

ROZHODNUTIE KOMISIE (EÚ) 2017/502**z 21. októbra 2015****o štátnej pomoci SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), ktorú Holandsko poskytlo spoločnosti Starbucks***[oznámené pod číslom C(2015) 7143]***(Iba holandské znenie je autentické)****(Text s významom pre EHP)**

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o Európskej únii a na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek,

so zreteľom na Dohodu o Európskom hospodárskom priestore, a najmä na jej článok 62 ods. 1 písm. a),

po vyzvaní zainteresovaných strán, aby predložili pripomienky v súlade s uvedenými ustanoveniami ⁽¹⁾, a so zreteľom na tieto pripomienky,

keďže:

1. POSTUP

- (1) Komisia listom z 30. júla 2013 požiadala holandské orgány, aby poskytli informácie o postupoch v oblasti záväzných stanovísk v Holandsku, ako aj o všetkých záväzných stanoviskách, ktoré sa týkajú spoločností Starbucks Coffee EMEA BV (ďalej len „Starbucks Coffee BV“) a Starbucks Manufacturing EMEA BV (ďalej len „SMBV“), ktoré obidve nepriamo riadi korporácia Starbucks Corporation. Korporácia Starbucks Corporation a všetky spoločnosti, ktoré táto korporácia riadi, sa ďalej spoločne uvádzajú len ako „Starbucks“ alebo „skupina Starbucks“.
- (2) Holandské orgány listom z 2. októbra 2013 predložili Komisii požadované informácie vrátane záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia uzavretého v roku 2008 medzi holandskou finančnou správou a Starbucks Coffee BV (ďalej len „záväzný stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia Starbucks Coffee BV“) ⁽²⁾, záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia uzavretého v roku 2008 medzi holandskou finančnou správou a spoločnosťou SMBV (ďalej len „záväzný stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV“) a doplňujúcich dokumentov. Tieto dokumenty sa týkajú najmä správy o transferovom oceňovaní pripojenej k žiadosti o dve uvedené záväzné stanoviská (ďalej len „správa o transferovom oceňovaní“) a inej výmeny informácií medzi holandskou finančnou správou a daňovým poradcom Starbucks Corporation, [daňový poradca] ^(*), (ďalej len „daňový poradca“) v mene Starbucks Coffee BV a SMBV ⁽³⁾.
- (3) Dňa 9. januára 2014 zaslala Komisia v rámci prípravy stretnutia, ktoré sa malo konať 15. januára 2014, holandským úradom e-mail:, v ktorom bolo uvedených niekoľko otázok týkajúcich sa, okrem iného, zmluvy o transferovom oceňovaní schválenej v rámci záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia Starbucks Coffee BV a záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV uzavretého holandskou finančnou správou.
- (4) Dňa 15. januára 2014 sa konalo stretnutie medzi útvarmi Komisie a zástupcami holandskej finančnej správy, počas ktorého sa Komisia, okrem iného, snažila získať ďalšie objasnenia k úpravám vykonaným v nákladovom základe v správe o transferovom oceňovaní vo vzťahu k záväznému stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV a meniacim sa licenčným poplatkom, ktoré uhrádzala SMBV.

⁽¹⁾ Ú. v. EÚ C 460, 19.12.2014, s. 11.

⁽²⁾ V celom rozhodnutí sa pojmy „daňové stanovisko“ a „záväzný stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia“ používajú ako synonymá.

^(*) Časti tohto textu sa neuvádzajú, aby sa neprezradili dôverné informácie; tieto časti sú uvedené v hranatých zátvorkách. Ziskové rozpätia a prirážky SCTC týkajúce sa zelených kávových zŕn sú zaokrúhlené na najbližší násobok 3 %.

⁽³⁾ Ako súčasť doplňujúcich dokumentov bolo predložené aj predchádzajúce záväzné stanovisko uzavreté medzi holandskou finančnou správou a Starbucks Coffee BV a SMBV v roku 2001.

