile directoare PT ale OCDE lasă loc de interpretare sau care sunt lipsite de claritate”. Normele prevăzute în decret sunt așadar destinate asigurării concordanței dintre tratamentul fiscal al societăților afiliate și tratamentul aplicat societăților neafiliate, în măsura în care prețurile pentru tranzacțiile dintre părțile afiliate ar trebui să fie stabilite în condiții de concurență deplină și, prin urmare, să reflecte situația părților neafiliate în scopul perceperii impozitului pe profiturile lor.
- (250) În orice caz, Comisia observă că, în cazul în care raționamentul Regatului Țărilor de Jos și al Starbucks ar fi acceptat, și anume faptul că decretul stabilește norme speciale pentru societățile integrate, existența acestor norme speciale ar putea conduce, în sine, la o constatare a unei situații de selectivitate. În cauze de drept fiscal, există selectivitate atunci când un stat membru scutește o (anumită categorie de) întreprindere/întreprinderi de la aplicarea unei norme generale care se aplică tuturor întreprinderilor aflate într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Aceasta există și atunci când se instituie un regim special care se abate de la respectiva normă generală în beneficiul anumitor întreprinderi, însă nu al tuturor întreprinderilor aflate într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Astfel, având în vedere concluzia Comisiei conform căreia societățile integrate și cele neintegrate se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în ceea ce privește impunerea impozitului neerlandez pe profit, crearea unui regim special care se aplică doar societăților integrate și care se abate de la normele generale de impozitare a societăților comerciale prezintă în sine un caracter selectiv, astfel încât orice beneficiu acordat pe baza schemei respective are un caracter selectiv.

<sup>(17)</sup> Observațiile Regatului Țărilor de Jos din secțiunea 3.2 din decizia de inițiere a procedurii.

- (251) Prin urmare, Comisia concluzionează că, în acest caz, sistemul de referință în raport cu care ar trebui examinat APA încheiat cu SMBV este sistemul general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, indiferent dacă impozitul pe profit din cadrul sistemului respectiv este impus grupului sau unei societăți autonome.

#### 9.2.2. Avantaj selectiv datorită unei derogări de la sistemul general neerlandez de impozitare a societăților comerciale

- (252) După ce s-a constatat că sistemul general neerlandez de impozitare a societăților comerciale constituie sistemul de referință în raport cu care ar trebui evaluat APA încheiat cu SMBV, trebuie stabilit dacă APA constituie o derogare de la sistemul de referință respectiv, determinând inegalitatea de tratament între societăți aflate de fapt și de drept într-o situație similară.
- (253) În ceea ce privește a doua etapă a analizei selectivității, aflarea dacă o măsură fiscală constituie o derogare de la sistemul de referință va coincide, în general, cu identificarea avantajul acordat beneficiarului în temeiul măsurii respective. Într-adevăr, în cazul în care o măsură fiscală conduce la o reducere nejustificată a obligației de plată a impozitului datorat de către un beneficiar care, în alte condiții, ar fi supus unui nivel mai ridicat de impozitare în cadrul sistemului de referință, reducerea respectivă constituie atât avantajul conferit prin măsura fiscală, cât și derogarea de la sistemul de referință.
- (254) Potrivit Curții, în cazul unei măsuri de ajutor individual, comparativ cu o schemă de ajutoare, „identificarea avantajului economic este, în principiu, suficientă pentru a prezuma faptul că aceasta este selectivă”<sup>(118)</sup>. În cazul de față, măsura de ajutor individual de care beneficiază SMBV este APA încheiat cu SMBV, care confirmă o metodologie pentru stabilirea profitului său impozabil în Regatul Țărilor de Jos pentru funcțiile pe care le îndeplinește în cadrul grupului Starbucks, care ulterior sunt impozitate în baza sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale.

#### 9.2.3. Avantaj selectiv care decurge dintr-o abatere de la principiul concurenței depline

- (255) În principiu, funcția unui APA este de a stabili în avans aplicarea sistemului comun de impozitare într-un caz specific, pe baza unui cumul de date și circumstanțe specifice cazului respectiv, pentru o anumită perioadă de timp și cu condiția să nu existe nicio schimbare semnificativă la nivelul aplicării APA în situația specifică de fapt și circumstanțială. În cazul în care un APA are la bază o metodă de evaluare care se abate de la ceea ce ar rezulta din aplicarea normală a unui sistem fiscal comun fără justificare, se va considera că APA respectiv conferă un avantaj selectiv beneficiarului acesteia în măsura în care tratamentul selectiv în cauză determină reducerea obligației fiscale a beneficiarului în cauză în statul membru respectiv, comparativ cu societățile aflate într-o situație de fapt și de drept similară.
- (256) În sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, un avantaj reprezintă orice beneficiu economic pe care o întreprindere nu l-ar fi obținut în condiții normale de piață, și anume în absența intervenției statului<sup>(119)</sup>. Prin urmare, ori de câte ori situația financiară a unei întreprinderi este îmbunătățită ca urmare a unei intervenții a statului, există un avantaj. O astfel de îmbunătățire este dovedită prin compararea situației financiare a întreprinderii în urma aplicării măsurii contestate cu situația financiară a acesteia în cazul în care măsura nu ar fi fost acordată<sup>(120)</sup>. Un avantaj poate consta atât în acordarea unor avantaje economice pozitive, precum și în reducerea taxelor incluse în mod normal în bugetul unei întreprinderi<sup>(121)</sup>.
- (257) Astfel cum se explică în considerentul 42 și următoarele, prin încheierea APA cu SMBV, Regatul Țărilor de Jos a acceptat o metodologie pentru stabilirea profitului impozabil al SMBV în Regatul Țărilor de Jos, astfel cum a fost propus de consilierul fiscal al Starbucks în raportul privind prețurile de transfer, ceea ce permite SMBV să își stabilească obligația de plată a impozitului pe profit în Regatul Țărilor de Jos o dată pe an, perioadă pentru care APA este valabil. Mai precis, raportul privind prețurile de transfer, confirmat prin APA încheiat cu SMBV, stabilește, în absența operațiunilor dictate de piață, care ar exista în cazul unei societăți independente neintegrate, profitul care urmează a fi repartizat societății respective din cadrul grupului Starbucks și care provine din operațiunile pe care aceasta le desfășoară cu alte societăți din cadrul grupului Starbucks.

<sup>(118)</sup> Cauza C-15/14 P, *Comisia/MOL*, ECLI:EU:C:2015:362, punctul 60; a se vedea, de asemenea, cauza T-385/12, *Orange/Comisia*, ECLI:EU:T:2015:117.

<sup>(119)</sup> Cauza C-39/94, *SFEI și alții*, ECLI:EU:C:1996:285, punctul 60; cauza C-342/96, *Spania/Comisia*, ECLI:EU:C:1999:210, punctul 41.

<sup>(120)</sup> Cauza 173/73, *Italia/Comisia*, ECLI:EU:C:1974:71, punctul 13.

<sup>(121)</sup> A se vedea, de exemplu, cauza C-387/92, *Banco Exterior de España*, ECLI:EU:C:1994:100.

- (258) Curtea de Justiție a susținut deja că o reducere a bazei impozabile, care rezultă în urma aplicării unei măsuri fiscale care permite unui contribuabil să utilizeze prețuri de transfer în tranzacții intragrup care nu se aseamănă cu prețurile care ar fi practicate în condiții de concurență liberă între întreprinderi independente care negociază în circumstanțe comparabile în condiții de concurență deplină, conferă un avantaj selectiv contribuabilului respectiv, în virtutea faptului că obligația fiscală a acestuia în cadrul sistemului comun de impozitare este redusă în comparație cu societățile independente care recurg la profiturile lor contabile ca bază pentru stabilirea bazei lor de impozitare <sup>(122)</sup>.
- (259) În hotărârea sa privind regimul fiscal belgian pentru centrele de coordonare <sup>(123)</sup>, Curtea de Justiție a evaluat o contestație depusă împotriva unei decizii a Comisiei care a concluzionat, *inter alia*, că metoda de stabilire a venitului impozabil în conformitate cu regimul respectiv conferă un avantaj selectiv acestor centre <sup>(124)</sup>. În temeiul sistemului respectiv, profiturile impozabile au fost stabilite la o sumă forfetară reprezentând un procentaj din valoarea totală a costurilor și cheltuielilor de exploatare, din care cheltuielile cu personalul și cheltuielile financiare au fost excluse. Potrivit Curții, „pentru a decide dacă o metodă de evaluare a veniturilor impozabile, precum cea prevăzută în cadrul regimului pentru centrele de coordonare, conferă acestora un avantaj, este necesar, [...], să se compare regimul respectiv cu sistemul de impozitare comun pe baza diferenței dintre profiturile și ieșirile unei întreprinderi care își desfășoară activitățile în condiții de concurență liberă.” Curtea a susținut apoi că „efectul excluderii [cheltuielilor cu personalul și cele financiare] din cheltuielile care ajută la stabilirea veniturilor impozabile ale centrelor este acela că prețurile de transfer nu seamănă cu cele care ar fi aplicate în condiții de concurență liberă”, Curtea constatând că acestea „[conferă] un avantaj centrelor de coordonare” <sup>(125)</sup>.
- (260) Prin urmare, Curtea a acceptat că o măsură fiscală care conduce la situația în care o societate dintr-un grup percepe prețuri de transfer care nu le reflectă pe cele care ar fi percepute în condiții de concurență liberă, mai exact prețuri negociate de întreprinderi independente care negociază în circumstanțe comparabile în condiții de concurență deplină, conferă un avantaj respectivei societăți din cadrul grupului, în măsura în care aceasta determină o reducere a bazei sale de impozitare și, astfel, a obligației sale fiscale în cadrul sistemului comun de impozitare a societăților comerciale.
- (261) Principiul conform căruia tranzacțiile dintre societăți intragrup ar trebui remunerate ca și când ar fi convenite de societăți independente care negociază în circumstanțe comparabile în condiții de concurență deplină este cunoscut, în general, sub denumirea de „principiul concurenței depline”. În hotărârea privind centrele de coordonare belgiene, Curtea de Justiție a aprobat principiul concurenței depline ca element de referință pentru a se stabili dacă o societate dintr-un grup beneficiază de un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat ca urmare a aplicării unei măsuri fiscale care îi stabilește prețurile de transfer și, prin urmare, baza de impozitare.
- (262) Scopul principiului concurenței depline este de a asigura faptul că tranzacțiile dintre societăți din cadrul grupului sunt tratate din punct de vedere fiscal prin raportare la valoarea profitului care ar fi fost dobândit dacă aceleași tranzacții ar fi fost desfășurate de către societăți independente. În caz contrar, societățile din cadrul grupului ar beneficia de un tratament favorabil în cadrul unui sistem comun de impozitare a societăților comerciale atunci când ar fi vorba despre stabilirea profiturilor lor impozabile, care nu este disponibil societăților independente, determinând inegalitatea de tratament între societăți care se află de fapt și de drept într-o situație similară în contextul obiectivului unui astfel de sistem, care este acela de impozitare a profiturilor tuturor societăților care intră sub incidența competenței sale fiscale.
- (263) Evaluarea Comisiei cu privire la problema dacă Regatul Țărilor de Jos a acordat un avantaj selectiv societății SMBV trebuie, așadar, să constea în a verifica dacă metodologia acceptată de administrația fiscală neerlandeză prin încheierea APA pentru stabilirea profitului impozabil al SMBV în Regatul Țărilor de Jos se îndepărtează de o metodologie care determină aproximarea fiabilă a unui rezultat comercial și, prin urmare, de la principiul concurenței depline. În măsura în care metodologia Regatului Țărilor de Jos acceptată de APA încheiat cu SMBV determină o scădere a obligației fiscale a SMBV în cadrul sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, în comparație cu societățile neintegrate al căror profit impozabil în cadrul acestui sistem este determinat de piață, se consideră că APA respectiv conferă societății SMBV un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

<sup>(122)</sup> Cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, *Belgia și Forum 187/Comisia*, ECLI:EU:C:2006:416.

<sup>(123)</sup> Cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, *Belgia și Forum 187/Comisia*, ECLI:EU:C:2006:416.

<sup>(124)</sup> Decizia 2003/757/CE a Comisiei din 17 februarie 2003 privind schema de ajutor pusă în aplicare de Belgia în favoarea centrelor de coordonare stabilite în Belgia (JO L 282, 30.10.2003, p. 25).

<sup>(125)</sup> Cauzele conexate C-182/03 și C-217/03, *Belgia și Forum 187/Comisia*, ECLI:EU:C:2006:416, punctele 96 și 97.

- (264) Principiul concurenței depline face parte, așadar, în mod necesar, din evaluarea Comisiei, în temeiul articolului 107 alineatul (1) din tratat, cu privire la măsurile fiscale acordate societăților din grup, independent de problema dacă un stat membru a integrat acest principiu în sistemul său juridic național. Acesta este utilizat pentru a stabili dacă profitul impozabil al unei societăți din cadrul unui grup, în scopul perceperii impozitului pe profit, a fost determinat pe baza unei metodologii care aproximează condițiile de piață, astfel încât respectiva societate să nu fie tratată în mod favorabil în cadrul sistemului general de impozitare a societăților comerciale față de societățile neintegrate al căror profit impozabil este determinat de piață. Astfel, pentru evitarea oricărei îndoieli, principiul concurenței depline pe care îl aplică Comisia în evaluarea ajutoarelor de stat nu este cel care decurge din articolul 9 din Convenția fiscală model a OCDE, care este un instrument fără caracter obligatoriu, ci este un principiu general al egalității de tratament în materie de impozitare care intră sub incidența articolului 107 alineatul (1) din tratat, care obligă statele membre și al cărui domeniu de aplicare nu exclude normele fiscale naționale <sup>(126)</sup>.
- (265) În consecință, ca răspuns la argumentul prezentat de Regatul Țărilor de Jos conform căruia Comisia, în cadrul unei astfel de evaluări, înlocuiește administrația fiscală națională <sup>(127)</sup> în interpretarea sa dată legislației naționale neerlandeze, Comisia reamintește faptul că nu examinează dacă APA încheiat cu SMBV respectă principiul concurenței depline, astfel cum se prevede la articolul 8b alineatul (1) din Actul IP sau decret, ci dacă administrația fiscală neerlandeză a conferit un avantaj selectiv societății SMBV în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat prin încheierea unui APA care aprobă o repartizare a profitului care se îndepărtează de suma profitului care ar fi fost impozitată în baza sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale în cazul în care aceleași tranzacții ar fi fost desfășurate de societăți independente care negociază în circumstanțe comparabile în condiții de concurență deplină.
- (266) Ca răspuns la argumentul invocat de Regatul Țărilor de Jos și Starbucks conform căruia din cauza faptului că stabilirea prețului de transfer nu este o știință exactă, evaluarea de către Comisie a măsurilor privind prețurile de transfer convenite în APA încheiat cu SMBV ar trebui să fie în mod necesar limitată <sup>(128)</sup>, Comisia reamintește că aspectul privind aproximarea prețurilor de transfer trebuie să fie privit din perspectiva obiectivului acesteia. Chiar dacă Liniile directe PT ale OCDE din 2010 recunosc într-adevăr, la punctul 1.13, faptul că stabilirea prețului de transfer nu este o știință exactă, respectivul alineat explică mai întâi că „[e]ste important să nu se piardă din vedere obiectivul de a se ajunge la o estimare rezonabilă a unui rezultat în conformitate cu principiul concurenței depline”, pe baza unor informații fiabile. Obiectivul Liniilor directe PT ale OCDE este acela de a dezvolta, în beneficiul administrațiilor fiscale și al întreprinderile multinaționale, cele mai adecvate metode de estimare a prețurilor în condiții de concurență deplină pentru tranzacțiile transfrontaliere dintre întreprinderi asociate în scopuri de impozitare. Urmărirea acestui obiectiv ar fi imposibilă în cazul în care natura aproximativă a exercițiului de stabilire a prețurilor de transfer ar putea fi utilizată pentru a neglija consensul dintre metodele adecvate de stabilire a prețurilor de transfer pe care le reprezintă respectivele linii directe. Natura aproximativă a principiului concurenței depline nu poate fi așadar invocată pentru a justifica o analiză privind prețurile de transfer care este fie inconsecventă din punct de vedere metodologic, fie bazată pe selecție inadecvată de elemente comparabile.
- (267) În concluzie, în cazul în care se poate demonstra că metodologia acceptată de administrația fiscală neerlandeză, prin încheierea APA cu SMBV, pentru stabilirea profitului impozabil al SMBV în Regatul Țărilor de Jos se îndepărtează de o metodologie care conduce la o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață și, prin urmare, de principiul concurenței depline, se va constata că APA respectiv conferă un avantaj selectiv societății SMBV în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat în măsura în care acesta determină reducerea obligației fiscale a SMBV în baza sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale față de societățile neintegrate a căror bază de impozitare este determinată de profiturile pe care le generează acestea în condiții normale de piață.

#### 9.2.3.1. Opțiuni metodologice, parametri și ajustări care stau la baza APA încheiat cu SMBV

- (268) APA încheiat cu SMBV acceptă o metodologie pentru stabilirea repartizării profitului către SMBV din cadrul grupului Starbucks, care se bazează pe un raport privind prețurile de transfer întocmit de consilierul fiscal al Starbucks, care calculează o remunerație pentru o funcție îndeplinită de SMBV (prăjire/producție).

<sup>(126)</sup> Cauzele conexe C-182/03 și C-217/03, *Belgia și Forum 187/Comisia*, ECLI:EU:C:2006:416, punctul 81.

<sup>(127)</sup> A se vedea considerentul 186.

<sup>(128)</sup> A se vedea considerentele 162 și 191.



- (269) La calcularea remunerației datorate SMBV, consilierul fiscal recurge la opțiuni metodologice succesive în raportul privind prețurile de transfer:
- (i) opțiunea de a utiliza MMTN pentru estimarea unui profit impozabil;
  - (ii) alegerea cheltuielilor de exploatare ca indicator al nivelului profitului pentru a fi utilizate în aplicarea MMTN <sup>(129)</sup>; și
  - (iii) aplicarea unei ajustări a capitalului circulant pentru a aborda diferențele dintre SMBV și elementele comparabile utilizate pentru estimarea unui adaos în condiții de concurență deplină <sup>(130)</sup>.
- (270) Raportul privind prețurile de transfer ajunge la o remunerație pentru funcția de prăjire îndeplinită de SMBV egală cu un adaos de [9-12] % din cheltuielile sale de exploatare, care este acceptată de către administrația fiscală neerlandeză în APA încheiat cu SMBV ca fiind o remunerație stabilită în condiții de concurență deplină. În plus, administrația fiscală neerlandeză acceptă în APA încheiat cu SMBV că orice profit generat de SMBV în plus față de nivelul remunerației respective va fi plătit sub forma unei redevențe către Alki.
- (271) În secțiunile următoare, Comisia va explica motivele pentru care aceasta consideră că mai multe opțiuni metodologice care stau la baza raportului privind prețurile de transfer nu ar fi trebuit acceptate de administrația fiscală neerlandeză în APA încheiat cu SMBV, deoarece acceptarea acestora are ca rezultat un profit impozabil pentru SMBV care nu poate fi considerat a constitui o aproximare fiabilă a rezultatului bazat pe piață și determină o reducere a obligațiilor fiscale ale SMBV față de societățile neintegrate al căror profit impozabil este determinat de piață.
- (272) În primul rând, raportul privind prețurile de transfer omite să identifice sau să analizeze tranzacțiile controlate și cele necontrolate ale SMBV <sup>(131)</sup>, care este un prim pas necesar în evaluarea aplicării principiului concurenței depline în stabilirea condițiilor comerciale aplicabile între părți afiliate în scopul stabilirii prețurilor de transfer. Mai precis, raportul privind prețurile de transfer omite să stabilească dacă plata redevenței efectuată de SMBV în favoarea societății Alki LP pentru acordarea licenței privind drepturile de proprietate aferente activității de prăjire, care reprezintă tranzacția intragrup pentru care s-a solicitat și acordat în mod efectiv APA încheiat cu SMBV <sup>(132)</sup>, este stabilită în condiții de concurență deplină. Așa cum va demonstra Comisia, o analiză a prețurilor de transfer cu privire la condițiile de concurență deplină în care a fost stabilită redevența respectivă pe baza unor tranzacții necontrolate comparabile conduce la concluzia că Alki LP nu ar trebui să datoreze nicio redevență societății SMBV pentru drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire <sup>(133)</sup>. De asemenea, raportul privind prețurile de transfer nu examinează dacă prețul perceput pentru boabele de cafea verde de SCTC de la SMBV este stabilit în condiții de concurență deplină. Așa cum va demonstra Comisia, nu există nicio justificare bazată pe piață pentru creșterea substanțială a acestui preț începând cu 2011, ceea ce a determinat o reducere a profiturilor contabile ale SMBV începând cu anul respectiv <sup>(134)</sup>.
- (273) În plus, fără a aduce atingere considerentului anterior, raportul privind prețurile de transfer omite să analizeze complexitatea funcțiilor tuturor societăților din grup implicate în tranzacții controlate, în special ale Alki LP, atunci când acceptă că SMBV trebuie considerată ca fiind „cea mai puțin complexă funcție” și, astfel, „partea testară” în scopul aplicării MMTN <sup>(135)</sup>.
- (274) În cele din urmă, și fără a aduce atingere cele două considerente precedente, raportul privind prețurile de transfer identifică greșit funcțiile principale ale SMBV care să fie remunerate și urmărește în mod necorespunzător să estimeze remunerația pe baza cheltuielilor de exploatare <sup>(136)</sup>.

#### 9.2.3.2. Raportul privind prețurile de transfer omite să examineze tranzacția intragrup pentru care a fost solicitat și acordat efectiv APA încheiat cu SMBV

- (275) APA încheiat cu SMBV este de acord să ofere societății SMBV o remunerație impozabilă pentru funcția sa de prăjire. De asemenea, prin acesta se convine ca orice profit obținut de SMBV în plus față de acest nivel de remunerare să fie plătit sub forma unei redevențe societății Alki LP care nu este supusă impozitării în Regatul Țărilor de Jos.

<sup>(129)</sup> Denumită în continuare „primă ajustare” în considerentele 49, 97 și 100 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(130)</sup> Denumită în continuare „a doua ajustare” în considerentul 52 din decizia de inițiere a procedurii. Întrucât primele două opțiuni sunt dezbătute în Liniile directoare ale OCDE, opțiunea ulterioară de aplicare a unei ajustări la capitalul circulant nu este reglementată de Liniile directoare ale OCDE în modul în care este aplicată de consilierul fiscal în acest caz.

<sup>(131)</sup> O tranzacție controlată reprezintă o tranzacție între două întreprinderi care sunt asociate una față de cealaltă, în timp ce o tranzacție necontrolată reprezintă o tranzacție între întreprinderi care sunt întreprinderi independente una față de cealaltă.

<sup>(132)</sup> Secțiunea 9.2.3.2.

<sup>(133)</sup> Secțiunea 9.2.3.3 (a)-(e).

<sup>(134)</sup> Secțiunea 9.2.3.3 (f).

<sup>(135)</sup> Secțiunea 9.2.3.4.

<sup>(136)</sup> Secțiunea 9.2.3.5.

- (276) Cu alte cuvinte, prin încheierea APA cu SMBV, administrația fiscală neerlandeză admite în mod expres că metodologia consilierului fiscal pentru calcularea remunerației impozabile datorate societății SMBV pentru funcția sa de prăjire stabilește în mod direct nivelul redevenței plătite de SMBV societății Alki LP pentru acordul de licență dintre acestea cu privire la drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire. De asemenea, acesta acceptă în mod expres faptul că nivelul efectiv al profiturilor generate de SMBV în Regatul Țărilor de Jos va fi redus în scopuri de impozitare prin plata redevenței respective, ceea ce duce la o scădere a profitului impozabil față de cel înregistrat efectiv. Într-adevăr, dacă profiturile contabile ale SMBV sunt mai mari decât nivelul remunerației convenite în APA încheiat cu SMBV, plata redevenței către Alki LP va fi majorată cu diferența dintre nivelul remunerației și profiturile contabile ale SMBV.
- (277) Prin urmare, redevența este o variabilă de ajustare determinată prin combinarea profiturilor contabile ale SMBV și remunerația convenită în APA încheiat cu SMBV. Ca atare, acordul de licență cu privire la drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire încheiat între Alki LP și SMBV este tranzacția pentru care APA încheiat cu SMBV a fost solicitat efectiv, iar metodologia pentru stabilirea nivelului redevenței respective ca o variabilă de ajustare este tranzacția pentru care s-a stabilit prețul efectiv prin APA încheiat cu SMBV.
- (278) Cu toate acestea, raportul privind prețurile de transfer pe care se bazează APA respectiv nu face decât să propună o remunerație pentru SMBV analizând o funcție îndeplinită de aceasta (prăjire/producție) prin aplicarea MMTN; acesta nu identifică plata redevenței ca variabilă de ajustare în stabilirea remunerației propuse. În consecință, acest raport omite să identifice sau să analizeze acordul de licență cu privire la drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire pentru care se plătește această redevență ca fiind tranzacția pentru care se stabilește efectiv prețul și, prin urmare, omite să stabilească o metodologie pentru a asigura faptul că respectiva redevență este în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (279) Însă scopul unui exercițiu de stabilire a prețurilor de transfer este să se stabilească dacă condițiile în care se efectuează tranzacțiile controlate sunt conforme cu principiul concurenței depline.
- (280) Această axare pe tranzacții în scopul stabilirii prețurilor de transfer este exprimată în mod clar la punctul 1.6 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010, care clarifică de la bun început că, „întrucât prin abordarea entității separate membrii unui grup de întreprinderi multinaționale sunt tratați ca și cum ar fi entități independente, atenția se îndreaptă asupra caracterului tranzacțiilor dintre acești membri și asupra problemei dacă condițiile acestora diferă de condițiile care ar fi obținute în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile. O astfel de analiză a tranzacțiilor controlate și a celor necontrolate, care este denumită «analiza comparabilității», se află în centrul aplicării principiului concurenței depline” <sup>(137)</sup>.
- (281) Cu alte cuvinte, tranzacțiile comerciale dintre părți afiliate și neafiliate trebuie să fie mai întâi identificate în mod clar înainte de a fi evaluate pentru comparabilitate. Această axare pe tranzacții este susținută, de asemenea, în conformitate cu legislația fiscală neerlandeză, de cerința de a nu permite deducerea cheltuielilor care nu sunt conforme cu principiul concurenței depline <sup>(138)</sup>.
- (282) Numai în cazul în care este imposibil să se compare o anumită tranzacție intragrup pentru care se solicită un APA (ținând cont de funcțiile îndeplinite) cu tranzacții necontrolate similare, se justifică recurgerea la o comparație a funcțiilor îndeplinite. În acest context, punctul 1.41 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 explică faptul că „înainte de a extinde căutarea pentru a include un număr mai mare de tranzacții necontrolate potențial comparabile pe baza îndeplinirii unor funcții similare, trebuie să se stabilească dacă astfel de tranzacții sunt de natură a oferi elemente comparabile fiabile pentru tranzacția controlată.” <sup>(139)</sup> Aceasta explică totodată și preferința pentru metoda PNC față de toate celelalte metode de stabilire a prețurilor de transfer, care a fost exprimată atât la punctul 2.14 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010, cât și la punctul 2.7 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995, ambele puncte enunțând: „În cazul în care nu este posibil să se identifice tranzacții necontrolate comparabile, metoda PNC reprezintă cea mai directă și mai fiabilă cale de aplicare a principiului concurenței depline. Prin urmare, în astfel de cazuri, metoda PNC este preferabilă tuturor celorlalte metode.”
- (283) În mod similar, atât Liniile directoare PT ale OCDE din 1995, cât și cele din 2010 preferă metodele tranzacționale tradiționale metodelor profitului tranzacțional ca mijloc de a determina dacă un preț de transfer este stabilit în condiții de concurență deplină <sup>(140)</sup>. Liniile directoare PT ale OCDE din 1995 chiar exclud în mod automat recurgerea la metodele profitului tranzacțional precum MMTN în scopul stabilirii prețurilor de transfer,

<sup>(137)</sup> A se vedea, de asemenea, punctul 1.6 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995.

<sup>(138)</sup> A se vedea considerentul 234.

<sup>(139)</sup> Axarea pe tranzacții este din nou menționată la punctul 1.33 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010, clarificând faptul că „aplicarea principiului concurenței depline se bazează în general pe o comparație a condițiilor aferente unei tranzacții controlate cu condițiile aferente tranzacțiilor dintre întreprinderi independente”.

<sup>(140)</sup> A se vedea considerentele 68 și 69.

menționând următoarele la punctul 3.50 din acestea: „Există însă cazuri în care metodele tranzacționale tradiționale nu pot fi aplicate în mod fiabil singure sau, în mod excepțional, nu pot fi aplicate deloc. Acestea ar fi considerate cazuri de ultimă instanță. [...] Cu toate acestea, chiar și într-un caz de ultimă instanță, ar fi inadecvat să se aplice automat o metodă a profitului tranzacțional fără a se lua mai întâi în considerare fiabilitatea metodei respective.”

- (284) Observația Regatului Țărilor de Jos, potrivit căreia administrația sa fiscală nu este obligată să respecte regula celei mai bune metode, nu scutește administrația respectivă de obligația de a confirma faptul că metoda de stabilire a prețurilor de transfer pe care o alege contribuabilul determină o aproximare fiabilă a prețului stabilit în condiții de concurență deplină înainte de a accepta o solicitare APA pe baza acelei metode. Această obligație se reflectă chiar și în dispoziția decretului la care se referă Regatul Țărilor de Jos în acest sens. Într-adevăr, punctul 3.1 din acest decret prevede: „[A]dministrația fiscală și vama neerlandeză ar trebui să pornească întotdeauna, în cadrul investigației sale cu privire la prețurile de transfer, de la perspectiva metodei utilizate de contribuabil la data efectuării tranzacției. Aceasta înseamnă că contribuabilul este, în principiu, liber să aleagă o metodă de stabilire a prețurilor de transfer, cu condiția ca metoda aleasă să conducă la un rezultat care respectă condițiile de concurență deplină pentru o anumită operațiune. Persoana impozabilă trebuie să dovedească alegerea făcută”. Cu alte cuvinte, metoda propusă de contribuabil ar trebui să constituie punctul de pornire în examinarea de către administrația fiscală a solicitării unui APA. Cu toate acestea, oricare ar fi metoda aleasă, aceasta trebuie să asigure obținerea unui rezultat în condiții de concurență deplină pentru tranzacția în cauză pentru care se stabilește prețul, pentru ca administrația fiscală să aibă în continuare libertatea de a pune în discuție caracterul adecvat al metodei alese de contribuabil. În cele din urmă, dat fiind faptul că această dispoziție impune motivarea de către contribuabil a caracterului adecvat al metodei de stabilire a prețurilor de transfer alese și dată fiind preferința expresă prevăzută în decret pentru metoda PNC în cazul în care sunt disponibile tranzacții comparabile <sup>(141)</sup>, absența unei reguli a celei mai bune metode nu scutește administrația fiscală de obligația de a se asigura, înainte de a-și exprima acordul cu privire la solicitarea APA, că metoda de stabilire a prețurilor de transfer aleasă de contribuabil este în măsură să asigure o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (285) Așa cum se va arăta în secțiunea următoare, întrucât raportul privind prețurile de transfer a omis să furnizeze informații cu privire la tranzacții necontrolate similare acordului de licență cu privire la drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire dintre SMBV și Alki LP și, prin urmare, întrucât a omis să examineze singura tranzacție intragrup pentru care s-a stabilit efectiv prețul prin analiza prețurilor de transfer, metodologia de stabilire a prețurilor de transfer propusă de consilierul fiscal al Starbucks și acceptată în APA încheiat cu SMBV nu poate fi considerată a avea drept rezultat o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Într-adevăr, întrucât raportul privind prețurile de transfer se lansează într-o analiză a unei remunerații stabilite în condiții de concurență deplină pentru SMBV pe baza unui punct de plecare incorect (funcția sa de prăjire), aceasta conduce la o remunerație estimată incorect pe baza MMTN. În schimb, ar fi trebuit să se recurgă la comparații mai fiabile cu informațiile disponibile privind tranzacții similare între părți neafiliate în scopul stabilirii prețurilor de transfer, care au fost în posesia Starbucks la momentul depunerii solicitării pentru APA și care ar fi trebuit solicitate de administrația fiscală neerlandeză pentru a obține certitudinea că plata redevenței care s-a stabilit prin APA încheiat cu SMBV a respectat condițiile de concurență deplină.

#### 9.2.3.3. Redevența plătită către Alki LP, ca urmare a APA încheiat cu SMBV, nu este stabilită în condiții de concurență deplină

- (286) Proprietatea intelectuală care face obiectul plății redevenței se referă la know-how-ul despre prăjire și la curbele de prăjire care fac obiectul licenței acordate de Alki LP societății SMBV. Această redevență nu este asociată cu valoarea mărcii Starbucks, întrucât dreptul de a utiliza marca respectivă este plătit de către magazine societății Starbucks Coffee BV.
- (287) În decizia de inițiere a procedurii, Comisia a exprimat o serie de îndoieli cu privire la stabilirea redevenței în condiții de concurență deplină <sup>(142)</sup>. În mod specific, Comisia a explicat că faptul că nivelul redevențelor datorate de SMBV societății Alki LP depinde de diferența dintre remunerația stabilită în APA încheiat cu SMBV și profitul contabil înainte de impozitare și înainte de plata redevenței <sup>(143)</sup> ar conduce la o situație în care plata redevenței respective se calculează ca profit în plus față de APA încheiat cu SMBV și nu reflectă valoarea proprietății intelectuale respective ca fiind stabilită în condiții de concurență deplină <sup>(144)</sup>. Comisia a făcut referire, în această privință, la punctul 6.16 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010, conform cărora „o redevență ar fi, în mod normal, o plată recurentă bazată pe producție, vânzări sau, în unele cazuri rare, profitul” <sup>(145)</sup>. În APA încheiat cu SMBV, plata redevenței către Alki LP nu are legătură cu producția, vânzările sau profitul SMBV. În plus, Comisia a exprimat o serie de îndoieli, în considerentul 120 din decizia sa de inițiere a procedurii, cu privire la stabilirea redevenței în condiții de concurență deplină, având în vedere că redevența este deconectată prin metoda de stabilire a prețului de la valoarea economică a oricărui drept de proprietate intelectuală, valoarea pentru SMBV a activelor necorporale aferente activității de prăjire.

<sup>(141)</sup> A se vedea considerentul 90.

<sup>(142)</sup> A se vedea, în mod specific, considerentele 120 și 122 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(143)</sup> Astfel cum se explică în considerentul 102.

<sup>(144)</sup> A se vedea considerentul 115 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(145)</sup> A se vedea punctul 6.16 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995 care prezintă aceeași considerație.

- (288) Pentru a compara valoarea redevenței plătite cu nivelurile redevențelor observate pe piață și stabilite ca procent din cifra de afaceri, Comisia a calculat quantumul redevenței plătite de SMBV societății Alki LP ca procent din vânzările de cafea prăjită de către SMBV magazinelor în fiecare an. Potrivit acestor calcule, redevența plătită variază între [1-10] % și [30-40] % din veniturile SMBV obținute din vânzarea de cafea pe durata de valabilitate a APA încheiat cu SMBV, confirmând îndoielele Comisiei cu privire la fluctuația redevenței <sup>(146)</sup>. În plus, în cazul a trei dintre acești ani nivelurile la care s-a ajuns au depășit [30-40] %, astfel cum se prezintă în tabelul 10:

Tabelul 10

## Fluctuația redevenței pe durata de valabilitate a APA încheiat cu SMBV

(EUR)

	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Redevență plătită de SMBV	4 699 336	1 698 150	2 470 449	1 079 817	12 352 838	5 786 211	22 812 962	24 285 088
Venituri din vânzările de cafea	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[20-30 milioane]	[40-50 milioane]	[50-60 milioane]	[50-60 milioane]	[60-70 milioane]
<b>Rezultate nete pe an</b>	[20-30 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[30-40 %]	[10-20 %]	[30-40 %]	[30-40 %]

- (289) În acest context specific, natura variabilă a redevenței plătite oferă un prim indiciu al faptului că nivelul acestei plăți nu are nicio legătură cu valoarea proprietății intelectuale pentru care se plătește.
- (290) Pentru motivele explicate în considerentele 291-338, Comisia consideră că o comparație cu tranzacții necontrolate comparabile care utilizează metoda PNC, în special măsuri de acordare a licenței pentru drepturi de proprietate intelectuală din mai multe acorduri privind servicii de prăjire, producție și distribuție pe care Starbucks le-a încheiat cu terți, demonstrează că valoarea redevenței plătite de SMBV societății Alki LP pentru drepturi de proprietate intelectuală privind activități de prăjire ar trebui să fie zero în condiții de concurență deplină. Cu alte cuvinte, nu ar trebui să fie datorată nicio redevență pentru proprietatea intelectuală din cadrul respectivei relații, întrucât SMBV nu obține niciun avantaj din utilizarea drepturilor de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire, preluate cu licență de la Alki LP.
- (a) Comparația cu acordurile privind servicii de prăjire încheiate de Starbucks cu terți și comparația cu acorduri similare de pe piață
- (291) În cursul investigației, Starbucks a pus la dispoziția Comisiei anumite contracte de servicii de prăjire și producție încheiate de societățile din grupul Starbucks cu terți, menționate în considerentele 148-150. Din motivele explicate în considerentele 292-298, Comisia consideră că respectivele tranzacții constituie un element comparabil direct pentru stabilirea nivelului de redevențe datorate de SMBV societății Alki LP în baza acordului de licență privind drepturi de proprietate intelectuală pentru activitatea de prăjire.
- (292) Punctul 1.38 din Liniile directe PT ale OCDE din 2010 oferă următoarele îndrumări privind examinarea comparabilității: „examinarea [...] factorilor de comparabilitate este, prin natura sa, dublă, și anume, aceasta include o examinare a factorilor care afectează tranzacțiile controlate ale contribuabilului, precum și o examinare a factorilor care afectează tranzacțiile necontrolate. Ar trebui să se țină cont atât de natura tranzacției controlate, cât și de metoda de stabilire a prețurilor de transfer adoptată [...] atunci când se evaluează importanța relativă a oricărei informații care lipsește cu privire la eventuale elemente comparabile [...]”.

<sup>(146)</sup> În scop ilustrativ, într-o analiză care utilizează Royaltystat, pentru o perioadă de 2 trimestre în 2015 se arată că, din cele 168 de acorduri disponibile în baza de date în acest sector, prin care s-a acordat licență doar pentru tehnologie, valoarea medie a redevenței a fost de 5 % din vânzări (pe baza a 143 dintre aceste acorduri în cazul cărora taxa de licență a fost stabilită ca procent din valoarea vânzărilor, nu din suma plătită pe unitate vândută). Dintre toate contractele disponibile în baza de date Royaltystat, nu a fost identificat niciun contract prin care să se plătească o remunerație pentru o tehnologie de prăjire a cafelei autorizată pe piață. O astfel de tehnologie a fost autorizată doar în anumite cazuri în combinație cu mărci comerciale.