- (5) Holandské orgány v liste z 28. januára 2014 v odpovedi na otázky predložené na stretnutí 15. januára 2014 poskytli informácie o úprave porovnateľnosti, výbere porovnateľných spoločností a meniacich sa licenčných poplatkoch. Ďalšie informácie o poskytnutých dokumentoch sú opísané v odôvodneniach 59 až 62 rozhodnutia o začatí konania, ako je uvedené v odôvodnení 9.
- (6) Komisia listom zo 7. marca 2014 ⁽⁴⁾ informovala holandské orgány, že zvažuje, či môžu záväzné stanoviská k stanoveniu metódy ocenenia v prospech Starbucks Coffee BV a SMBV predstavovať novú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy, a vyzvala holandské orgány, aby sa vyjadrili k zlučiteľnosti takejto pomoci. Komisia vyzvala holandské orgány, aby poskytli všetky doplňujúce informácie týkajúce sa záväzných stanovísk k stanoveniu metódy ocenenia Starbucks Coffee BV a SMBV, ako aj daňových priznaní Starbucks Coffee BV a SMBV a spoločností súvisiacich s týmito dvoma spoločnosťami v Holandsku.
- (7) Holandské orgány listom z 21. marca 2014 odpovedali na list zo 7. marca 2014 a poskytli požadované daňové priznania. Holandské orgány takisto potvrdili, že Komisii už boli poskytnuté všetky príslušné dokumenty týkajúce sa záväzných stanovísk k stanoveniu metódy ocenenia, ktoré boli predtým predložené Komisii.
- (8) Dňa 6. mája 2014 sa konalo stretnutie medzi útvarmi Komisie a zástupcami holandskej finančnej správy.
- (9) Dňa 11. júna 2014 prijala Komisia rozhodnutie začať formálne vyšetrovacie konanie podľa článku 108 ods. 2 zmluvy vo vzťahu k záväznému stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV na základe toho, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia by mohlo predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“) ⁽⁵⁾.
- (10) Holandské orgány listom zo 16. júla 2014 predložili pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania. Tieto pripomienky okrem iného zahŕňali zmluvu o pražení medzi spoločnosťami Alki Limited Partnership (ďalej len „Alki LP“) a SMBV a zmluvu o kúpe zelenej kávy medzi spoločnosťami SMBV a Starbucks Coffee Trading Company SARL (ďalej len „SCTC“).
- (11) Komisia listom z 25. novembra 2014 požiadala holandské orgány, aby poskytli informácie požadované v rozhodnutí o začatí konania, ktoré holandské orgány predložili len čiastočne 16. júla 2014, a aby poskytli doplňujúce informácie potrebné na analyzovanie záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (12) Holandské orgány listom z 19. decembra 2014 odpovedali na list z 25. novembra 2014, pričom uviedli, že nemajú časť požadovaných informácií.
- (13) Dňa 19. decembra 2014 bolo rozhodnutie o začatí konania uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie*. Komisia vyzvala zainteresované strany, aby predložili svoje pripomienky k opatreniu.
- (14) Spoločnosť Starbucks predložila svoje pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania listom zo 16. januára 2015. Pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania predložili aj Holandské združenie daňových poradcov (De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, ďalej len „NOB“), Konfederácia holandských zamestnávateľov a priemyslu (Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond, ďalej len „VNO-NCW“), ATOZ Tax Advisers Luxembourg, Oxfam International a Rakúska obchodná komora (Bundesarbeitskammer Österreich, ďalej len „BAK“).
- (15) Holandské orgány listom z 8. januára 2015 predložili v odpovedi na list Komisie z 25. novembra 2014 zmluvu o založení komanditnej spoločnosti, ktorou sa vytvorila spoločnosť Alki LP.

⁽⁴⁾ Tento list bol odoslaný do Holandska 7. marca 2014 v angličtine a následne bola 14. marca 2014 odoslaná holandská verzia toho istého listu.

⁽⁵⁾ Pozri poznámku pod čiarou č. 1.

- (16) Dňa 12. februára 2015 Komisia informovala Holandsko, že v súlade s článkom 6a nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 ⁽⁶⁾ určila formálne vyšetrovacie konanie týkajúce sa záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV ako dovtedy neúčinné ⁽⁷⁾. Komisia listom zo 6. februára 2015 a v súlade s článkom 6a ods. 2 písm. b) nariadenia (ES) č. 659/1999 požiadala holandské orgány o súhlas, aby sa mohla obrátiť priamo na Starbucks s cieľom získať chýbajúce informácie.
- (17) Komisia listom z 18. februára 2015 informovala holandské orgány, že jej boli doručené vyjadrenia konkurenta týkajúce sa pridanej hodnoty procesu praženia pre zelené kávové zrná a vyzvala holandské orgány, aby predložili pripomienky k tomuto zisteniu. Francúzske orgány predložili Komisii svoje pripomienky k týmto zisteniam prostredníctvom listu z 11. marca 2015.
- (18) Holandsko v liste z 12. marca 2015 v odpovedi na list Komisie zo 6. februára 2015 poskytlo súhlas, aby sa Komisia obrátila priamo na Starbucks. V nadväznosti na tento súhlas Komisia listom zo 16. marca 2015 požiadala spoločnosť Starbucks na základe článku 6a ods. 6 nariadenia (ES) č. 659/1999, aby predložila informácie o právnej štruktúre a obchodnom modeli v prípade predajní Starbucks a o surovinách, ktoré používa SMBV, t. j. zelených kávových zrnách [žiadosť v rámci nástrojov na získavanie informácií o trhu (MIT), ďalej len „žiadosť adresovaná Starbucks v rámci MIT“].
- (19) Holandské orgány predložili svoje vyjadrenia k pripomienkam tretích strán k rozhodnutiu o začatí konania listami z 20. a 26. marca 2015.
- (20) Dňa 7. apríla 2015 sa Komisia po prijatí rozhodnutia z 12. februára 2015 a v súlade s článkom 6a ods. 6 nariadenia (ES) č. 659/1999 obrátila na štyroch konkurentov, aby jej poskytli informácie o trhu týkajúce sa ich obchodného modelu a hodnototvorných činností, aby mohla Komisia dokončiť posúdenie tohto prípadu (ďalej len „žiadosť adresovaná konkurentom v rámci MIT“). Týmto štyrmi konkurentmi boli spoločnosť Y, Alois Dallmayr Kaffee oHG (ďalej len „Dallmayr“), Nestlé S.A. (ďalej len „Nestlé“) a Melitta Europa GmbH & Co. KG (ďalej len „Melitta“). Komisia súčasne informovala holandské orgány, že zaslala žiadosti o informácie konkurentom spoločnosti Starbucks.
- (21) Starbucks predložila 13. apríla 2015 informácie, o ktoré Komisia požiadala v liste zo 16. marca 2015.
- (22) Spoločnosti Dallmayr a spoločnosť Y odpovedali na žiadosť Komisie o informácie o trhu zo 7. apríla 2015 listami z 27. apríla 2015.
- (23) Dňa 29. apríla 2015 sa konalo stretnutie medzi útvarmi Komisie a Starbucks, na ktorom útvary Komisie poskytli objasnenia k tomu, ako sa majú chápať niektoré otázky v žiadosti adresovanej Starbucks v rámci MIT v kontexte prešetrovania.
- (24) Komisia listom zo 6. mája 2015, po obdržaní odpovede Starbucks z 13. apríla 2015, požiadala Starbucks o poskytnutie doplňujúcich informácií.
- (25) Komisia listom z 11. mája 2015 požiadala spoločnosť Y o poskytnutie ďalších vysvetlení k predloženým informáciám o trhu. Tieto objasnenia poskytla spoločnosť Y listom z 21. mája 2015.
- (26) Nestlé a Melitta odpovedali na žiadosť Komisie adresovanú konkurentom v rámci MIT zo 7. apríla 2015 listami z 20. mája 2015 a 26. mája 2015.

⁽⁶⁾ Nariadenie Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. ES L 83, 27.3.1999, s. 1). Nariadenie Rady (ES) č. 659/1999 sa zrušuje nariadením Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúcim podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 248, 24.9.2015, s. 9), s účinnosťou od 14. októbra 2015. Všetky procesné kroky vykonané počas konania sa prijali podľa nariadenia (ES) č. 659/1999. Všetky odkazy na nariadenie (ES) č. 659/1999 sa môžu považovať za odkaz na nariadenie (EÚ) 2015/1589 a majú sa vykladať v súlade s tabuľkou zhody v prílohe II k neskoršiemu nariadeniu.

⁽⁷⁾ C(2015) 862, 12. februára 2015.