- (293) Punctul 1.36 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 enumeră cinci factori de comparabilitate <sup>(147)</sup> care „includ caracteristicile bunurilor sau serviciilor transferate, funcțiile exercitate de către părți (ținând cont de activele utilizate și de riscurile asumate), condițiile contractuale, situația economică a părților și strategiile economice urmărite de părți”.
- (294) Comisia observă, în primul rând, că caracteristicile bunurilor transferate în temeiul acordului privind drepturi de proprietate intelectuală pentru activitatea de prăjire dintre Alki LP și SMBV sunt identice cu cele ale bunurilor transferate în cadrul tranzacțiilor desfășurate între Starbucks și terți în baza acordurilor privind servicii de prăjire enumerate în considerentele 148-150. Ambele seturi de tranzacții constau în tehnologia de prăjire, amestecuri de cafea și curbe de prăjire.
- (295) În al doilea rând, deși nu toți acești terți desfășoară activități de prăjire a cafelei (unele sunt implicate în producția de băuturi gata preparate sau realizarea de alte produse și ingrediente pentru prepararea băuturilor), în tranzacțiile în care terții desfășoară astfel de activități, funcția terțului se referă exact la același produs ca și funcția de prăjire a SMBV în relația sa contractuală cu Alki LP. În mod specific, aranjamentele contractuale dintre Starbucks și [societatea de producție neafiliată 2], [societatea de producție neafiliată 3], [societatea de producție neafiliată 4] și [societatea de producție neafiliată 10] toate au legătură cu activitatea de prăjire a cafelei verzi.
- (296) În al treilea rând, în niciuna dintre aceste tranzacții rolul Starbucks nu a fost mai limitat decât rolul Alki LP. În unele dintre aceste tranzacții, Starbucks și-a asumat mai multe funcții față de terți decât Alki LP față de SMBV. În mod specific, majoritatea acordurilor contractuale au fost asociate cu procurarea de cafea de către Starbucks <sup>(148)</sup>. În plus, prin unele dintre aceste acorduri, Starbucks cumpără, de asemenea, cafeaua prăjită de la terți. Prin urmare, remunerația Starbucks în cadrul acestor acorduri prezintă valoarea maximă de remunerare în condiții de concurență deplină pentru acordul de licență, dacă s-ar datora vreo remunerație de fapt societății Alki LP.
- (297) În al patrulea rând, nimic nu indică faptul că situația economică a terților afectează aranjamentul lor cu Starbucks. În mod specific, deoarece Starbucks a stabilit multe acorduri de licență pentru drepturi de proprietate intelectuală asociate activității de prăjire, dintre care niciunul nu a putut fi identificat a conține o redevență plătită societății Starbucks pentru drepturi de proprietate intelectuală asociate activității de prăjire, acest fapt nu poate fi asociat cu anumite circumstanțe economice ale unui anumit terț. Acordurile acoperă diferite zone geografice, inclusiv Uniunea și Elveția, ceea ce s-a considerat drept o delimitare geografică relevantă pentru căutarea elementelor comparabile din raportul privind prețurile de transfer.
- (298) În al cincilea rând, strategiile economice ale terților sunt abordate în cele ce urmează. Acordurile diferă în principal în funcție de problema dacă terțul exploatează drepturile de proprietate intelectuală direct pe piață prin vânzarea de produse consumatorilor finali.
- (299) În consecință, în cazul tranzacțiilor necontrolate, faptul că redevența de plată dintre SMBV și Alki LP este stabilită în condiții de concurență deplină poate fi stabilit prin utilizarea metodei PNC, mai exact prin compararea sumei datorate în cazul unei tranzacții controlate (de către SMBV societății Alki LP) cu suma datorată în tranzacțiile necontrolate comparabile (de către terți altor societăți din grupul Starbucks), care s-au desfășurat în circumstanțe comparabile.
- (300) În acest sens, Comisia constată că, în cadrul unor acorduri similare încheiate de Starbucks cu [societatea de producție neafiliată 2], [societatea de producție neafiliată 3], [societatea de producție neafiliată 4], [societatea de producție neafiliată 9], [societatea de producție neafiliată 8], [societatea de producție neafiliată 1] și [societatea de producție neafiliată 10], terții nu plătesc o redevență în baza acordurilor lor de licență cu Starbucks dacă nu exploatează drepturile de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire direct pe piață.
- (301) Într-adevăr, [societatea de producție neafiliată 3] plătește o redevență societății Starbucks doar atunci când își vinde producția către [societatea de producție neafiliată 3 – întreprinderea comună Starbucks]. În acest caz, [societatea de producție neafiliată 3] exploatează direct drepturile de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire pe piață prin intermediul unei părți afiliate, astfel încât plata redevenței pare să acopere distribuția produselor de marcă ale Starbucks terților prin întreprinderea comună. Această concluzie este confirmată de faptul că, atunci când [societatea de producție neafiliată 3] revinde cafeaua prăjită grupului Starbucks, nu întreprinderii comune, iar distribuția și exploatarea pe piață a mărcii este asigurată de către grupul Starbucks, nu se plătește nicio redevență de către [societatea de producție neafiliată 3] societății Starbucks pentru drepturile de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire.

<sup>(147)</sup> A se vedea, de asemenea, punctul 1.17 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995.

<sup>(148)</sup> Însă acest lucru nu este valabil pentru [societatea de producție neafiliată 10].

- (302) În ceea ce privește [societatea de producție neafiliată 2], chiar dacă Starbucks susține că adaosul mai mare la boabele de cafea verde achiziționate pentru Starbucks în contractul cu [societatea de producție neafiliată 2] reprezintă o remunerație pentru drepturile de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire, acest adaos pare să fie transferat mai departe către [societatea de producție neafiliată 5]. Într-adevăr, prețul la care [societatea de producție neafiliată 5] cumpără cafea de la [societatea de producție neafiliată 2] este, de asemenea, definit drept un adaos la costul boabelor de cafea verde achiziționate. În relațiile sale cu [societatea de producție neafiliată 2], care se pare că a fost remunerată printr-un adaos mai mare, Starbucks acționează ca furnizor, care este o funcție diferită de funcția asumată de către Alki LP în relația sa cu SMBV. Ca răspuns la argumentul Starbucks, conform căruia din cauza faptului că [societatea de producție neafiliată 2] este dispusă să plătească peste prețul perceput pentru boabe de către SCTC și că, prin urmare, prețurile SCTC ar fi stabilite în condiții de concurență deplină, Comisia consideră că prețul de cumpărare pentru boabele de cafea verde nu poate fi analizat separat de obligația societății [societatea de producție neafiliată 2] prevăzută prin contractele sale cu Starbucks de a-și vinde producția societății [societatea de producție neafiliată 5] și că, prin urmare, acordurile de stabilire a prețurilor între [societatea de producție neafiliată 5] și [societatea de producție neafiliată 2] trebuie să fie de asemenea luate în considerare. Nu există indicii că un adaos la un preț de achiziție nu ar fi transmis mai departe direct societății [societatea de producție neafiliată 5] sau că acesta ar afecta în alte situații condițiile comerciale dintre [societatea de producție neafiliată 5] și [societatea de producție neafiliată 2], întrucât acest contract nu a fost încheiat în mod independent de acordul contractual dintre Starbucks și [societatea de producție neafiliată 5].
- (303) În plus, Comisia constată că, în relația sa cu [societatea de producție neafiliată 5], [societatea de producție neafiliată 6] și [societatea de producție neafiliată 7], numai acordurile privind marca comercială și cele de licență pentru tehnologie încheiate de Starbucks cu terții respectivi prevăd plata unei redevențe. Această redevență este însă comparabilă cu redevența plătită de magazine societății Starbucks Coffee BV pentru exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală aferente mărcii Starbucks pe piață, întrucât toate cele trei societăți își vând produsele consumatorilor finali. Acordul principal, precum și cel de producție și distribuție, încheiate între cele trei societăți și Starbucks, care se referă la procesul de fabricație, nu prevăd o redevență pentru drepturile de proprietate intelectuală ale Starbucks.
- (304) Mai mult decât atât, Comisia observă că SMBV externalizează producția de [un produs din cafea sub marcă înregistrată] și cafea solubilă terților, în special, către [societatea de producție neafiliată 1]. Deși produsul [produs din cafea sub marcă înregistrată] al Starbucks este un produs protejat de marcă, [societatea de producție neafiliată 1] nu plătește niciun fel de redevențe către SMBV sau orice altă societate Starbucks pentru amestecul de cafea și alte informații referitoare la producție. În mod similar, deși producția din tehnologia utilizată în producția de produse pe bază de cafea solubilă VIA este promovată ca fiind inovatoare de către Starbucks, această producție este externalizată unui terț, iar SMBV nu percepe redevențe de la terțul care produce VIA. Într-adevăr, conturile SMBV atestă că nu se percepe nicio redevență de către societate pentru nicio producție externalizată <sup>(149)</sup>.
- (305) În sfârșit, pentru a evalua dacă SMBV plătește o remunerație stabilită în condiții de concurență deplină societății Alki LP pentru drepturile de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire, acordul dintre Alki LP și SMBV poate fi, de asemenea, comparat cu acordurile dintre concurenții Starbucks cu terți care desfășoară activități de prăjire.
- (306) De exemplu, ca răspuns la solicitarea MIT cu privire la condițiile comerciale stabilite în condiții de concurență deplină între părți neafiliate, în care unei societăți i se atribuie funcția de prăjire a boabelor de cafea verde, Melitta a explicat că, atunci când externalizează activitatea de prăjire a cafelei unui terț, aceasta nu percepe redevențe, deși aceasta își pune curbele de prăjire la dispoziția terțului respectiv <sup>(150)</sup>.
- (307) Conform informațiilor prezentate de societatea Y, care desfășoară o activitate de prăjire prin intermediul unei societăți din cadrul grupului desemnată drept un producător în regim lohn, nici societatea sa de la nivel intern care desfășoară activitatea de prăjire nu plătește nicio redevență grupului, nici pentru drepturi de proprietate intelectuală, nici pentru know-how-ul utilizat în procesul de prăjire <sup>(151)</sup>.
- (308) Același lucru este valabil și în cazul Dallmayr, care, conform celor afirmate, consideră că este neobișnuită plata unei redevențe de către o societate care desfășoară activități de prăjire, deoarece aceasta s-ar aștepta ca mai degrabă clienții să plătească societatea cu activitate de prăjire, nu invers <sup>(152)</sup>.

<sup>(149)</sup> A se vedea tabelul 3.

<sup>(150)</sup> A se vedea considerentul 209.

<sup>(151)</sup> A se vedea considerentele 211-212.

<sup>(152)</sup> A se vedea considerentele 203-205.

- (309) De aici rezultă că, întrucât prin acordurile de producție pe care Starbucks le-a încheiat cu terți, mai multe dintre acestea existând la data examinării de către administrația fiscală neerlandeză a solicitării de încheiere a APA cu SMBV, nu se impune nicio redevență pentru utilizarea drepturilor de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire, Comisia consideră că o analiză a prețurilor de transfer cu privire la stabilirea în condiții de concurență deplină a redevenței plătite de SMBV societății Alki LP pentru drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire conduce la concluzia că nu ar trebui să se datoreze nicio redevență pentru drepturile de proprietate intelectuală în cadrul acelei relații specifice. Această concluzie rezultă, de asemenea, din compararea acordurilor dintre concurenții Starbucks și societăți terțe cu activitate de prăjire.
- (b) SMBV nu include valoarea drepturilor de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire în relația sa cu Alki LP
- (310) Întrucât know-how-ul și curbele aferente activității de prăjire pot avea o valoare în cadrul relației specifică dintre Alki LP și SMBV, valoarea respectivă nu este luat în calcul de societatea cu activitate de prăjire. Acest lucru se datorează faptului că importanța know-how-ului și a curbelor privind activitatea de prăjire constă, în cazul structurii Starbucks, în asigurarea consecventă a unui gust asociat cu marca și produsele individuale. În consecință, valoarea know-how-ului și a curbelor Starbucks privind activitatea de prăjire este exploatată doar atunci când produsele Starbucks sunt vândute sub marca Starbucks de către magazine. Ca atare, know-how-ul și curbele privind activitatea de prăjire nu generează o valoare permanentă pentru societatea care desfășoară activitatea de prăjire dacă nu pot fi exploatate pe piață.
- (311) Această concluzie este susținută de informațiile prezentate de Starbucks, potrivit cărora acordurile de licență în care licența pentru drepturi de proprietate intelectuală servește doar pentru a permite terților să producă în conformitate cu documentația tehnică a societății Starbucks și a protejeze drepturile de proprietate intelectuală ale Starbucks, dar în cazul cărora terții nu exploatează activele necorporale pe piață, nu sunt asociate cu plata niciunei redevențe de către respectivii terți societății Starbucks <sup>(153)</sup>.
- (312) În plus, în cazul SMBV, know-how-ul și curbele privind activitatea de prăjire par să constituie o documentație tehnică conform căreia activitatea de prăjire ar trebui să se desfășoare ca urmare a preferinței sau alegerii societății cumpărătoare. Curbele de prăjire sunt descrise de Starbucks în raportul privind prețurile de transfer ca fiind dictată de SMBV. Acestea permit SMBV și terților cu care s-au încheiat acorduri privind servicii de prăjire, producție și furnizare să îndeplinească cerințele Starbucks. Preferințele în materie de prăjire sunt impuse producătorilor, de exemplu prin cerințe standard și standarde de asigurare a calității pentru activitatea de prăjire. Astfel de documentații tehnice fac parte integrantă din fiecare acord privind servicii de prăjire sau de furnizare și producție.
- (313) În acest sens, acordul privind servicii de prăjire prevede faptul că SMBV trebuie să adopte procese de prăjire puse la dispoziție de Alki LP și să utilizeze instalații, utilaje și metode de producție adecvate pentru a se asigura că produsele respectă documentația tehnică a produsului prevăzută de Alki LP <sup>(154)</sup>. SMBV nu pare să obțină niciun beneficiu din utilizarea documentației tehnice în cadrul relației respective. Faptul că documentația tehnică prevăzută de către Alki LP cu privire la procesul de prăjire și, în special, curbele de prăjire a cafelei permite SMBV să prăjească cafea care este vândută sub marca Starbucks nu aduce niciun beneficiu SMBV sub aspectul creșterii vânzărilor sau al prețului de vânzare, având în vedere că, în principiu, SMBV nu își vinde producția către consumatorii finali care apreciază marca Starbucks. SMBV vinde practic întreaga sa producție către magazine aflate sub franciză Starbucks, care plătesc toate o redevență grupului pentru exploatarea pe piață a drepturilor de proprietate intelectuală ale Starbucks, reprezentând o valoare pentru activitatea lor de distribuție. SMBV nu exploatează drepturile de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire direct pe piață; magazinele reprezintă interfața cu clienții finali care apreciază gustul consecvent asociat mărcii Starbucks.
- (314) În cele din urmă, pe baza informațiilor financiare furnizate în tabelul 2 și tabelul 8, figura 3 prezintă marja de profit a societății SMBV din activitățile sale de prăjire a cafelei, care se obține prin scăderea prețului plătit de SMBV societății SCTC pentru boabele de cafea verde din veniturile asociate cafelei prăjite înregistrate sub denumirea „VENITURI DIN CAFEA AMBALATĂ” pentru fiecare an <sup>(155)</sup>.

<sup>(153)</sup> A se vedea considerentele 148-150 și 300-304.

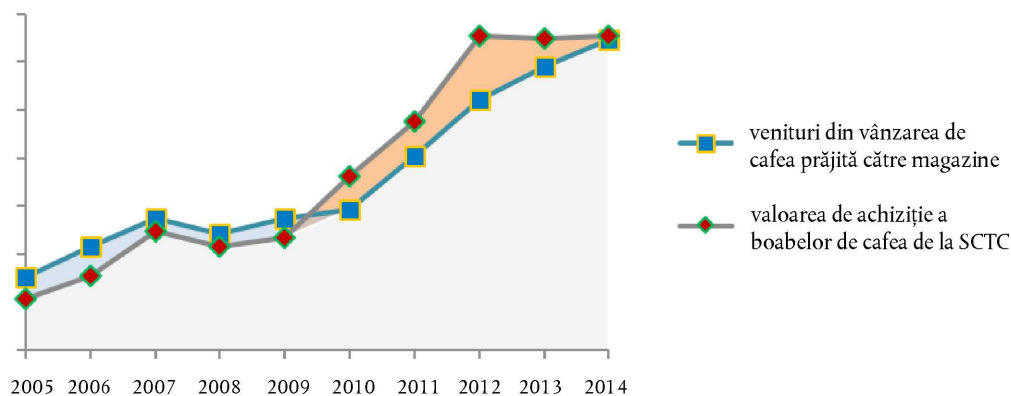
<sup>(154)</sup> A se vedea considerentul 142.

<sup>(155)</sup> Starbucks a arătat că veniturile înregistrate sub denumirea de „VENITURI DIN CAFEA AMBALATĂ” se referă la funcția de prăjire și ambalare a SMBV și că veniturile obținute din alte elemente care ar putea acoperi produsele prelucrate parțial pe baza cafelei prăjite de SMBV reprezintă o mică parte din producția totală de prăjire a SMBV, a se vedea considerentul 94.

Figura 3

### Pierderi generate de activitățile de prăjire ale SMBV începând din 2010

(venituri și prețul de cumpărare al cafelei în EUR)



- (315) Figura 3 demonstrează faptul că, începând din 2010, SMBV înregistrează pierderi în activitățile sale de prăjire, atunci când marja aplicată boabelor de cafea verde impusă de SCTC a crescut. Ținând cont de acest fapt, precum și de datele din tabelul 10 care arată procentul redevenței plătite de SMBV societății Alki LP din veniturile obținute din vânzarea de cafea, know-how-ul și curbele privind activitatea de prăjire nu par să creeze o valoare pozitivă pentru SMBV. De exemplu, în 2013, deși SMBV pare să fi înregistrat o pierdere brută (înainte de deducerea cheltuielilor de exploatare) de aproximativ [1-10] milioane EUR în activitățile sale de prăjire, aceasta a plătit o redevență de 22,8 milioane EUR societății Alki LP pentru drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire.
- (316) Cu alte cuvinte, redevența plătită de SMBV societății Alki LP este finanțată prin celelalte activități ale SMBV <sup>(156)</sup>. Deși este plauzibil ca un operator economic să suporte pierderi pentru a finanța o redevență care ar putea genera profituri crescute pe viitor, faptul că s-au înregistrat pierderi din această activitate este legat de creșterea de către SCTC a prețului boabelor de cafea verde și nu pare să ofere perspectiva înregistrării de profit pe viitor <sup>(157)</sup>. Într-adevăr, strategia economică a SMBV pare stabilă de-a lungul perioadei de valabilitate a APA și nu există măsuri concrete pe care SMBV le-ar putea lua pentru a reveni la situația de rentabilitate, în absența unei influențe decisive asupra vânzărilor. Întrucât costurile operaționale reprezintă o mică parte din costurile totale ale SMBV, reducerea costurilor nu ar fi suficientă pentru a restabili rentabilitatea, deoarece nu ar compensa impactul financiar al adaosului crescut la boabele de cafea verde. Redevența plătită de către SMBV societății Alki LP pentru drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire într-un context intragrup pare să servească, din punct de vedere structural, scopului unic de a transfera profiturile obținute din funcția de revânzare a SMBV societății Alki LP.
- (317) Faptul că activitatea de prăjire nu generează profit suficient pentru a permite plata redevențelor confirmă, așadar, mai mult, dată fiind relația intragrup specifică dintre SMBV și Alki LP, că metodologia de stabilire a nivelului redevenței ca o variabilă de ajustare, astfel cum a fost acceptată prin APA încheiat cu SMBV, nu este în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (318) În consecință, prin prisma comparației cu acordurile privind servicii de prăjire ale Starbucks cu terți, Comisia consideră că o analiză a prețurilor de transfer cu privire la stabilirea în condiții de concurență deplină a redevenței plătite de către SMBV societății Alki LP pentru drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire conduce la concluzia că nu ar trebui să se datoreze nicio redevență pentru drepturile de proprietate respective, deoarece SMBV nu pare să obțină niciun beneficiu din utilizarea drepturilor de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire în cadrul relației respective. Niciunul dintre argumentele invocate de Regatul Țărilor de Jos sau Starbucks în cursul investigației nu anulează această concluzie.

<sup>(156)</sup> De fapt, conform considerentului (97), SMBV păstrează o marjă pe alte produse decât cele pe bază de cafea acoperind toate costurile [...] ale [...]. Această marjă este înregistrată ca fiind aferentă funcției de revânzare.

<sup>(157)</sup> A se vedea, de asemenea, punctul 3.64 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010, potrivit cărora: „O întreprindere independentă nu ar continua activitățile care înregistrează pierderi decât dacă aceasta ar avea așteptări rezonabile în privința unor profituri viitoare.” și punctul 1.52 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995.



(c) Plata redevenței nu reflectă o remunerație pentru preluarea riscurilor antreprenoriale

- (319) Ca răspuns la îndoielile Comisiei cu privire la aplicarea principiului concurenței depline în stabilirea redevenței, Regatul Țărilor de Jos și Starbucks au susținut că această plată nu reflectă doar o remunerație pentru utilizarea drepturilor de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire, ci și o plată pentru preluarea riscului antreprenorial de către Alki LP <sup>(158)</sup>. Regatul Țărilor de Jos invocă faptul că SMBV nu și-ar asuma riscul economic al pierderii de stocuri, întrucât, dat fiind modul în care s-a stabilit redevența de plată în baza acordului privind servicii de prăjire, aceste costuri sunt suportate, în cele din urmă, de Alki LP <sup>(159)</sup>.
- (320) Comisia observă, în primul rând, că această afirmație nu este susținută de raportul privind prețurile de transfer care stă la baza solicitării de încheiere a APA cu SMBV. Raportul respectiv mai degrabă contrazice în mod clar această afirmație, precizând că „[SMBV] primește o licență pentru o serie de drepturi de proprietate intelectuală de la Alki LP, care este necesară pentru a utiliza procesul de fabricație și de prăjire a cafelei, precum și dreptul de a furniza cafea [d]ezvoltatorilor. În schimb, [SMBV] plătește o redevență societății Alki LP pentru drepturile de PI care fac obiectul licenței” <sup>(160)</sup>. Ceea ce este mai important, nu există nicio mențiune în raportul privind prețurile de transfer cu privire la faptul că redevența de plată ar constitui parțial o plată efectuată de către SMBV în favoarea societății Alki LP pentru preluarea riscurilor antreprenoriale. De fapt, SMBV își asumă mai multe riscuri decât cele asociate prețurilor de transfer, în special, riscurile de inventar și anumite riscuri asociate furnizării de boabe și utilizării capacității de producție.
- (321) Comisia observă, în al doilea rând, că Regatul Țărilor de Jos pare să considere că modul în care sunt structurate dispozițiile contractuale din Acordul privind servicii de prăjire <sup>(161)</sup> asigură substanța juridică pentru repartizarea efectivă a riscurilor și responsabilităților între Alki LP și SMBV. Cu toate acestea, potrivit conturilor SMBV, redevența de plată rezultă din APA încheiat cu SMBV, nu de acordul contractual dintre Alki LP și SMBV.
- (322) În al treilea rând, și cel mai important, Comisia consideră că, dacă afirmația Regatului Țărilor de Jos ar fi acceptată, riscul economic al oricărei societăți din grup ar putea fi eliminat prin repartizarea riscurilor la nivelul intragrup doar prin intermediul unui contract. De exemplu, o societate care ia toate deciziile strategice pentru un grup, în special, în materie de investiții și cercetare-dezvoltare, care ar fi considerată, în principiu, ca fiind o funcție complexă care concentrează riscul antreprenorial, ar putea fi considerată ca prezentând „un risc scăzut” și impozitată în consecință, atât timp cât s-ar încheia un contract la nivel intragrup prin care să se stabilească remunerația acesteia la orice nivel aleator din cheltuielile de exploatare și să se transfere profiturile reziduale ale acesteia către o altă societate din grup. Dacă s-ar accepta această afirmație, aplicarea principiului concurenței depline pentru stabilirea prețurilor aferente tranzacțiilor intragrup ar fi lipsită de sens, întrucât s-ar considera că prevederile contractuale depășesc realitatea economică.
- (323) Comisia reamintește <sup>(162)</sup>, în această privință, punctele 9.44-9.46 din Liniile directe PT ale OCDE din 2010 <sup>(163)</sup> care clarifică, în contextul restructurării unei întreprinderi, faptul că „cea care va dicta alegerea celei mai adecvate metode de stabilire a prețurilor de transfer va fi specificul de risc scăzut (sau ridicat) al unei societăți, și nu invers” <sup>(164)</sup>. Contrar opiniilor exprimate de Regatul Țărilor de Jos <sup>(165)</sup>, această idee conform căreia aplicarea regulilor privind prețurile de transfer ar trebui să se orienteze după riscuri, nu după acorduri atunci când acordurile respective nu reflectă riscul economic subsecvent, este valabilă, de asemenea, în afara contextului unei restructurări a întreprinderii. Chiar dacă este adevărat că stabilirea de comun acord a unei metode de stabilire a prețurilor de transfer (mai exact, precum metoda MMTN bazată pe costuri de exploatare) și stabilirea unor prevederi contractuale pentru a ajusta profitul înainte de impozitare în fiecare an la nivelul prevederii respective duce la limitarea fluctuației obligației fiscale a societății în cursul exercițiilor fiscale, o astfel de structură construită prin intermediul prevederilor contractuale nu corespunde însă neapărat cu realitatea economică ce stă la baza tranzacțiilor și cu riscurile asociate activității societății respective. Liniile directe PT ale OCDE din 1995 prezintă această considerație la punctul 1.26, conform căruia, „în legătură cu termenii contractuali, se poate stabili dacă o presupusă repartizare a riscului este conformă cu substanța economică a tranzacției. În acest sens, conduita părților ar trebui să fie considerată, în general, ca fiind cea mai bună dovadă în ceea ce privește adevărata repartizare a riscurilor”.

<sup>(158)</sup> A se vedea considerentul 105.

<sup>(159)</sup> A se vedea considerentul 170.

<sup>(160)</sup> A se vedea considerentul 51.

<sup>(161)</sup> În cadrul căruia măsura de stabilire a prețurilor de transfer pentru SMBV se reflectă în calcularea redevenței care trebuie plătită societății Alki LP, a se vedea considerentul 170.

<sup>(162)</sup> A se vedea, de asemenea, considerentul 87 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(163)</sup> Aceste puncte fac parte din capitolul 9 din Liniile directe PT ale OCDE din 2010 care abordează restructurarea societăților, însă sunt totuși relevante datorită principiului subsecvent enunțat la punctele respective.

<sup>(164)</sup> Punctul 9.46 din Liniile directe PT ale OCDE din 2010.

<sup>(165)</sup> A se vedea considerentul 167.

- (324) În al patrulea rând, în ceea ce privește afirmațiile ulterioare ale Regatului Țărilor de Jos și Starbucks, potrivit cărora specificul de risc scăzut al societății SMBV este cel care dictează de fapt alegerea metodei de stabilire a prețurilor de transfer acceptate prin APA încheiat cu SMBV, Comisia observă că informațiile prezentate în cursul investigației nu susțin această afirmație. În considerentul 113 din decizia de inițiere a procedurii, Comisia și-a exprimat îndoiala cu privire la capacitatea societății Alki LP de a suporta și controla orice risc economic. Atunci când o societate își asumă un risc, aceasta ar trebui să fie în măsură, pe de o parte, să controleze riscurile <sup>(166)</sup> și, pe de altă parte, să își asume din punct de vedere financiar un astfel de risc <sup>(167)</sup>. Așadar, capacitatea de asumare a riscurilor ar trebui să fie elementul supus analizei înainte ca structura propusă să fie considerată a fi conformă cu condițiile normale de concurență. Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 clarifică faptul că, în acest context, controlul ar trebuie înțeles ca fiind capacitatea de a lua decizii de asumare a riscurilor și de gestionare a acestora. Acest lucru ar presupune că societatea deține personalul necesar care exercită aceste funcții de control <sup>(168)</sup>.
- (325) Cu toate acestea, conform informațiilor transmise de Starbucks <sup>(169)</sup>, Alki LP nu are angajați proprii și deși, fiind un parteneriat, nu poate fi exclus, în principiu, faptul că partenerii ar putea contribui la activitățile Alki LP chiar dacă nu sunt angajați, conform informațiilor transmise <sup>(170)</sup>, partenerii Alki LP sunt corporații și niciuna dintre acestea nu are niciun angajat. În consecință, capacitatea de exploatare a societății Alki LP pentru asumarea de riscuri pare să fie limitată.
- (326) În plus, capacitatea societății Alki LP de a suporta riscul financiar este limitată la resursele sale financiare și la resursele financiare ale partenerilor săi. Potrivit informațiilor transmise de Starbucks Comisiei <sup>(171)</sup>, aceștia din urmă nu declară conturi separate, fiind ele însele societăți cu răspundere limitată. Prin urmare, capacitatea financiară a societății Alki LP este inferioară și nu poate fi echivalată cu capacitatea financiară globală a grupului.
- (327) Ca răspuns, Starbucks susține că capacitatea de exploatare a Alki LP este asigurată prin intermediul angajaților societății Starbucks Inc., contractați ocazional pentru a sprijini Alki LP în îndeplinirea sarcinilor sale <sup>(172)</sup>. Comisia constată că acest argument este neconvingător. Nu există niciun motiv pentru care contractarea unui angajat pentru asistență în activitatea administrativă să trebuiască a fi făcută prin intermediul societății Alki LP: SMBV ar fi putut încadra un angajat pentru asistență directă în administrarea societății. Întrucât răspunderea pentru activitatea administrativă externalizată este mai mică decât cea a organelor administrative directe, externalizarea activității administrative a determinat creșterea costurilor agenției din perspectiva guvernantei corporative. Având în vedere activitățile SMBV care includ, printre altele, exploatarea unei instalații de prăjire, administrarea SMBV presupune monitorizare curentă și nu poate fi asigurată în mod eficace de către un angajat cu fracțiune de normă.
- (328) Prin urmare, societatea Alki LP nu poate asigura gestionarea riscurilor economice ale SMBV la fel de eficace ca și angajații sau administratorii direcți ai SMBV și, prin urmare, acest risc ar putea fi, în cel mai bun caz, redus parțial prin transferul său contractual către Alki LP.
- (329) Această concluzie susține îndoiala exprimată în considerentul 89 din decizia de inițiere a procedurii cu privire la raționalitatea economică a structurii, întrucât Alki LP pare a fi inutilă în această structură. Punctele 1.64-1.66 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 face referire <sup>(173)</sup>, în această privință, la situații în care structurile nu sunt stabilite în condiții comerciale normale, fiind posibil ca acestea să fi fost structurate de contribuabil pentru eludarea sau reducerea impozitului. În astfel de cazuri, administrațiile fiscale ar trebui să analizeze baza de impozitare pe baza unei structuri corectate care ar fi fost stabilite în condiții comerciale normale. Informațiile transmise de Starbucks, potrivit cărora Alki LP a fost adăugată la structură din motive de ordin fiscal în SUA <sup>(174)</sup>, confirmă îndoielile Comisiei cu privire la raționalitatea economică a structurii.
- (330) În al cincilea rând, chiar dacă Comisia acceptă afirmațiile Regatului Țărilor de Jos și ale Starbucks potrivit cărora anumite riscuri ale SMBV asociate vânzărilor sunt diminuate prin acordurile cu magazinele, acest fapt nu prezintă nicio relevanță pentru relația SMBV cu Alki LP. În orice caz, în ceea ce privește competența limitată a SMBV în negocierile cu contrapărțile sale privind condițiile comerciale și prețurile, Comisia acceptă faptul că sistemul previzionat al magazinelor pare să reducă nesiguranța economică pentru SMBV <sup>(175)</sup>. În cadrul acordurilor de natură contractuală dintre magazine și SMBV, magazinele nu se pot îndepărta semnificativ de previziunile acordate societății SMBV și acestea au, de asemenea, obligația de a cumpăra produse de la SMBV. Dezvoltarea producției societății SMBV este asigurată prin cerințele adresate magazinelor de a achiziționa produse de la SMBV. Cu toate acestea, riscurile principale asociate unei activități de producție nu se referă doar la riscurile de inventar,

<sup>(166)</sup> Punctul 9.23 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010.

<sup>(167)</sup> Punctul 9.29 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010.

<sup>(168)</sup> Punctul 9.23 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010.

<sup>(169)</sup> A se vedea considerentul 106.

<sup>(170)</sup> *Ibid.*

<sup>(171)</sup> *Ibid.*

<sup>(172)</sup> A se vedea considerentul 146.

<sup>(173)</sup> Se poate identifica un conținut similar la punctele 1.36-1.41 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995.

<sup>(174)</sup> A se vedea considerentul 107.

<sup>(175)</sup> A se vedea considerentul 144.

ci, în principal, la capacitatea de producție și nici Regatul Țărilor de Jos, nici Starbucks nu au stabilit că riscurile subsecvente care decurg din fluctuațiile cererii în ceea ce privește utilizarea capacității de producție sunt complet anulate prin aceste acorduri contractuale. În mod concret, contractele cu producătorii terți, [societatea de producție neafiliată 1] în mod specific, nu sunt pe deplin aliniate la orice eventuale fluctuații ale cererii.

- (331) În al șaselea rând, nici acordul contractual invocat de Regatul Țărilor de Jos, prin care SCTC garantează calitatea boabelor de cafea verde furnizate, nu prezintă vreo relevanță pentru relația dintre SMBV și Alki LP. În orice caz, acesta este un acord comercial care nu reduce riscul SMBV comparativ cu condițiile normale de piață.
- (332) În concluzie, Comisia respinge afirmațiile potrivit cărora orice transfer efectiv de risc de la SMBV la Alki LP se realizează prin intermediul acordurilor contractuale. Prin urmare, nu se poate justifica nicio componentă a redevenței menite să compenseze un transfer al riscului antreprenorial.
- (d) Nivelul redevenței de plată nu este justificat de sumele pe care Alki LP le plătește pentru tehnologie societății Starbucks SUA în baza Acordului privind repartizarea costurilor
- (333) Mai mult, Starbucks pare să invoce că redevența plătită de SMBV societății Alki LP este justificată deoarece Alki LP plătește sume de aceeași valoare societății Starbucks SUA pentru tehnologia de prăjire a cafelei.
- (334) Comisia menționează, de la bun început, faptul că APA încheiat cu SMBV nu se referă la relația dintre Alki LP și Starbucks SUA, dar la relația dintre SMBV și Alki LP. În consecință, singurul aspect hotărâtor pentru a evalua dacă analiza de stabilire a prețurilor de transfer ale tranzacțiilor dintre aceste două entități a fost stabilită în conformitate cu o metodologie care oferă o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață, în conformitate cu principiul concurenței depline, este valoarea tranzacțiilor respective, astfel cum a fost stabilită de consilierul fiscal al Starbucks, nu valoarea oricăror plăți efectuate în afara acestei relații.
- (335) În orice caz, Comisia nu contestă faptul că Alki LP plătește sume importante, sub denumirea de „redevență permanentă”, societății Starbucks SUA <sup>(176)</sup>. Cu toate acestea, desemnarea acestei plăți în cadrul ARC ca fiind remunerare pentru tehnologia de prăjire nu se poate confirma după modul în care sunt structurate aceste plăți în cadrul ARC.
- (336) În primul rând, plățile efectuate de Alki LP în favoarea Starbucks SUA sunt finanțate într-o măsură mai mare prin veniturile din redevențe pe care le primește din redevența de marcă plătită acesteia de către Starbucks Coffee BV, decât din redevențele primite de la SMBV <sup>(177)</sup>.
- (337) În al doilea rând, plățile efectuate de Alki LP în favoarea Starbucks SUA în temeiul ARC nu par a fi stabilite pe baza principiului concurenței depline. În mod specific, în ceea ce privește cumpărarea de drepturi de proprietate intelectuală privind forma societății și marca, Alki LP (inclusiv predecesorul său [CV 1]) a plătit în total [3040] de milioane EUR pentru cumpărarea acestor drepturi de PI, începând din 2005, acestea fiind vândute de către Alki LP pentru suma de [1-1,5] miliarde EUR în 2014. Diferența de valoare pare să indice faptul că acordul nu a reflectat o remunerație stabilită în condiții de concurență deplină pentru drepturile de proprietate intelectuală; plățile efectuate cu titlu de redevență permanentă ar putea fi așadar considerate drept plăți compensatorii pentru vânzarea mărcii în cadrul aceleiași tranzacții pentru o valoare care a fost prea mică.
- (338) În concluzie, trebuie respins argumentul Starbucks potrivit căruia plățile efectuate în temeiul ARC justifică faptul că redevențele de plată între SMBV și Alki LP sunt stabilite în condiții de concurență deplină.

(e) Concluzie privind aplicarea principiului concurenței depline în stabilirea redevenței de plată

- (339) Având în vedere cele de mai sus, Comisia consideră că o comparație cu tranzacțiile necontrolate comparabile, în special dispozițiile privind redevența din mai multe acorduri privind servicii de prăjire, de producție și distribuție pe care Starbucks le-a încheiat cu terți, demonstrează că valoarea stabilită în condiții de concurență deplină a redevenței plătite de SMBV societății Alki LP pentru drepturile de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire ar trebui să fie zero, astfel, că nu ar trebui datorată nicio redevență pentru drepturile respective în cadrul relației respective specifice, întrucât SMBV nu obține niciun beneficiu din utilizarea drepturilor de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire, care au fost acordate cu licență de către Alki LP.

<sup>(176)</sup> A se vedea considerentul 112.

<sup>(177)</sup> Plățile efectuate de Starbucks Coffee BV în favoarea Alki LP sunt atribuite aceluiași grup ca și plățile efectuate de SMBV, acestea din urmă reprezentând o parte mai mică din veniturile societății Alki LP; a se vedea considerentul 110.

- (340) Dată fiind această concluzie, nu este necesară estimarea acestei redevențe. Profitul contabil al SMBV, fără nicio deducere a redevenței de plată de către SMBV în favoarea Alki LP din profiturile respective pentru acordarea licenței pentru drepturile de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire, ar trebui să fie punctul de pornire de la care să se stabilească obligația fiscală a SMBV în Regatul Țărilor de Jos pentru a asigura faptul că profiturile impozabile ale SMBV corespund unui nivel atins de către societățile neintegrate a căror obligație fiscală este stabilită în funcție de profiturile pe care le înregistrează acestea în condiții normale de piață. Cu alte cuvinte, profiturilor neimpozitate plătite sub forma unei redevențe de către SMBV societății Alki LP pentru drepturile de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire ar fi trebuit să fie pe deplin impozabile în Regatul Țărilor de Jos.
- (341) În consecință, metodologia acceptată prin APA încheiat cu SMBV pentru a stabili nivelul acestei plăți, conform căruia toate profiturile obținute de SMBV peste [9-12] % din cheltuielile de exploatare sunt transferate societății Alki LP <sup>(178)</sup>, se abate de la o metodologie care conduce la o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Deoarece aplicarea metodologiei respective determină reducerea obligației fiscale a SMBV în baza sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, în comparație cu societățile neintegrate al căror profit impozabil în cadrul acestui sistem este determinat de piață, ar trebui să se considere că APA încheiat cu SMBV prin acceptarea metodologiei respective conferă societății SMBV un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (f) Aplicarea principiului concurenței depline în stabilirea prețurilor SCTC percepute de la SMBV pentru boabele de cafea verde
- (342) Așa cum s-a explicat în considerentul 272, identificarea și analiza tranzacțiilor controlate și a celor necontrolate ale SMBV reprezintă un prim pas necesar în evaluarea aplicării principiului concurenței depline în stabilirea condițiilor comerciale aplicabile între părți afiliate în scopul stabilirii prețurilor de transfer.
- (343) În considerentul 116 din decizia de inițiere a procedurii, Comisia a explicat că, în cazul în care redevența de plată este estimată utilizând o metodă directă de stabilire a prețurilor de transfer, cum ar fi metoda PNC, prețurile percepute pentru boabele de cafea verde ar fi tranzacția controlată restantă aferentă care trebuie evaluată în scopul stabilirii prețurilor de transfer, iar prețul perceput pentru boabele de cafea verde de SCTC de la SMBV ar trebui să fie evaluat pentru a se stabili dacă nivelul prețului respectiv, reflectat în contul de profit și pierdere al SMBV, nu este exagerat, determinând o reducere a profitului impozabil al SMBV.
- (344) Raportul privind prețurile de transfer prezintă acordul privind procurarea de boabe de cafea verde dintre SMBV și SCTC ca fiind una dintre cele mai importante tranzacții și fluxuri între companii, însă omite să examineze sau să analizeze dacă prețul perceput pentru boabele de cafea verde de către SCTC de la SMBV este stabilit în condiții de concurență deplină.
- (345) Stabilirea prețului pentru boabele de cafea verde de către SCTC este descrisă în considerentele 114-119. Tabelul 6 prezintă defalcarea de către Starbucks a adaosului pentru boabele de cafea verde achiziționate de către SCTC perceput de la SMBV. Pe baza datelor financiare ale SCTC furnizate în tabelul 4, tabelul 11 prezintă adaosul real înregistrat de SCTC și marja brută efectivă percepută de la clienții săi în fiecare an.

Tabelul 11

**Adaosul la boabele de cafea verde procurate și înregistrate și marja brută aplicată de SCTC**

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
adaos la CPV	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[4,5-7,5]	[1,5-4,5]	[16,5-19,5]	[13,5-16,5]	[19,5-22,5]	[16,5-19,5]
marja brută pentru CPV	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[16,5-19,5]	[16,5-19,5]	[19,5-22,5]	[16,5-19,5]

- (346) Adaosul mediu la costurile cu boabe de cafea verde furnizate de SCTC pentru perioada 2005-2010 este de [aproximativ 3 %] comparativ cu un adaos mediu de [aproximativ 18 %] în perioada 2011-2014. Marja brută din CPV aferentă pentru perioada 2005-2010 este de [aproximativ 6 %], comparativ cu o marja brută medie din CPV de [aproximativ 18 %] în perioada 2011-2014.

<sup>(178)</sup> A se vedea considerentul 102.

- (347) În conformitate cu Starbucks, adaosul de [aproximativ 3 %] aplicabil, în medie, pentru perioada 2005-2010 corespunde unui adaos stabilit în condiții de concurență deplină. Atunci când este scăzut din adaosurile aplicate începând din 2011, adaosul respectiv pare să dea naștere unei remunerații înregistrate de SMBV pentru activități de prăjire în concordanță cu intervalul estimat prezentat de Societatea X, între 13 și 17 % din CPV pentru activitățile de prăjire <sup>(179)</sup>. Adaosul de [aproximativ 3 %] este, de asemenea, în intervalul pentru remunerația funcției de aprovizionare prezentat de Starbucks în analiza comparativă prezentată la 29 iunie 2015 <sup>(180)</sup>. Prin urmare, Comisia poate accepta faptul că adaosul de [aproximativ 3 %] la costurile cu boabe de cafea verde din perioada 2005-2010 a fost stabilit în condiții de concurență deplină.
- (348) Cu toate acestea, întrucât Starbucks nu a furnizat nicio justificare valabilă pentru creșterea adaosului mediu la [aproximativ 18 %] începând din 2011 până în prezent, Comisia consideră, așa cum a explicat în considerentele 349-357, că nu ar trebui să se accepte nicio deducere aferentă din profiturile contabile ale SMBV ca urmare a creșterii respective începând din perioada respectivă. De fapt, dacă raportul privind prețurile de transfer ar fi analizat în mod corect prețul perceput de SCTC de la SMBV pentru boabele de cafea verde ca o tranzacție controlată, acest preț s-ar fi încadrat în obiectul APA încheiat cu SMBV, și anume acela de a stabili baza de impozitare a SMBV în Regatul Țărilor de Jos <sup>(181)</sup>. Într-adevăr, deoarece prețul plătit pentru boabele de cafea verde este dedus din profiturile contabile ale SMBV, APA încheiat cu SMBV ar fi trebuit să prevadă un preț stabilit în condiții de concurență deplină în 2008, de la care nu ar fi fost posibilă nicio abatere în 2011, inclusiv o creștere a adaosului, cu excepția cazului în care APA respectiv ar fi fost înlocuit sau modificat.
- (349) Starbucks pretinde că mărirea adaosului respectiv în 2011 s-a datorat creșterii importanței operațiunilor SCTC, în special expertizei sporite în procurarea de cafea și, ceea ce este mai important, deținerea în proprietate și exploatarea Programului de practică evolutiv C.A.F.E. Această justificare nu pare să corespundă însă cu informațiile furnizate în cursul investigației. În mod specific, Programul de practică evolutiv C.A.F.E. este implementat din anul 2004. În plus, întrucât remunerația SCTC este proporțională cu cantitatea de boabe de cafea verde vândută, orice creștere a capacității ar fi trebuit să fie remunerată în mod corespunzător. Într-adevăr, atât timp cât remunerația constituie un procent stabil din CPV, creșterea cifrei de afaceri a dus la o creștere proporțională a profiturilor.
- (350) Starbucks susține, de asemenea, că adaosul „din perioada” 2005-2014 a fost stabilit în condiții de concurență deplină <sup>(182)</sup>. În documentele transmise la 29 iunie 2015, Starbucks a clarificat faptul că defalcarea din tabelul 5, furnizată în documentele transmise la 13 aprilie 2015, ar fi fost realizată pe baza unei analize comparabile. Comisia nu acceptă această afirmație din motivele prezentate în continuare.
- (351) În primul rând, în ceea ce privește prețurile aferente Programului de practică C.A.F.E. din analiza furnizată de Starbucks la 29 iunie 2015 <sup>(183)</sup>, Comisia observă că există probleme de consecvență în legătură cu cifrele prezentate de Starbucks. Informațiile prezentate la 13 aprilie 2015 și reproduse în tabelul 6 contrazic informațiile furnizate la 29 iunie 2015, care sunt prezentate în tabelul 7. Mai precis, în ceea ce privește Programul de practică C.A.F.E., ceea ce inițial a fost prezentat drept cuartila superioară, a fost ulterior prezentat de Starbucks ca fiind cea mai mare valoare observată. Neconcordanțele se referă, de asemenea, la utilizarea unui factor de transformare pentru a exprima o redevență convenită ca procent din vânzări, unde Starbucks efectuează o ajustare neobișnuită pentru a ajunge la o redevență exprimată ca procent din costuri <sup>(184)</sup>.
- (352) În plus, acordurile identificate <sup>(185)</sup> se referă la acordarea de licențe pentru tehnologie. Aceasta poate fi comparată cu o situație în care Starbucks acordă o licență pentru tehnologie societății SMBV prin intermediul Alki LP, deși nu par să existe acorduri în cadrul cărora tehnologia pentru cafea să fie acordată cu licență separat de un acord de licență pentru mărci de cafea. SCTC nu acordă nicio licență pentru tehnologie societății SMBV, pentru care SMBV ar trebui să primească o remunerație printr-un adaos mai mare la cantitatea de boabe de cafea verde achiziționate.
- (353) În al doilea rând, Comisia observă că atât costurile Programului de practică C.A.F.E., cât și cele ale centrelor de asistență pentru fermieri nu au depășit, în medie, [0,5-1] % din valoarea boabelor de cafea verde achiziționate de SCTC <sup>(186)</sup>. Aceste costuri sunt într-un quantum comparabil cu costul aferent denumirii [program de certificare]

<sup>(179)</sup> A se vedea considerentul 201.

<sup>(180)</sup> Acest interval intercuartilic estimat folosind observațiile Starbucks este cuprins între 4 % și 8,5 %, a se vedea considerentul 134.

<sup>(181)</sup> A se vedea punctul 3.42 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995, conform cărora, „atunci când se utilizează marje de profit ale unei întreprinderi independente, profiturile asociate operațiunilor întreprinderii independente nu trebuie să fie denaturate prin tranzacții controlate ale întreprinderii în cauză”.

<sup>(182)</sup> Întrucât marja brută din care rezultă ar fi fost stabilită în condiții de concurență deplină, a se vedea considerentul 128.

<sup>(183)</sup> A se vedea considerentul 130.

<sup>(184)</sup> A se vedea considerentul 131.

<sup>(185)</sup> A se vedea considerentul 131, cele unsprezece acorduri sunt acorduri de licență pentru tehnologie în legătură cu produse alimentare și băuturi.

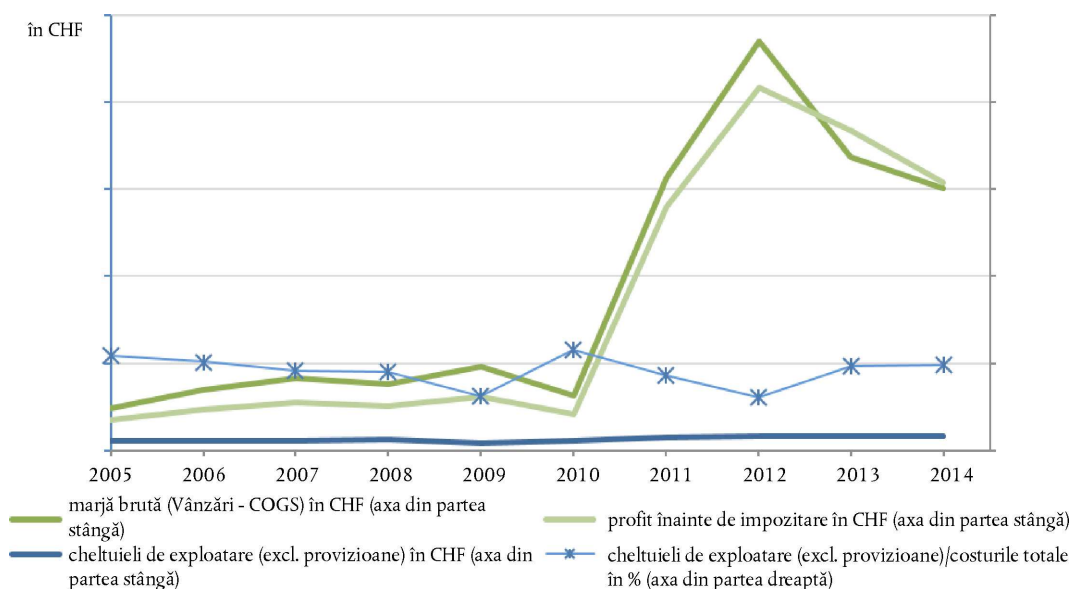
<sup>(186)</sup> A se vedea considerentul 121.

de [1,5-2] %, proporțional cu prețul boabelor de cafea verde utilizat pentru „[programul de certificare produs pe bază de cafea e]”, care ar fi cel mai vândut produs al SMBV <sup>(187)</sup>. De fapt, Programul de practici C.A.F.E. pare să conștie într-un program de certificare mai comparabil cu denumirea [program de certificare] decât cu o licență pentru tehnologie sau proprietate intelectuală, astfel cum a fost prezentat de Starbucks.

- (354) În plus, prețurile produselor pe bază de cafea vândute de SMBV magazinelor sunt stabilite în funcție de costuri, astfel cum se explică în considerentul 96. Prin urmare, Comisia consideră că costurile directe și indirecte ale Programului de practici C.A.F.E. reprezintă, contrar a ceea ce susține Starbucks, o modalitate mai adecvată de apropiere a prețurilor aferente programului stabilite pe baza principiului concurenței depline de prețul boabelor de cafea verde perceput de la SMBV.
- (355) În ceea ce privește adaosul de finanțare prezentat în tabelul 6, Comisia observă că metoda adoptată nu calculează costurile de capital circulant, deoarece datoriile clienților, care contribuie, în cadrul unei activități normale, la finanțarea conturilor de creanțe și stocurilor de inventar, nu sunt deduse din valoarea de finanțare estimată <sup>(188)</sup>. Este posibil ca Starbucks să considere că trebuie să se adauge costurile de finanțare, deoarece acordurile privind costurile cu aprovizionarea estimate se bazează pe cumpărarea de agenți, care s-ar putea să nu dobândească drepturi de proprietate asupra produselor vândute. Însă acest lucru nu este evaluat sau dovedit în analiza furnizată de Starbucks. Prin urmare, un adaos de finanțare comparabil cu cel declarat de Starbucks nu pare justificat.
- (356) În al treilea rând, figura 4 prezintă impactul asupra profitului SCTC în franci elvețieni (CHF) din anul 2011 când adaosul a crescut. Figura 4 prezintă, de asemenea, cheltuielile de exploatare ale SCTC, care nu au demonstrat o creștere care ar fi fost de așteptat în urma creșterii importanței SCTC, astfel cum a pretins Starbucks. Cheltuielile de exploatare ca procent din costurile totale au rămas stabile, iar costurile de exploatare ar fi fost așadar acoperite printr-o remunerație asociată cu CPV. Creșterea adaosului de la [aproximativ 3 %] la [aproximativ 18 %], în medie, pentru perioada 2005-2010 și, respectiv, 2011-2014 <sup>(189)</sup>, a condus la o cvadruplare a profiturilor SCTC, astfel cum este ilustrat în figura 4.

Figura 4

#### Rentabilitatea SCTC



- (357) Din motive de exhaustivitate, Comisia observă că pierderile SMBV din activitățile sale de prăjire, începând din 2010, pot fi asociate adaosului crescut la cheltuielile realizate în favoarea SCTC pentru boabele de cafea verde <sup>(190)</sup>, astfel cum se arată în figura 5.

<sup>(187)</sup> A se vedea considerentul 96.

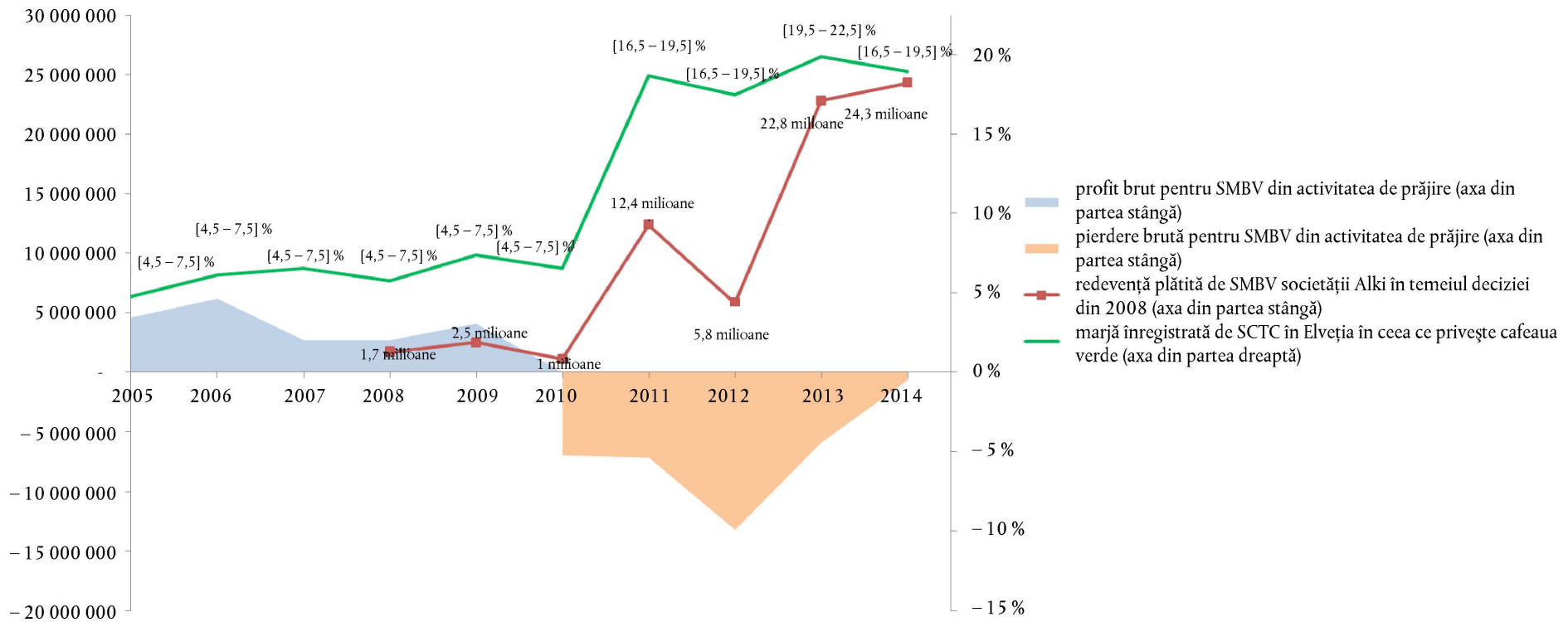
<sup>(188)</sup> În plus, SCTC pare să dețină sume considerabile din excedentul de numerar pe baza cifrelor din tabelul 4.

<sup>(189)</sup> A se vedea considerentul 346.

<sup>(190)</sup> A se vedea considerentul 315.

Figura 5

## Rentabilitatea activității de prăjire a SMBV



- (358) În lumina acestor observații, Comisia consideră că, pentru a se ajunge la o aproximare fiabilă a unui adaos stabilit în condiții de concurență deplină pentru perioada care începe din 2011, adaosul mediu de [aproximativ 3 %] pentru perioada 2005-2010 ar trebui să fie majorat cu costurile aferente Programului de practici C.A.F.E. și până la valoarea costurilor denumirii [program de certificare]. Costul aferent denumirii [program de certificare] a reprezentat [1-1,5] % din costurile cu boabe de cafea verde achiziționate de SCTC la sfârșitul anului 2014 și tradus în [0,51] % din prețul perceput de la SMBV <sup>(191)</sup>. Un adaos stabilit în condiții de concurență deplină și înregistrat de SCTC începând din 2011 ar fi, prin urmare, de până la [aproximativ 6 %] din costurile cu boabe de cafea verde achiziționate de către SCTC, corespunzător unei marje brute de până la [aproximativ 9 %] din CPV al SCTC, percepute de către aceasta din urmă de la SMBV. În consecință, adaosul mediu de [aproximativ 18 %] la costurile cu boabe de cafea verde furnizate de SCTC societății SMBV, aplicat efectiv în perioada 2011-2014, nu reflectă o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (359) În concluzie, întrucât raportul privind prețurile de transfer omite să examineze sau să analizeze dacă prețul perceput pentru boabele de cafea verde de SCTC de la SMBV este stabilit în condiții de concurență deplină, metodologia propusă în raportul respectiv pentru stabilirea profitului impozabil al SMBV se abate de la o metodologie care determină o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Deoarece aplicarea metodologiei respective determină reducerea obligației fiscale a SMBV în baza sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, în comparație cu societățile neintegrate al căror profit impozabil în cadrul acestui sistem este determinat de piață, ar trebui să se considere că APA încheiat cu SMBV prin acceptarea metodologiei respective conferă societății SMBV un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

<sup>(191)</sup> A se vedea considerentul 96.

(g) Concluzie privind avantajul selectiv conferit prin APA încheiat cu SMBV

- (360) Conform concluziilor din considerentele 339-341, Comisia consideră că o comparație cu tranzacții necontrolate comparabile, în special prevederile acordurilor de licență pentru drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire din mai multe acorduri privind servicii de prăjire, producție și distribuție pe care Starbucks le-a încheiat cu terți, demonstrează că valoarea redevenței plătite de SMBV societății Alki LP pentru drepturi de proprietate intelectuală privind activități de prăjire ar trebui să fie zero în condiții de concurență deplină. În consecință, APA încheiat cu SMBV, prin faptul că acceptă o metodologie pentru stabilirea nivelului redevenței, potrivit căruia toate profiturile obținute de SMBV peste [9-12] % din cheltuielile de exploatare sunt transferate societății Alki LP <sup>(192)</sup>, îi conferă societății SMBV un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (361) În plus, faptul că raportul privind prețurile de transfer omite să examineze sau să analizeze dacă prețul perceput pentru boabele de cafea verde de către SCTC de la SMBV este stabilit în condiții de concurență deplină înseamnă că metodologia propusă în raportul respectiv, care este acceptată prin APA încheiat cu SMBV pentru stabilirea profitului impozabil al SMBV în Regatul Țărilor de Jos, îi conferă societății SMBV un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

9.2.3.4. SMBV a fost calificată în mod eronat drept cea mai puțin complexă funcție în raportul privind prețurile de transfer

- (362) Astfel cum s-a explicat în considerentul 282, numai în cazul în care este imposibil să se compare o anumită tranzacție intragrup pentru care se solicită un APA, ținând cont de funcțiile îndeplinite, cu tranzacții necontrolate similare, se justifică recurgerea la o comparație a funcțiilor îndeplinite. Astfel cum s-a explicat în secțiunea 9.2.3.3, Comisia consideră că prevederile privind redevențe din mai multe acorduri privind servicii de prăjire, producție și distribuție pe care Starbucks le-a încheiat cu terții constituie tranzacții necontrolate comparabile cu acordul de redevență al SMBV încheiat cu Alki LP, astfel cum rezultă din APA încheiat cu SMBV.
- (363) Fără a aduce atingere acestei concluzii, și anume că, în acest caz, nu s-a justificat nicio comparație funcțională, Comisia declară, în plus, că analiza din raportul privind prețurile de transfer cu privire la funcțiile îndeplinite în aplicarea MMTN nu conduce la o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (364) Pentru a estima în mod adecvat și în condiții de concurență deplină remunerația funcțiilor, raportul privind prețurile de transfer ar fi trebuit să realizeze o comparație a funcțiilor îndeplinite de fiecare parte la tranzacțiile aferente.
- (365) Prin metodele univoce de stabilire a prețurilor de transfer, precum MMTN, se analizează doar remunerația „părții testate” în vederea stabilirii prețurilor de transfer, indiferent de remunerația aferentă celorlalte părți la tranzacție. Presupunând că SMBV este „cea mai puțin complexă în funcție” în relația dintre SMBV și Alki LP, consilierul fiscal al Starbucks a considerat că SMBV este „partea testată” și nu a avut în vedere problema dacă profitul rezidual repartizat societății Alki LP este proporțional cu funcțiile, riscurile și activele Alki LP. Starbucks justifică această alegere prin motivul că SMBV nu deține drepturi de proprietate intelectuală valoroase și nu implică riscuri economice semnificative în desfășurarea activităților de rutină; prin urmare, SMBV ar fi cea mai puțin complexă entitate în relația respectivă <sup>(193)</sup>.
- (366) Cu toate acestea, raționamentul Starbucks dovedește faptul că s-a creat o confuzie între complexitatea funcțiilor și riscurile asumate. Punctul 3.18 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 <sup>(194)</sup> explică faptul că alegerea „părții testate” în aplicarea MMTN ar trebui să fie consecventă cu analiza funcțională a tranzacției <sup>(195)</sup>. Ca o regulă generală, „partea testată” este partea căreia i se poate aplica metoda de stabilire a prețurilor de transfer în cel mai fiabil mod și pentru care se pot identifica cele mai fiabile elemente comparabile, mai exact, va fi de cele mai multe ori partea care are cea mai puțin complexă analiză funcțională.
- (367) Complexitatea și riscul sunt distincte, deși în analiza funcțională se strecoară și considerații privind riscurile. Complexitatea trebuie evaluată în termeni relativi, adică prin comparație cu celelalte părți implicate în tranzacții. Punctul 3.18 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 se referă la alegerea părții testate, în această privință la o funcție „mai puțin” complexă, nu la o funcție definită în termeni absoluți care nu ar fi complexă <sup>(196)</sup>. Cerința

<sup>(192)</sup> A se vedea considerentul 102.

<sup>(193)</sup> A se vedea considerentul 190.

<sup>(194)</sup> Alegerea părții testate este necesară doar în cazul utilizării metodei cost plus, a prețului de revânzare sau a MMTN, a se vedea punctul 3.18 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010.

<sup>(195)</sup> Această cerință se găsește, de asemenea, la punctul 3.43 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995.

<sup>(196)</sup> Acest lucru este valabil și la punctele 2.59 și 9.79 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010.



de a evalua complexitatea funcțiilor prin comparație cu celelalte părți la tranzacții se regăsește, de asemenea, la punctele 1.21, 1.22 și 1.23 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995. În consecință, în cazul în care se recurge la MMTN pentru stabilirea prețurilor de transfer, trebuie să se analizeze, de asemenea, funcțiile celeilalte părți la tranzacție, în acest caz Alki LP. La momentul depunerii solicitării privind APA cu SMBV, administrația fiscală neerlandeză a avut cu siguranță la dispoziție informații cu privire la funcțiile Alki LP.

- (368) Cu toate acestea, în cazul în care se pot identifica elemente evidente în ceea ce privește tranzacțiile aferente, acestea ar trebui să servească la stabilirea remunerației societății implicate în tranzacții comparabile <sup>(197)</sup>. Ceea ce Comisia susține efectiv la secțiunea 9.2.3.3 este existența elementelor comparabile directe pentru stabilirea remunerației în condiții de concurență deplină.
- (369) Cu toate acestea, în secțiunea următoare, Comisia analizează complexitatea relativă a entităților din grup care sunt implicate în tranzacții cu SMBV.
- (370) În primul rând, SMBV îndeplinește o serie de funcții în afară de funcția sa de prăjire. Acest fapt, ca atare, prezintă o dificultate în găsirea unor elemente comparabile adecvate pentru stabilirea prețurilor de transfer <sup>(198)</sup>. În plus, funcția de prăjire îndeplinită de SMBV este esențială pentru producătorii de cafea. De asemenea, SMBV realizează sau cumpără studii de piață, deține drepturi de proprietate intelectuală și încheie contracte cu producători în regim lohn. În cele din urmă, responsabilitățile de stabilire a prețurilor nu sunt clar definite, iar SMBV pare să dețină controlul, într-o anumită măsură, asupra prețurilor încasate pentru produsele vândute.
- (371) Caracterul de rutină al funcției de prăjire îndeplinite de SMBV, care este afirmat de consilierul fiscal al Starbucks în raportul privind prețurile de transfer, este contrazis de declarațiile concurenților, deoarece trei din cei patru concurenți care au primit o solicitare MIT din partea Comisiei nu subcontractează activitatea de prăjire. De fapt, doi dintre acești concurenți au precizat că ei consideră funcția de prăjire ca fiind esențială și, prin urmare, în principiu, ei nu consideră că aceasta ar putea fi subcontractată <sup>(199)</sup>. Cu toate acestea, faptul că funcția de prăjire este o funcție importantă nu înseamnă neapărat că este, de asemenea, foarte complexă.
- (372) Totuși, în cazul specific al SMBV, o analiză a cheltuielilor sale de exploatare arată faptul că s-au realizat cheltuieli semnificative cu studii de piață <sup>(200)</sup>. În plus, una dintre cele mai importante categorii de cheltuieli de exploatare ale SMBV o reprezintă amortizarea activelor necorporale. SMBV desfășoară studii de piață, deține drepturi de proprietate intelectuală semnificative și a dobândit drepturi de proprietate intelectuală suplimentare în 2012 pentru suma de 4 milioane EUR. Un producător de rutină nu desfășoară astfel de activități.
- (373) Regatul Țărilor de Jos susține că astfel de cheltuieli, care se referă la plata unei licențe de sistem informatic și de software pentru sistemele informatice standard, nu dovedesc ca atare faptul că SMBV ar utiliza drepturi de proprietate intelectuală valoroase. De exemplu, în cazul Societății Y, o societate desemnată ca producător în regim lohn plătește pentru licențe de sisteme informatice <sup>(201)</sup>. Cu toate acestea, în cazul SMBV, plățile pentru amortizarea drepturilor de proprietate intelectuală nu se referă la o astfel de taxă de software, având în vedere faptul că taxele aferente software-ului sunt înregistrate ca element distinct în conturile SMBV <sup>(202)</sup>.
- (374) Astfel de considerații nu sunt suficiente pentru a concluziona pe cont propriu că SMBV nu este cea mai puțin complexă funcție. Complexitatea funcțiilor asigurate de Alki LP trebuie să fie evaluată, de asemenea, în acest scop.
- (375) Activitățile societății Alki LP sunt evaluate în considerentele 324-329. Din respectiva evaluare rezultă că capacitatea de exploatare a Alki LP este extrem de limitată, chiar inexistentă, dat fiind faptul că nu are niciun angajat și că nici partenerii săi nu au niciun angajat.
- (376) Prin urmare, Comisia concluzionează că consilierul fiscal al Starbucks a desemnat în mod nejustificat SMBV ca fiind cea mai puțin complexă funcție comparativ cu Alki LP pentru analiza prețurilor de transfer.

<sup>(197)</sup> A se vedea punctul 2.3 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 și punctul 3.49 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995.

<sup>(198)</sup> În conformitate cu punctul 3.42 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995, „ar fi inoportun să se aplice metoda marjei tranzacționale nete la nivelul întregii societăți dacă societatea respectivă desfășoară o varietate de tranzacții controlate diferite care nu pot fi comparate în mod adecvat și în mod agregat cu cele ale unei întreprinderi independente.”

<sup>(199)</sup> A se vedea considerentele 204-212.

<sup>(200)</sup> A se vedea considerentul 98.

<sup>(201)</sup> A se vedea considerentul 212.

<sup>(202)</sup> A se vedea considerentul 98.

- (377) În consecință, întrucât metodologia pentru stabilirea bazei de impozitare a SMBV în raportul privind prețurile de transfer a pornit de la premisa deficientă că SMBV testate ar trebui să fie „partea testată” pentru aplicarea MMTN, metodologia respectivă nu determină o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Întrucât aprobarea metodologiei respective prin APA încheiat cu SMBV determină o reducere a obligației fiscale a SMBV în baza sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, în comparație cu societățile neintegrate al căror profit impozabil în cadrul acestui sistem este determinat de piață, ar trebui să se considere că APA respectiv conferă societății SMBV un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

#### 9.2.3.5. Raportul privind prețurile de transfer aplică în mod eronat MMTN

- (378) În secțiunile precedente, Comisia a demonstrat că raportul privind prețurile de transfer omite să stabilească dacă plata redevenței efectuată de SMBV în favoarea societății Alki LP pentru acordarea licenței privind drepturile de proprietate aferente activității de prăjire, care reprezintă tranzacția intragrup pentru care s-a solicitat și acordat în mod efectiv APA încheiat cu SMBV <sup>(203)</sup>, este stabilită în condiții de concurență deplină. Ulterior, aceasta a demonstrat că raportul privind prețurile de transfer analizează în mod eronat complexitatea tuturor societăților de grup pentru aplicarea MMTN. Fără a aduce atingere acestor concluzii, care, în sine, permit Comisiei să concluzioneze în plus faptul că APA încheiat cu SMBV conferă un avantaj selectiv societății SMBV sub forma reducerii obligațiilor sale fiscale în Regatul Țărilor de Jos, Comisia declară, de asemenea, din motive de exhaustivitate, faptul că consilierul fiscal al Starbucks a aplicat în mod incorect MMTN în raportul privind prețurile de transfer.

- (a) Consilierul fiscal al Starbucks a identificat în mod inadecvat funcțiile principale ale SMBV în raportul privind prețurile de transfer

- (379) Pentru stabilirea prețurilor de transfer, alegerea metodei de stabilire a prețurilor de transfer și alegerea elementelor comparabile sunt stabilite pe baza analizei funcționale a societății pentru care se solicită un APA. Conform analizei funcționale efectuate de consilierul fiscal al Starbucks, contribuția funcțională principală a SMBV la grupul Starbucks se referă la activitățile de prăjire/producție <sup>(204)</sup>. Pe baza acestei ipoteze, consilierul fiscal consideră că SMBV este un producător de cafea cu risc scăzut care desfășoară activități de rutină și, prin urmare, „cea mai puțin complexă entitate” în scopul aplicării MMTN.

- (380) În decizia de inițiere a procedurii, Comisia și-a exprimat îndoiala cu privire la faptul că Regatul Țărilor de Jos a acceptat în mod incorect calificarea SMBV ca fiind un producător în regim lohn cu risc redus în raportul privind prețurile de transfer <sup>(205)</sup>.

- (381) Pe baza informațiilor furnizate de Regatul Țărilor de Jos și Starbucks în timpul investigației, Comisia consideră că consilierul fiscal a desemnat în mod incorect SMBV ca fiind un producător cu risc scăzut. Mai exact, informațiile furnizate despre veniturile SMBV demonstrează faptul că activitatea de prăjire nu constituie principala sursă de venit a SMBV. Astfel cum se arată în tabelul 2, veniturile din vânzările de cafea prăjită, astfel cum sunt înregistrate la elementul „VENITURI DIN CAFEA AMBALATĂ” <sup>(206)</sup> reprezintă doar [15-20] % din veniturile SMBV în 2013 și 2014. În 2007, și anume la momentul încheierii APA cu SMBV, această rată a fost în mare măsură la același nivel de [15-20] %.

- (382) În schimb, SMBV obține cea mai mare parte din profitul înregistrat în Regatul Țărilor de Jos dintr-o activitate diferită de cea de prăjire. Într-adevăr, funcția de revânzare a SMBV, denumită de către Regatul Țărilor de Jos și Starbucks ca fiind furnizare de servicii logistice și administrative <sup>(207)</sup>, pare mai importantă decât activitatea sa de prăjire și reprezintă [80-85] % din veniturile SMBV în 2013 și 2014. În 2007, pe baza datelor disponibile la momentul solicitării de încheiere a APA cu SMBV, rata respectivă a fost de [75-80] %. În plus, la momentul respectiv, [10-30] din cei [40-60] angajați ai SMBV îndeplineau sarcini în cadrul activității respective. SMBV gestiona, de asemenea, trei relații contractuale privind activități de distribuție și logistică.

<sup>(203)</sup> Secțiunea 9.2.3.2.

<sup>(204)</sup> A se vedea considerentul 49.

<sup>(205)</sup> A se vedea considerentele 79-96 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(206)</sup> Starbucks a indicat faptul că veniturile încadrate la categoria „VENITURI DIN CAFEA AMBALATĂ” se referă la funcția SMBV de prăjire și ambalare. Veniturile din alte elemente care ar putea acoperi produsele prelucrate parțial pe bază de cafea prăjită de către SMBV reprezintă, potrivit Starbucks, doar o mică parte din producția totală de prăjire a SMBV, a se vedea considerentul (94).

<sup>(207)</sup> A se vedea considerentele (166) și (190).

- (383) Contrar celor susținute de Regatul Țărilor de Jos, potrivit căruia costurile altor produse decât cele pe bază de cafea sunt costuri de trecere pentru SMBV <sup>(208)</sup>, aceasta înregistrează de fapt o marjă aplicată revânzării altor produse decât cele pe bază de cafea. În plus, funcția de revânzare a SMBV nu reprezintă doar principala sursă de venit a SMBV, ci și singura sursă de profit a SMBV începând din 2010, având în vedere că activitatea de prăjire a SMBV a fost generatoare de pierderi începând din anul respectiv <sup>(209)</sup>, fără a aduce atingere chestiunii dacă respectivele pierderi din activitățile de prăjire au fost cauzate de evaluarea incorectă a boabele de cafea verde <sup>(210)</sup>.
- (384) În continuare, Regatul Țărilor de Jos susține că nu a fost necesar să solicite mai multe informații de la Starbucks decât au fost furnizate administrației sale fiscale la momentul solicitării APA, deoarece acesta cunoștea activitatea SMBV, întrucât APA era o reinnoire a unei hotărâri anterioare <sup>(211)</sup>. Cu toate acestea, faptul că Regatul Țărilor de Jos nu a ținut cont de faptul că cea mai mare parte a veniturilor SMBV provine din revânzarea altor produse decât cele pe bază de cafea este în mod clar în contradicție cu afirmația sa potrivit căreia administrația fiscală cunoștea activitățile SMBV <sup>(212)</sup>.
- (385) Deși raportul privind prețurile de transfer recunoaște faptul că SMBV revinde producția cumpărată de la terți magazinelor, acesta ignoră această funcție atunci când alege elementele comparabile și un indicator al nivelului de profit pentru aplicarea MMTN. În consecință, consilierul fiscal al Starbucks nu a procedat la o evaluare critică pentru a identifica funcțiile principale ale SMBV în scopul analizei prețurilor de transfer <sup>(213)</sup>.
- (386) Funcția principală a SMBV a fost, așadar, identificată insuficient în raportul privind prețurile de transfer de către consilierul fiscal al Starbucks și acceptată în mod eronat de către administrația fiscală neerlandeză ca bază de calcul pentru remunerația aprobată în APA încheiat cu SMBV.
- (b) Consilierul fiscal al Starbucks a utilizat în mod necorespunzător cheltuielile de exploatare ca indicator al nivelului de profit în aplicarea MMTN
- (387) Punctul 2.87 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 indică faptul că, de regulă, și sub rezerva situației de fapt în cazul de față, cheltuielile de exploatare asociate vânzării sau distribuției ar putea constitui o bază adecvată pentru activitățile de distribuție la utilizarea MMTN <sup>(214)</sup>.
- (388) Conform celor afirmate de Regatul Țărilor de Jos, chiar dacă activitățile SMBV nu au fost determinate în mod corect în raportul privind prețurile de transfer, cheltuielile de exploatare constituie un indicator adecvat pentru rentabilitate la aplicarea MMTN. Cu toate acestea, întrucât profiturile SMBV sunt generate și înregistrate prin aplicarea unei marje la produsele distribuite, Comisia consideră că vânzările reprezintă un indicator mai adecvat al funcției de revânzare generatoare de profit a SMBV. În plus, între 2008 și 2014 <sup>(215)</sup>, vânzările totale ale SMBV au crescut de aproape trei ori, în timp ce marja brută a crescut de peste două ori în cursul aceleiași perioade <sup>(216)</sup>. În schimb, cheltuielile de exploatare ale SMBV au crescut doar cu 6 %, astfel încât cheltuielile de exploatare nu pot fi considerate drept un indicator adecvat al activității de revânzare generatoare de profit a SMBV.
- (389) Într-adevăr, profiturile generate de SMBV din activități de revânzare sunt înregistrate în Regatul Țărilor de Jos și nu sunt puse pe seama niciunui alt membru al grupului, în măsură să genereze aceste profituri. De fapt, plata redevențelor ca profit rezidual transferă în mod efectiv profiturile pe care SMBV le obține din revânzarea altor produse decât cele pe bază de cafea societății Alki LP. Cu toate acestea, niciuna dintre presupusele componente ale redevenței de plată nu are vreo legătură cu profiturile obținute din funcția de revânzare a SMBV, întrucât Alki LP nu este în măsură să genereze profituri active din revânzarea altor produse decât cele pe bază de cafea, întrucât nu dispune de capacitate de exploatare, nici direct, nici prin intermediul partenerilor săi <sup>(217)</sup>. Prin urmare, atribuirea acestor profituri societății Alki LP prin plata de redevențe pe baza profiturilor reziduale nu este în conformitate cu principiul concurenței depline.

<sup>(208)</sup> A se vedea considerentul (97).

<sup>(209)</sup> A se vedea considerentul 315.

<sup>(210)</sup> A se vedea considerentele 342 și următoarele.

<sup>(211)</sup> A se vedea considerentul 179.

<sup>(212)</sup> A se vedea, de asemenea, punctul 1.43 din Liniile directoare PT ale OCDE din 2010 și punctul 1.21 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995.

<sup>(213)</sup> *Ibid.*

<sup>(214)</sup> Acest lucru este, de asemenea, în concordanță cu exemplul prezentat în ceea ce privește funcția de distribuție la punctul 3.48 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995.

<sup>(215)</sup> De la 128 de milioane EUR în 2008 la 350 de milioane EUR în 2014.

<sup>(216)</sup> De la 20 de milioane EUR în 2008 la 44 de milioane EUR în 2014.

<sup>(217)</sup> A se vedea considerentul 235.

- (390) În plus, profiturile înregistrate trebuie să fie atribuite, pentru că ele reprezintă o realitate economică ce nu poate fi înlocuită de utilizarea unui model economic sau de stabilirea a unor prețuri de transfer al cărui obiectiv îl constituie aproximarea realității economice în lipsa unor elemente evidente (directe). În cazul SMBV, profiturile obținute din revânzarea altor produse decât cele pe bază de cafea nu sunt atribuite prin intermediul unei remunerații în nicio formă niciunei alte entități din grup, niciunui terț care ar fi în măsură să genereze profituri active din vânzarea de alte produse decât cele pe bază de cafea și, prin urmare, acestea ar trebui să fie atribuite SMBV.
- (391) Consilierul fiscal a utilizat astfel în mod necorespunzător cheltuielile de exploatare, în locul vânzărilor, ca indicator al nivelului de profit în aplicarea MMTN.
- (c) O analiză funcțională bazată pe funcția de revânzare a SMBV și o remunerație bazată pe o marjă din vânzări ar fi condus la un nivel mai mare de remunerare
- (392) Pentru a ilustra impactul pe care îl are identificarea incorectă de către consilierul fiscal al Starbucks a funcțiilor principale ale SMBV și alegerea necorespunzătoare a cheltuielilor de exploatare ca indicator al nivelului de profit, Comisia a reprodus analiza consilierului fiscal cu un grup de societăți similare corectat pe baza funcției de revânzare a SMBV și a calculat o marjă la vânzări pentru grupul similar corectat.
- (393) Având în vedere faptul că obiectul principal de activitate al SMBV a fost identificat în mod eronat în raportul privind prețurile de transfer, grupul similar de elemente comparabile utilizat de consilierul fiscal pentru a stabili o remunerație pentru funcțiile exercitate de SMBV – codul NACE „Prelucrarea ceaiului și a cafelei”<sup>(218)</sup> – a fost, de asemenea, inadecvat pentru aplicarea MMTN. Pentru a corecta grupul similar, Comisia a efectuat o analiză similară bazată pe baza de date Amadeus, așa cum a fost utilizată în raportul privind prețurile de transfer, utilizând codul NACE „Comerțul cu ridicata cu cafea, ceai, cacao și mirodenii”. Celelalte criterii de selecție utilizate de Comisie pentru a selecta grupul similar au fost identice cu cele utilizate de consilierul fiscal al Starbucks în raportul privind prețurile de transfer<sup>(219)</sup>.
- (394) Pentru comparație, Comisia a înlăturat din grupul similar corectat societățile care distribuie în principal alte produse decât ceai și cafea (cum ar fi condimente, zahăr, sau societățile care comercializează doar echipamente), reținând societățile implicate în activitatea de prăjire și rezultând douăsprezece societăți comparabile.
- (395) Dat fiind faptul că jumătate din cele douăsprezece societăți nu au raportat date privind cheltuielile de exploatare<sup>(220)</sup> și, întrucât aceste date sunt sensibile la diferențele contabile dintre jurisdicții fiscale, Comisia a calculat o marjă din vânzări pentru societățile din grupul similar corectat. Rezultatul acestor calcule este prezentat în tabelul 12.

<sup>(218)</sup> A se vedea considerentul 57.

<sup>(219)</sup> Au fost reținute societăți active sau societăți cu statut necunoscut din țările UE-15, Islanda, Norvegia și Elveția, care nu erau deținute în proporție de 25 % sau mai mult de o altă societate pentru a asigura criteriul independenței; aceste alegeri sunt identice cu cele ale consilierului fiscal. Cu toate acestea, s-a reținut o perioadă mai recentă de observare, întrucât consilierul fiscal a utilizat date pentru perioada 2001-2005, iar APA a fost încheiat în 2008, după trei ani de la perioada ultimelor date.

<sup>(220)</sup> În raportul privind prețurile de transfer, se ajunge la valoarea cheltuielilor de exploatare prin calcularea diferenței dintre costurile totale și ceea ce Bureau van Dijk care gestionează Amadeus a denumit drept „costuri materiale” care sunt menite să reflecte CPV. Datele privind „costurile materiale” nu au fost disponibile pentru multe societăți supuse comparației.

Tabelul 12

## Analiza elementelor comparabile pe baza distribuției prin comerț cu ridicata

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

- (396) O analiză a unui grup similar de societăți care își desfășoară activitatea în principal în distribuția de cafea prin comerț cu ridicata are ca rezultat un venit mediu din vânzări de 3,1 %, cu o intercuartilă de 1,5 %-5,5 %. Deși intervalul intercuartilic este prezentat doar la un singur punct din Liniile directe PT ale OCDE din 2010, între alte intervale posibile pentru abordarea problemei comparabilității <sup>(221)</sup>, acesta este utilizat în mod frecvent de către consilierii fiscali. Cu toate acestea, pentru a evita acordarea unui avantaj societăților care recurg la stabilirea unor prețuri de transfer, ar trebui să se utilizeze punctul din interval care se apropie cel mai mult de cel mai probabil rezultat al pieței pentru evaluarea tranzacțiilor controlate.
- (397) În cazul de față, baza de impozitare a SMBV, așa cum este stabilită prin APA încheiat cu SMBV, se află în afara intervalului intercuartilic calculat pe baza valorii grupului similar corectat cu o remunerație bazată pe un adaos la vânzări. Astfel cum se prezintă în tabelul 13, în fiecare an, începând din 2008, profitul impozabil al SMBV calculat pe baza APA încheiat cu SMBV, a fost mai mic decât profitul său impozabil în punctul inferior al intervalului respectiv, adică 1,5 % din vânzări:

Tabelul 13

(EUR)

	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Vânzări SMBV	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
venit impozabil SMBV pe baza deciziei contestate	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
intervalul inferior al venitului impozabil (1,5 %)	1 931 770	2 035 164	2 139 409	2 762 386	4 293 261	4 914 487	5 258 083
mediana venitului impozabil (3,1 %)	3 992 325	4 206 006	4 421 445	5 708 932	8 872 739	10 156 606	10 866 704
intervalul superior al venitului impozabil (5,5 %)	7 083 157	7 462 268	7 844 498	10 128 750	15 741 956	18 019 785	19 279 637
venit impozabil al SMBV ca % din vânzări	1,2 %	1,3 %	1,2 %	0,8 %	0,6 %	0,5 %	0,5 %

- (398) Intervalul intercuartilic 1,5 %-5,5 % se bazează pe date financiare din perioada 2005-2007, care este perioada cea mai recentă anterioară APA încheiat cu SMBV. Constatarea potrivit căreia baza de impozitare convenită în APA respectiv nu se încadrează în interval este la fel de valabilă pentru diferite perioade de observație <sup>(222)</sup>.
- (399) Faptul că consilierul fiscal al Starbucks a considerat în mod eronat societatea SMBV ca fiind o societate de producție cu o remunerație bazată pe cheltuieli de exploatare în scopul estimării remunerației în condiții de concurență deplină pentru SMBV este confirmată, de asemenea, de o comparație a datelor interne cu SMC. SMC este singura societate din cadrul grupului Starbucks care mai desfășoară activități de prăjire pe plan intern <sup>(223)</sup>. Deoarece această societate este consolidată cu Starbucks SUA în scopul impozitării, nu există stimulente pentru ca Starbucks să transfere profiturile acestei societăți printr-o redevență plătită către Starbucks Corporation. Prin urmare, deși conturile SMC nu sunt auditate, acestea sunt constituite în scopuri pur economice în lipsa unor considerente fiscale. Pe baza acestor conturi, SMC este de [40-50] de ori mai profitabilă decât remunerația

<sup>(221)</sup> A se vedea punctul 3.57 din Liniile directe PT ale OCDE din 2010.

<sup>(222)</sup> Dacă se alege în schimb o perioadă de cinci ani 2003-2007, intervalul intercuartilic rezultat ar fi identic cu intervalul 1,5 %-5,8 %, cu o valoare medie de 2,9 %. Dacă se alege aceeași perioadă de cinci ani 2001-2005, la fel ca în raportul privind prețurile de transfer al Starbucks, intervalul intercuartilic rezultat s-ar situa între 1,8 % și 5,7 %, cu o valoare medie de 2,7 %. În cele din urmă, dacă s-ar alege o perioadă de cinci ani până în 2006 în loc de 2007, respectiv perioada 2002-2006, intervalul intercuartilic s-ar situa între 1,7 % și 5,2 %, cu o valoare medie de 2,6 %.

<sup>(223)</sup> A se vedea considerentul 139.

convenită pentru SMBV în APA încheiat cu SMBV atunci când se ia în considerare un venit din cheltuielilor de exploatare. Astfel cum se explică în considerentul 140 și cum se arată în tabelul 9, în timp ce APA încheiat cu SMBV convine asupra unui adaos de [9-12] % din profiturile care depășesc cheltuielile de exploatare, acest procent era de aproximativ 500 % pentru SMC în ultimele patru perioade contabile.

- (400) Scopul exercițiului realizat de către Comisie în considerentele 392-398 nu este de a calcula o remunerație stabilită în condiții de concurență deplină pentru funcțiile exercitate de SMBV în cadrul grupului Starbucks. Comisia recunoaște faptul că intervalul prezentat mai sus nu este susținut de o analiză suficientă de comparabilitate și că exercițiul este pur și simplu menit să reproducă și să repete analiza consilierilor fiscali în cazul în care funcțiile ar fi fost corect identificate. Scopul acestui exercițiu realizat de Comisie este mai degrabă de a arăta că, chiar dacă concluziile la care a ajuns Comisia în secțiunile 9.2.3.3 și 9.2.3.4 ar fi incorecte, identificarea greșită de către consilierul fiscal a funcțiilor principale ale SMBV și alegerea nepotrivită de către acesta a cheltuielilor de exploatare ca indicator al nivelului de profit în aplicarea MMTN confirmă faptul că metodologia propusă de către acesta în raportul privind prețurile de transfer și acceptată prin APA încheiat cu SMBV pentru stabilirea bazei de impozitare a SMBV în Regatul Țărilor de Jos nu conduce la o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline. Deoarece metodologia respectivă are drept rezultat reducerea obligației fiscale a SMBV în baza sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, în comparație cu societățile neintegrate al căror profit impozabil în cadrul acestui sistem este determinat de piață, ar trebui să se considere că APA încheiat cu SMBV prin acceptarea metodologiei respective conferă societății SMBV un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

(d) Caracterul inadecvat al ajustării capitalului circulant

- (401) În raportul privind prețurile de transfer, consilierul fiscal al Starbucks propune o „Ajustare a adaosului prin conversie”, care este prezentată de Regatul Țărilor de Jos ca fiind o ajustare a capitalului circulant, însă metodologia utilizată nu prezintă factori la nivelul capitalului circulant nici în cazul societăților comparabile, nici al SMBV. Capitalul circulant reprezintă suma stocurilor de inventar și a creanțelor comerciale care urmează să fie finanțate fără datoriile comerciale. Nu există o relație constantă între CPV utilizate în ajustare și cerința de capital circulant. În mod specific, o societate cu un quantum ridicat de costuri cu materii prime ar putea avea cerințe reduse de capital circulant dacă își gestionează stocul în mod eficient. Ajustările capitalului circulant urmărește să acopere eventualele diferențe în gestionarea stocurilor, a creanțelor și a datoriilor comerciale, care nu sunt acoperite de valoarea materiilor prime utilizate de societate.
- (402) Prin urmare, Comisia consideră că „ajustarea capitalului circulant” de către consilierul fiscal este nepotrivită pentru scopul declarat și ajustarea diferențelor în utilizarea capitalului circulant. Nu există nicio justificare pentru această ajustare în situația de fapt prezentată în raportul privind prețurile de transfer. Argumentul Regatului Țărilor de Jos, potrivit căruia metoda prezentată în anexa la capitolul III din Liniile directoare ale OCDE din 2010, deși disponibile la momentul respectiv, nu au fost incluse în Liniile directoare ale OCDE din 1995, care erau aplicabile la momentul încheierii APA <sup>(224)</sup>, este, prin urmare, irelevant.
- (403) Ca răspuns la îndoielile exprimate de Comisie cu privire la ajustarea capitalului circulant în decizia de inițiere a procedurii <sup>(225)</sup>, Regatul Țărilor de Jos au transmis o simulare de calcul pentru un adaos utilizând metodologia de ajustare pentru diferite perioade de timp, aplicând o rată a dobânzii diferită și, în cele din urmă, aplicând aceeași rată a dobânzii ca referință, însă scăzând, nu adunând, 50 de puncte de bază. Aceste simulări nu abordează însă aceste îndoieli. Comisia nu și-a exprimat îndoielile cu privire la perioada de timp utilizată de consilierul fiscal al Starbucks în raportul privind prețurile de transfer. În considerentul 101 din decizia de inițiere a procedurii, Comisia observă în schimb că remunerația ipotetică pentru materii prime a fost estimată prin raportare la EURIBOR, la care s-a adăugat o marjă de 50 de puncte de bază, al cărei nivel nu este explicat. Regatul Țărilor de Jos nu explică acest nivel prin prezentarea unor simulări cu diferite rate ale dobânzii și cu diferite marje de minus 50 de puncte de bază, acesta rămânând neexplicat.
- (404) În ceea ce privește simularea furnizată de Regatul Țărilor de Jos, în care profiturile înainte de impozitare ale SMBV, împărțite la costurile totale, inclusiv CPV, se compară cu raportul dintre profit înainte de impozitare și costurile totale ale concurenților <sup>(226)</sup>, Comisia ia act de faptul că Regatul Țărilor de Jos adoptă un interval care se bazează pe informații care datează după încheierea APA cu SMBV. În cazul în care se stabilește un interval intercuartilic al profitului înainte de impozitare raportat la costurile totale pe baza datelor financiare ale entităților similare pentru perioada 2001-2005, astfel cum este utilizat în raportul privind prețurile de transfer, acest interval s-ar situa între 4,9 % și 13,1 %, iar profiturile SMBV în perioada respectivă ar fi în afara acestui interval <sup>(227)</sup>. De exemplu, în 2008, profitul SMBV înainte de impozitare raportat la costurile totale s-a ridicat la 1,2 % și a scăzut la 0,5 % în 2014.

<sup>(224)</sup> A se vedea considerentul 177.

<sup>(225)</sup> A se vedea considerentele 101-113 din decizia de inițiere a procedurii.

<sup>(226)</sup> A se vedea considerentul 178.

<sup>(227)</sup> Acest interval rezultă din cifrele care figurează în tabelul 5 din decizia de inițiere a procedurii.

- (405) În continuare, Regatul Țărilor de Jos face trimitere la un articol din International Transfer Pricing Journal din 2012, care ar susține că atât pentru producătorii cu statut deplin, cât și pentru cei în regim lohn sau pe bază de contract, costurile totale, inclusiv CPV, constituie cel mai adecvat indicator al nivelului de profit. Articolul reprezintă, de asemenea, o comparație între marjele aplicate costurilor totale ale producătorilor cu statut deplin și cele ale producătorilor în regim lohn sau pe bază de contract. Această analiză ar arăta, pe baza eșantionului ales, că producătorii în regim lohn și cei pe bază de contract ar avea marje mai ridicate aplicate costurilor totale decât producătorii cu statut deplin. Cu toate acestea, fără a aduce atingere valabilității generale a rezultatelor studiului empiric prezentat în articol, constatările articolului respectiv contrazic, în loc să susțină, argumentul formulat de Regatul Țărilor de Jos cum că rentabilitatea producătorilor cu risc scăzut ar trebui ajustată în sens descrescător față de producătorii cu statut deplin. Acest lucru se datorează faptului că Regatul Țărilor de Jos a acceptat o reducere a marjei aplicate costurilor pentru a include faptul că SMBV nu ar fi un producător cu statut deplin, în timp ce constatările empirice din articol par să indice faptul că ar fi fost potrivită o marjă mai mare.
- (406) În cele din urmă, raportul privind prețurile de transfer acceptă, de asemenea, o reducere considerabilă a bazei de cost utilizată pentru a calcula baza de impozitare în 2008 comparativ cu acordul precedent, excluzând costurile [societatea de producție neafiliată 1], deși activitățile SMBV nu s-au schimbat, și nici relația comercială cu [societatea de producție neafiliată 1]. Coroborată cu o clasificare eronată a activităților efective ale SMBV, ajustarea respectivă nu pare a fi suficient de motivată.
- (407) În concluzie, chiar dacă analiza societăților comparabile nu ar fi fost întemeiată pe clasificarea incorectă a activităților SMBV ca activități de prăjire a cafelei și consilierul fiscal al Starbucks nu ar fi folosit în mod incorect cheltuielile de exploatare, în locul vânzărilor, ca indicator al nivelului de profit în aplicarea MMTN, recurgerea la ajustarea capitalului circulant și excluderea costurilor [societății de producție neafiliate 1] din baza de impozitare a SMBV înseamnă că metodologia propusă prin raportul privind prețurile de transfer și acceptată prin APA încheiat cu SMBV nu generează o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline.
- (408) Prin faptul că a acceptat metodologia respectivă, care are drept rezultat reducerea obligației fiscale a SMBV în baza sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, în comparație cu societățile neintegrate al căror profit impozabil în cadrul acestui sistem este determinat de piață, APA încheiat cu SMBV conferă societății SMBV un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

#### 9.2.4. Raționamente subsidiare: Avantaj selectiv printr-o derogare de la decret

- (409) Regatul Țărilor de Jos și Starbucks au susținut că decretul constituie sistemul de referință adecvat în raport cu care trebuie să se stabilească existența unui avantaj selectiv care decurge din APA încheiat cu SMBV.
- (410) Astfel cum s-a menționat în considerentele 245-251, Comisia nu este de acord cu argumentele Regatului Țărilor de Jos și Starbucks privind sistemul de referință aplicabil. Cu toate acestea, la secțiunea raționamentelor subsidiare, Comisia concluzionează că APA încheiat cu SMBV acordă, de asemenea, un avantaj selectiv SMBV în contextul unui sistem de referință mai limitat compus din societăți din grup care aplică metode de stabilire a prețurilor de transfer care intră sub incidența articolului 8b alineatul (1) din Actul IP și a decretului.
- (411) Articolul 8b alineatul (1) din Actul IP și decretul sunt considerate a consacra „principiul concurenței depline” în cadrul legislației fiscale neerlandeze, potrivit căruia tranzacțiile dintre societăți intragrup ar trebui remunerate ca și când acestea ar fi convenite de societăți independente care negociază în circumstanțe comparabile pe baza principiului concurenței depline. Preambulul la decretul menționat explică în mod specific faptul că principiul concurenței depline, astfel cum este prevăzut în Liniile directoare PT ale OCDE, a fost transpus în legea internă și că respectivele linii directoare se aplică direct Țărilor de Jos <sup>(228)</sup>.
- (412) Având în vedere că Comisia a demonstrat deja în secțiunea 9.2.3.1 că APA încheiat cu SMBV aprobă anumite opțiuni metodologice ale consilierului fiscal al Starbucks pentru stabilirea prețurilor de transfer și care nu pot fi considerate a avea drept rezultat o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață, conducând la o reducere a obligației fiscale a SMBV în Regatul Țărilor de Jos, aceasta poate concluziona, în mod similar, că APA generează totodată un avantaj selectiv, în baza cadrului de referință mai restrâns al articolului 8b alineatul (1) din Actul IP și decret.

<sup>(228)</sup> A se vedea considerentul 87.



### 9.2.5. Justificarea

- (413) Nici Regatul Țărilor de Jos, nici Starbucks nu au prezentat justificări pentru tratamentul selectiv al SMBV ca urmare a APA încheiat cu SMBV. Comisia reamintește, în această privință, faptul că sarcina dovedirii unei astfel de justificări îi revine statului membru.
- (414) În orice caz, Comisia nu a putut identifica niciun motiv posibil pentru justificarea tratamentului preferențial de care SMBV beneficiază ca urmare a APA încheiat cu SMBV, care s-ar putea spune că decurge în mod direct din principiile intrinseci, fundamentale sau directe ale sistemului de referință sau rezultă din mecanismele inerente necesare pentru funcționarea și eficiența sistemului <sup>(229)</sup>, dacă sistemul de referință respectiv este sistemul general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, astfel cum a fost stabilit de către Comisie, sau decretul, astfel cum s-a susținut de către Regatul Țărilor de Jos și Starbucks.

### 9.2.6. Concluzie privind existența unui avantaj selectiv

- (415) Comisia concluzionează că APA încheiat cu AMBV, prin faptul că a aprobat o metodă pentru a se ajunge la o repartizare a profitului către SMBV din cadrul grupului Starbucks, care nu se poate considera că ar determina o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline și care determină o scădere a obligației fiscale a SMBV în baza sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale, comparativ cu societățile neintegrate al căror profit impozabil în baza acestui sistem este determinat de piață, conferă un avantaj selectiv societății SMBV în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (416) În cadrul raționamentelor subsidiare, Comisia ajunge la concluzia că APA încheiat cu SMBV, prin faptul că a aprobat, în baza decretului și a articolului 8b alineatul (1) din Actul IP, o metodă pentru a se ajunge la o repartizare a profitului către SMBV care nu se poate considera că ar determina o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață în conformitate cu principiul concurenței depline și care determină o scădere a obligației fiscale a SMBV comparativ cu alte societăți din grup care se supun impozitării în Regatul Țărilor de Jos, conferă un avantaj selectiv societății SMBV în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

## 9.3. Beneficiarul măsurii contestate

- (417) Comisia consideră că APA încheiat cu SMBV conferă un avantaj selectiv SMBV în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, întrucât acesta determină o reducere a profitului impozabil al entității respective în Regatul Țărilor de Jos în comparație cu societăți neintegrate ale căror profituri impozabile sunt stabilite în funcție de tranzacțiile încheiate în condițiile pieței. Cu toate acestea, Comisia constată că SMBV face parte dintr-un grup de societăți multinaționale, și anume grupul Starbucks, remunerația rolului SMBV în cadrul acestui grup făcând obiectul APA încheiat cu SMBV.
- (418) Entități juridice separate pot fi considerate a alcătui o singură unitate economică în scopul aplicării normelor privind ajutoarele de stat. Atunci unitatea economică respectivă este considerată a fi întreprinderea în cauză care beneficiază de măsura de ajutor. Așa cum a susținut Curtea de Justiție anterior, „[î]n dreptul concurențial, termenul de «întreprindere» trebuie să fie înțeles ca desemnând o unitate economică [...] chiar dacă în drept, respectiva unitate economică este formată din mai multe persoane fizice sau juridice” <sup>(230)</sup>. Pentru a stabili dacă există mai multe entități care formează o unitate economică, Curtea de Justiție analizează existența unei cote de control sau a legăturilor funcționale, economice ori organice <sup>(231)</sup>. În cazul de față, SMBV este controlată în totalitate de Alki LP, care este controlată la rândul ei de către societățile din grupul Starbucks <sup>(232)</sup>.
- (419) În plus, grupul Starbucks este cel care a luat decizia de a înființa SMBV în Regatul Țărilor de Jos și, prin urmare, grupul Starbucks este cel care beneficiază de pe urma APA încheiat cu SMBV, întrucât APA respectiv, astfel cum se menționează în considerentul 45, stabilește profitul care ar trebui repartizat SMBV în cadrul grupului de societăți respectiv pentru funcțiile pe care aceasta le exercită pentru societățile din grupul respectiv. APA încheiat cu SMBV este, la urma urmei, o hotărâre care acceptă o metodologie de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile din cadrul grupului Starbucks, astfel încât orice tratament fiscal favorabil acordat societății SMBV de către administrația fiscală neerlandeză aduce beneficii grupului Starbucks în ansamblu prin furnizarea de resurse

<sup>(229)</sup> Cauzele conexate C-78/08-C-80/08, *Paint Graphos și alții*, ECLI:EU:C:2009:417, punctul 69.

<sup>(230)</sup> Cauza C-170/83, *Hydrotherm/Compact*, ECLI:EU:C:1984:271, punctul 11. A se vedea, de asemenea, cauza T-137/02, *Pollmeier Malchow/Comisia*, ECLI:EU:T:2004:304, punctul 50.

<sup>(231)</sup> Cauza C-480/09 P, *AceaElectrabel Produzione/Comisia*, ECLI:EU:C:2010:787 punctele 47-55; cauza C-222/04; *Cassa di Risparmio di Firenze și alții*, ECLI:EU:C:2006:8, punctul 112.

<sup>(232)</sup> Structura organizatorică a grupului Starbucks este explicată mai detaliat în considerentul 27 și figura 1 din decizia de inițiere a procedurii.

suplimentare nu doar pentru SMBV, ci și pentru întregul grup. Cu alte cuvinte, astfel cum s-a discutat în considerentul 257, în cazul în care se impune stabilirea unor prețuri de transfer pentru produse și servicii din cadrul unor entități juridice diferite ale unuia și aceluiași grup, efectele stabilirii prețurilor de transfer, are efecte, prin însăși natura sa, supra mai multor societăți din cadrul grupului (o creștere de preț dintr-o societate reduce profitul celeilalte).

- (420) În consecință, în pofida faptului că grupul este organizat sub formă de diferite persoane juridice, în contextul unui acord privind stabilirea prețurilor de transfer, respectivele societăți trebuie considerate ca fiind un singur grup care beneficiază de măsura de ajutor contestată <sup>(233)</sup>.
- (421) În cele din urmă, în cazul de față, stabilirea bazei de impozitare a SMBV în Regatul Țărilor de Jos influențează plata redevenței către Alki LP, întrucât redevența corespunde oricăror profituri înregistrate de SMBV peste [9-12] % din cheltuielile de exploatare, astfel cum s-a convenit prin APA încheiat cu SMBV <sup>(234)</sup>. Prin urmare, reducerea obligației fiscale a SMBV în Regatul Țărilor de Jos aduce beneficii nu doar pentru SMBV, ci și pentru Alki LP și, prin urmare, grupului Starbucks.

#### 9.4. Concluzii asupra existenței unui ajutor

- (422) Prin prisma celor de mai sus, Comisia concluzionează că APA încheiat cu SMBV de administrația fiscală neerlandeză acordă societății SMBV și grupului Starbucks un avantaj selectiv care este imputabil Regatului Țărilor de Jos și finanțat din resursele de stat și care denaturează sau amenință să denatureze concurența și este susceptibil de a afecta schimburile comerciale din interiorul UE. Prin urmare, APA încheiat cu SMBV constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (423) Întrucât APA încheiat cu SMBV determină o reducere a taxelor care ar trebui să fie în mod normal suportate de SMBV în cursul activităților sale comerciale, ar trebui să se considere că APA respectiv acordă un ajutor pentru funcționare în favoarea SMBV și grupul Starbucks.

#### 9.5. Probele pe care s-a bazat Comisia în constatarea existenței unui ajutor

- (424) Unul dintre argumentele avansate de Regatul Țărilor de Jos în cursul procedurii administrative este faptul că unele informații pe care s-a bazat Comisia în decizia sa de inițiere a procedurii, precum și date pe care s-a bazat în cursul procedurii oficiale de investigare, nu erau disponibile administrației fiscale neerlandeze la data la care aceasta a încheiat acordul cu SMBV. Astfel, Regatul Țărilor de Jos acuză Comisia că se folosește de „beneficiul analizei retrospective” în examinarea societății SMBV.
- (425) De exemplu, în timp ce evaluarea calificării SMBV ca producător în regim lohn se referă la funcțiile îndeplinite de SMBV la momentul încheierii APA, aceasta se referă și la alte activități, cum ar fi studiile de piață sau amortizarea activelor necorporale, care au avut loc mai târziu și, prin urmare, nu au putut fi luate în considerare de administrația fiscală neerlandeză la momentul încheierii APA cu SMBV în 2008. De asemenea, faptul că costurile pentru boabele de cafea verde au crescut semnificativ după 2010, ceea ce presupune faptul că plata redevenței a fost finanțată prin alte activități decât activitatea de prăjire, încălcându-se principiul concurenței depline, a devenit evident doar după încheierea APA.
- (426) Comisia observă, în acest sens, că un număr considerabil de argumente care susțin concluzia Comisiei, potrivit căreia APA încheiat cu SMBV nu respectă principiul concurenței depline, se bazează pe informații și date aflate la dispoziția administrației fiscale neerlandeze la momentul încheierii APA. Acest lucru are legătură, în mod specific, cu mai multe acorduri privind servicii de prăjire și producție dintre Starbucks și terți menționate în considerentele 148-150, informații cu privire la complexitatea funcțiilor îndeplinite de SMBV și Alki LP, informații care pun sub semnul întrebării calificarea SMBV ca producător în regim lohn cu risc scăzut și caracterul adecvat al utilizării cheltuielilor de exploatare, în locul vânzărilor, ca indicator al nivelului de profit și creșterea cu 50 de puncte de bază a adaosului la materia primă <sup>(235)</sup>.

<sup>(233)</sup> A se vedea, prin analogie, cauza 323/82, *Intermills/Comisia*, ECLI:EU:C:1984:345, punctul 11: „Este evident din informațiile furnizate chiar de către reclamant că, în urma restructurării, atât SA Intermills, cât și cele trei societăți producătoare sunt controlate de către guvernul regional valon și că, în urma transferului instalației de producție la cele trei societăți nou constituite, SA Intermills continuă să aibă un interes în aceste societăți. Prin urmare, trebuie acceptat faptul că, în ciuda faptului că fiecare dintre cele trei societăți industriale posedă o individualitate juridică distinctă de fosta societate Intermills, toate aceste societăți formează împreună un grup unic, cel puțin în privința ajutorului acordat de autoritățile belgiene [...]”.

<sup>(234)</sup> A se vedea considerentul 102.

<sup>(235)</sup> În plus, neconformitatea APA încheiat cu SMBV cu principiul concurenței depline a fost confirmată și exacerbată mai mult în anii care au urmat încheierii acestuia. De exemplu, în timp ce în 2007, veniturile din boabe prăjite au prezentat doar [15-20] % din totalul veniturilor înregistrate de SMBV, acestea au continuat să scadă în anii următori până la [...] % în 2013 și 2014. Acest aspect este în concordanță cu faptul că SMBV s-a implicat în alte activități, cum ar fi studiul de piață, implicând cheltuieli semnificative și alte activități privind drepturi de proprietate intelectuală, dată fiind includerea cheltuielilor cu amortizarea necorporală ca fiind unul dintre elementele care înregistrează cele mai mari cheltuieli de exploatare în 2014.

- (427) În ceea ce privește informațiile referitoare la costurile cu boabe de cafea verde, Comisia observă că raportul privind prețurile de transfer menționează acordul de procurare de boabe de cafea verde dintre SMBV și SCTC ca fiind una dintre cele mai importante tranzacții și fluxuri între companii, dar omite să examineze sau să analizeze dacă prețul perceput pentru boabele de cafea verde de SCTC de la SMBV este stabilit în condiții de concurență deplină, întrucât consilierul fiscal s-a bazat pe MMTN pentru a calcula o remunerație bazată pe funcția de prăjire.
- (428) Dacă raportul privind prețurile de transfer ar fi analizat în mod corespunzător acest acord, ar fi trebuit să se estimeze, în scopul solicitării încheierii APA cu SMBV, o remunerație stabilită în condiții de concurență deplină pentru boabele de cafea verde <sup>(236)</sup>. Dacă APA încheiat cu SMBV ar fi acoperit, în consecință, tranzacția cu boabe de cafea verde, o remunerație stabilită în 2008 în condiții de concurență deplină nu ar fi lăsat loc creșterilor nejustificate ale prețului pentru boabe de cafea verde începând din 2011.
- (429) În orice caz, astfel cum se explică în considerentul 348 și următoarele, Starbucks nu a oferit nicio justificare valabilă pentru creșterea prețului boabelor de cafea verde după 2010, astfel încât argumentul este irelevant.
- (430) În plus, au fost puse la dispoziția administrației fiscale neerlandeze informații cu privire la adaosul aplicat la tranzacția respectivă la momentul solicitării încheierii APA cu SMBV și, dacă respectiva administrație ar fi solicitat informațiile în cauză, s-ar fi ajuns la un adaos de [aproximativ 3 %] stabilit în condiții de concurență deplină din CPV pentru SCTC <sup>(237)</sup>, care este, în orice caz, mai mic decât adaosul de [aproximativ 6 %] și marja brută aferentă de [aproximativ 9 %] din CPV pe care Comisia le consideră a fi stabilite în condiții de concurență deplină în considerentul 358. Dacă adaosul respectiv ar fi fost ulterior acceptat în cadrul unui APA, SCTC ar fi fost împiedicată să mărească respectivul adaos la o medie de [aproximativ 18 %] începând din anul 2011, dacă nu există o solicitare de modificare a APA. În această privință, Comisia reamintește că APA încheiat cu SMBV se declară a fi valabil timp de zece ani, cu condiția ca ipotezele esențiale prezentate de SMBV să fie corecte și, în cazul în care acestea nu sunt corecte, ar trebui ca APA să fie considerat reziliat.

#### 9.6. Compatibilitatea ajutorului

- (431) Ajutorul de stat este considerat a fi compatibil cu piața internă dacă se încadrează în oricare dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (2) din tratat <sup>(238)</sup> și poate fi considerat compatibil cu piața internațională dacă se constată de către Comisie că se încadrează în oricare dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (3) din tratat. Cu toate acestea, statul membru care acordă ajutorul este cel care are sarcina de a dovedi că ajutorul de stat acordat de acesta este compatibil cu piața internă, în conformitate cu articolele 107 alineatul (2) sau 107 alineatul (3) din tratat.
- (432) Regatul Țărilor de Jos nu a invocat niciun motiv pentru a constata compatibilitatea cu oricare dintre dispozițiile respective pentru ajutorul de stat pe care l-a acordat prin încheierea APA cu SMBV.
- (433) În plus, după cum s-a explicat în considerentul 423, APA încheiat cu SMBV ar trebui considerat ca fiind o acordare de ajutor pentru funcționare în favoarea SMBV și grupului Starbucks. Ca o regulă generală, un astfel de ajutor nu poate fi considerat, în mod normal, compatibile cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (3) litera (c) din tratat în sensul că nu facilitează dezvoltarea anumitor activități sau a anumitor regiuni economice, și nici stimulentele fiscale în discuție nu sunt limitate în timp, degresive sau proporționale cu măsurile necesare în vederea remedierii unei anumite deficiențe economice din zonele respective.
- (434) În consecință, ajutorul de stat acordat în favoarea SMBV și grupului Starbucks de către Regatul Țărilor de Jos prin încheierea APA cu SMBV este incompatibil cu piața internă.

#### 9.7. Ilegalitatea ajutorului

- (435) În conformitate cu articolul 108 alineatul (3) din tratat, statele membre sunt obligate să informeze Comisia cu privire la orice intenție de acordare de ajutoare (obligația de notificare) și statul membru în cauză nu poate pune în aplicare nicio măsură de ajutor propusă până când Comisia nu a adoptat o decizie ca poziție finală cu privire la ajutorul în cauză (clauza suspensivă).

<sup>(236)</sup> A se vedea punctul 3.42 din Liniile directoare PT ale OCDE din 1995, conform căruia „în cazul în care sunt utilizate marjele de profit ale unei întreprinderi independente, profiturile provenite din tranzacțiile întreprinderii independente nu trebuie să fie denaturate prin tranzacții controlate ale întreprinderii respective”.

<sup>(237)</sup> A se vedea tabelul 11.

<sup>(238)</sup> Excepțiile prevăzute la articolul 107 alineatul (2) din tratat referitoare la ajutoarele cu caracter social acordate consumatorilor individuali, ajutoarele destinate remedierii daunelor provocate de catastrofe naturale sau de alte evenimente excepționale și ajutoarele acordate economiei anumitor regiuni din Republica Federală Germania, niciuna dintre acestea nefiind aplicabile în cazul de față.

- (436) Comisia remarcă faptul că Regatul Țărilor de Jos nu a notificat Comisia cu privire la vreo intenție de acordare a măsurii de ajutor contestate, nici nu a respectat clauza suspensivă prevăzută la articolul 108 alineatul (3) din tratat. Prin urmare, în conformitate cu articolul 1 litera (f) din Regulamentul (UE) 2015/1589 <sup>(239)</sup>, APA încheiat cu SMBV constituie ajutor ilegal, pus în aplicare cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat.

## 10. RECUPERARE

- (437) Articolul 16 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/1589 impune Comisiei obligația de a dispune recuperarea ajutorului ilegal și incompatibil. Această dispoziție prevede, de asemenea, ca statul membru în cauză să ia toate măsurile necesare pentru recuperarea ajutorului ilegal considerat a fi incompatibil. Articolul 16 alineatul (2) din Regulamentul (UE) 2015/1589 prevede faptul că ajutorul trebuie recuperat, inclusiv dobânda care curge de la data la care ajutorul ilegal a fost pus la dispoziția beneficiarului și până la data recuperării lui efective. Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei <sup>(240)</sup> prezintă metodele care trebuie utilizate pentru calcularea dobânzii de recuperare. În sfârșit, articolul 16 alineatul (3) din Regulamentul (UE) 2015/1589 prevede că „recuperarea se efectuează fără întârziere și în conformitate cu procedurile legislației naționale a statului membru în cauză, cu condiția ca acestea să permită executarea imediată și efectivă a deciziei Comisiei”.

### 10.1. Încredere legitimă

- (438) Articolul 16 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/1589 prevede că Comisia nu solicită recuperarea ajutorului în cazul în care aceasta ar contraveni unui principiu general de drept.
- (439) NOB este singura parte interesată care semnalează problema încrederii legitime. De la bun început, trebuie precizat că principiul încrederii legitime nu poate fi invocat decât de persoanele susceptibile de a rambursa ajutorul <sup>(241)</sup>, și anume Starbucks, și că Starbucks nu a prezentat niciun argument în acest sens.
- (440) În orice caz, pentru ca o acțiune privind principiul încrederii legitime să reușească, așteptarea trebuie să rezulte din acțiunea preliminară a Comisiei sub forma unor asigurări precise <sup>(242)</sup>. Aceasta înseamnă că încrederea legitimă trebuie să rezulte din comportamentul anterior al Comisiei care, de exemplu, a aprobat deja aceeași schemă de ajutor sau una similară. NOB nu a făcut referire la niciun astfel de act al Comisiei.
- (441) Argumentul încrederii legitime invocat de către NOB este, așadar, lipsit de fond în scopul recuperării ajutorului ilegal acordat de Regatul Țărilor de Jos în favoarea Starbucks prin decizia fiscală contestată emisă în favoarea SMBV.

### 10.2. Metoda de recuperare

- (442) În temeiul Tratatului CE și a jurisprudenței instituite a Curții Europene, Comisia poate hotărî dacă statul membru în cauză trebuie sau nu să anuleze sau să modifice măsura de ajutor în cauză atunci când a constatat că acesta este incompatibil cu piața comună. De asemenea, Curtea a susținut în mod consecvent că, în cazul măsurilor de ajutor considerate de Comisie ca fiind incompatibile cu piața internă, obligația statului de a anula măsura de ajutor este menită să restabilească situația existentă anterior. Curtea a afirmat în acest context că obiectivul este îndeplinit atunci când beneficiarul rambursează valoarea ajutoarelor acordate în mod ilegal, pierzând în acest fel avantajul pe care l-a avut față de ceilalți concurenți de pe piață, iar situația anterioară acordării ajutorului este restabilă.
- (443) Nicio dispoziție a legislației Uniunii nu impune Comisiei ca, atunci când dispune recuperarea ajutorului de stat declarat incompatibil cu piața internă, să cuantifice suma exactă a ajutorului de recuperat. Este suficient în schimb ca decizia Comisiei să cuprindă informații care să permită destinatarului să afle el însuși această sumă fără dificultăți excesive <sup>(243)</sup>.

<sup>(239)</sup> Se face trimitere la Regulamentul (UE) 2015/1589 în ceea ce privește ilegalitatea ajutorului și obligația de recuperare.

<sup>(240)</sup> Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei din 21 aprilie 2004 de punere în aplicare a Regulamentului (UE) 2015/1589 al Consiliului de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO L 140, 30.4.2004, p. 1).

<sup>(241)</sup> Cauzele conexe T-116/01 și T-118/01, *P & O European Ferries (Vizcaya) SA și Diputación Foral de Vizcaya/Comisia*, ECLI:EU:T:2003:217, punctul 115.

<sup>(242)</sup> Cauza T-290/97, *Mehibas Dordtselaan/Comisia*, ECLI:EU:T:2000:8, punctul 59, și hotărârea în cauzele conexe C-182/03 și C-217/03, *Belgia și Forum 187/Comisia*, ECLI:EU:C:2006:416, punctul 147.

<sup>(243)</sup> A se vedea cauza C-441/06, *Comisia/Franța*, ECLI:EU:C:2007:616, punctul 29 și jurisprudența citată.

- (444) În ceea ce privește ajutorul de stat ilegal acordat sub forma unor măsuri fiscale, comunicarea Comisiei privind impozitarea activităților economice prevede la punctul 35 că suma de recuperat trebuie calculată pe baza comparației dintre impozitul efectiv plătit și suma care ar fi trebuit plătită dacă s-ar fi aplicat norma general aplicabilă.
- (445) Conform concluziilor din considerentele 339-341, Comisia consideră că o comparație cu tranzacții necontrolate comparabile folosind metoda PNC, în special prevederile de acordare a licenței pentru drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire din mai multe acorduri privind servicii de prăjire, producție și distribuție pe care Starbucks le-a încheiat cu terți, demonstrează că valoarea redevenței plătite de SMBV societății Alki LP pentru drepturi de proprietate intelectuală privind activități de prăjire ar trebui să fie zero în condiții de concurență deplină. Cu alte cuvinte, nu ar trebui să fie datorată nicio redevență pentru proprietatea intelectuală din cadrul respectivei relații, întrucât SMBV nu pare să obțină niciun avantaj din utilizarea drepturilor de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire, preluate cu licență de la Alki LP.
- (446) Având în vedere această concluzie, Regatul Țărilor de Jos ar trebui să ia în considerare profiturile contabile ale SMBV fără nicio scădere a redevenței de plătit de către SMBV în favoarea Alki LP din profiturile respective pentru acordarea licenței pentru drepturi de proprietate intelectuală aferente activității de prăjire, ca punct de plecare din care să se stabilească obligația fiscală a SMBV în Regatul Țărilor de Jos cu scopul de a asigura faptul că ajutorul acordat prin APA încheiat cu SMBV este eliminat prin recuperare.
- (447) În plus, având în vedere concluzia Comisiei din considerentul 358 potrivit căreia un adaos mediu de până la [aproximativ 6 %] din costurile boabelor de cafea verde vândute de SCTC societății SMBV începând din exercițiul fiscal 2011 și prețurile pentru boabele de cafea verde vândute către SMBV corespunzător unei marje brute de [aproximativ 9 %] pentru SCTC constituie o aproximare fiabilă conform principiului concurenței depline, profiturile contabile ale SMBV începând din exercițiul fiscal 2011 ar trebui crescute cu diferența dintre marja brută pentru boabele de cafea verde aplicate efectiv în această perioadă și o marjă brută pentru CPV a SCTC de [aproximativ 9 %].
- (448) Diferența dintre suma corespunzătoare profiturilor contabile obținute în urma celor două etape prezentate în considerentele 446 și 447 și impozitate complet în conformitate cu normele sistemului general neerlandez de impozitare a societăților comerciale și impozitul pe profit plătit efectiv de către SMBV în Regatul Țărilor de Jos de la 1 octombrie 2007 este cea care reprezintă valoarea ajutorului care trebuie să fie recuperat de la SMBV și grupul Starbucks pentru a înlătura avantajul pe care SMBV și grupul Starbucks l-au primit în Regatul Țărilor de Jos ca urmare a APA încheiat cu SMBV.

### 10.3. Entitatea de la care trebuie recuperat ajutorul

- (449) Prin prisma observațiilor din considerentele 417-421, Comisia consideră că Regatul Țărilor de Jos ar trebui, în primul rând, să recupereze de la SMBV ajutorul ilegal și incompatibil acordat prin APA încheiat cu SMBV. În cazul în care SMBV nu este în măsură să ramburseze integral valoarea ajutorului primit în urma încheierii APA cu SMBV, Regatul Țărilor de Jos ar trebui să recupereze suma rămasă din ajutorul respectiv de la Starbucks Corporation, deoarece aceasta este entitatea care deține controlul asupra grupului Starbucks, astfel încât să se asigure înlăturarea avantajului acordat și restabilirea situației existente anterior pe piață.

## 11. CONCLUZIE

- (450) În concluzie, Comisia constată că Regatul Țărilor de Jos a acordat în mod ilegal ajutor de stat societății SMBV și grupului Starbucks prin încheierea APA cu SMBV, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat, pe care Regatul Țărilor de Jos este obligat să îl recupereze în temeiul articolului 16 din Regulamentul (UE) 2015/1589 de la SMBV și, în cazul în care acesta din urmă nu reușește să ramburseze suma integrală a ajutorului, de la Starbucks Corporation pentru valoarea rămasă din ajutorul acordat,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

### Articolul 1

Acordul de preț în avans încheiat de Regatul Țărilor de Jos la 28 aprilie 2008 cu Starbucks Manufacturing EMEA BV, care permite acesteia din urmă să își stabilească obligația fiscală de plată a impozitului pe profit în Regatul Țărilor de Jos o dată pe an pentru o perioadă de zece ani, constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, care este incompatibil cu piața internă și care a fost pus în aplicare în mod ilegal de către Regatul Țărilor de Jos, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat.

*Articolul 2*

- (1) Regatul Țărilor de Jos recuperează ajutorul ilegal și incompatibil menționat la articolul 1 de la Starbucks Manufacturing EMEA B.V.
- (2) Orice sume care rămân irecuperabile de la Starbucks Manufacturing EMEA BV, în urma recuperării descrise la alineatul precedent, trebuie recuperate de la Starbucks Corporation.
- (3) Sumele de recuperat sunt purtătoare de dobândă de la data la care au fost puse la dispoziția beneficiarilor până la data recuperării efective a acestora.
- (4) Dobânda se calculează pe o bază compusă, în conformitate cu capitolul V din Regulamentul (CE) nr. 794/2004.

*Articolul 3*

- (1) Recuperarea ajutorului de stat acordat, prevăzut la articolul 1, este imediată și efectivă.
- (2) Regatul Țărilor de Jos garantează că această decizie va fi pusă în aplicare în termen de patru luni de la comunicare.

*Articolul 4*

- (1) În termen de două luni de la data notificării prezentei decizii, Regatul Țărilor de Jos transmite informații referitoare la metodologia utilizată pentru a calcula valoarea exactă a ajutorului.
- (2) Regatul Țărilor de Jos informează Comisia cu privire la evoluția măsurilor naționale adoptate în vederea punerii în aplicare a prezentei decizii până la recuperarea ajutorului acordat menționat la articolul 1. La solicitarea Comisiei, Regatul Țărilor de Jos trebuie să prezinte imediat informații privind măsurile deja adoptate și planificate pentru respectarea prezentei decizii.

*Articolul 5*

Prezenta decizie se adresează Regatului Țărilor de Jos.

Adoptată la Bruxelles, 21 octombrie 2015.

*Pentru Comisie*  
Margrethe VESTAGER  
*Membru al Comisiei*

---