- (27) Holandské orgány listom z 27. mája 2015 predložili pripomienky k informáciám, ktoré poskytli spoločnosť Y a Dallmayr.
- (28) Starbucks odpovedal na žiadosť Komisie zo 6. mája 2015 listom z 29. mája 2015.
- (29) Holandské orgány listom z 19. júna 2015 predložili pripomienky k informáciám, ktoré poskytla Starbucks 13. apríla 2015 a 29. mája 2015.
- (30) Holandské orgány listom z 26. júna 2015 predložili pripomienky k informáciám o trhu, ktoré poskytli Nestlé a Melitta, a k objasneniam, ktoré poskytla spoločnosť Y.
- (31) Dňa 29. júna 2015 Starbucks poskytla na doplnenie svojich oznámení z 13. apríla 2015 a 29. mája 2015 ďalšie odôvodnenie predpokladaného nezávislého charakteru transferových cien, ktoré uplatnila SCTC na dodávky zelených kávových zŕn.
- (32) Starbucks listom z 24. júla 2015 z vlastného podnetu predložila doplňujúce informácie o činnostiach, ktoré vykonávajú SCTC, SMBV a Starbucks US ⁽⁸⁾, a predložila nové údaje týkajúce sa Alki LP.
- (33) Komisia listom z 5. augusta 2015 požiadala Starbucks o poskytnutie objasnení a iných dokumentov týkajúcich sa jej oznámenia z 24. júla 2015, aby mohla plne analyzovať nové informácie.
- (34) Starbucks v liste z 24. augusta 2015 a e-maile odoslanom 26. augusta 2015 čiastočne predložila informácie, o ktoré Komisia požiadala v liste z 5. augusta 2015. Komisia 28. augusta 2015 postúpila tieto informácie holandským orgánom.
- (35) Starbucks predložila Komisii zvyšné informácie v liste z 10. septembra 2015 a e-maile odoslanom 11. septembra 2015. Starbucks doplnila informácie predložené Komisii 10. a 11. septembra 2015 listom z 23. septembra 2015.
- (36) Holandské orgány predložili pripomienky k informáciám, ktoré poskytla Starbucks 10., 11. a 23. septembra 2015, listami z 25. septembra 2015 a zo 7. októbra 2015.

2. OPIS SPORNÉHO OPATRENIA

2.1. Opis príjemcu

- (37) Príjemcom opatrenia je SMBV. SMBV je dcérska spoločnosť skupiny Starbucks založená v Holandsku. Skupinu Starbucks tvorí Starbucks Corporation a všetky spoločnosti, ktoré táto korporácia riadi. Sídlo Starbucks Corporation je v Seattle v Spojených štátoch amerických (ďalej len „USA“). Podniková štruktúra skupiny Starbucks je podrobnejšie vysvetlená v odôvodnení 27 a na obrázku 1 v rozhodnutí o začatí konania.
- (38) Starbucks je spoločnosť pôsobiaca v 65 krajinách, ktorá praží, uvádza na trh a maloobchodne predáva špeciálnu kávu. Nakupuje a praží rôzne druhy kávy, ktoré sa predávajú spolu s ručne pripravenou kávou, čajom a inými nápojmi a čerstvými potravinami v obchodoch prevádzkovaných touto spoločnosťou. Predáva takisto rôzne výrobky z kávy a čaju a poskytuje licencie na svoje ochranné známky prostredníctvom iných kanálov, napríklad licencovaných obchodov, potravín a vnútroštátnych potravinových zariadení ⁽⁹⁾. V roku 2014 mala skupina Starbucks celosvetový čistý príjem 16 448 miliónov USD a príjem po zdanení 2 067 miliónov USD ⁽¹⁰⁾.
- (39) SMBV je jediný subjekt mimo USA plne kontrolovaný skupinou Starbucks, ktorý praží kávu.

⁽⁸⁾ Starbucks US znamená všetky spoločnosti, ktoré sú členmi skupiny Starbucks a majú sídlo v Spojených štátoch amerických.

⁽⁹⁾ Tento opis vychádza z výročnej správy Starbucks za rok 2014, s. 2.

⁽¹⁰⁾ Podrobnejšie informácie o skupine Starbucks sú uvedené v odôvodnení 20 v rozhodnutí o začatí konania.

2.2. O spornom opatrení

- (40) Toto rozhodnutie sa týka záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, ktoré uzatvorila holandská finančná správa s SMBV 28. apríla 2008 (*Vaststellingsovereenkomst APA*). Záväzný stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV je záväzný na desať rokov od 1. októbra 2007 do 31. decembra 2017 ⁽¹¹⁾.
- (41) Záväzný stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia je dohoda medzi finančnou správou a daňovníkom o uplatňovaní daňového práva vo vzťahu k (budúcim) transakciám, t. j. stanovuje sa v ňom výška zisku vytváraného daňovníkom z jeho činností, ktoré sa zohľadňujú v rámci právomoci ukladať dane. Záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia sa určuje v predstihu pred vnútro skupinovými transakciami vhodný súbor kritérií (napr. metóda, prvky porovnania a ich vhodné úpravy, základné hypotézy, pokiaľ ide o budúci vývoj) na určenie nezávislého trhového ocenenia v prípade týchto transakcií v danom období. Záväzný stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia formálne iniciuje daňovník.

2.2.1. Záväzný stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV

- (42) Uzavretím záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV holandská finančná správa súhlasila s tým, že príjem za činnosti, ktoré vykonáva SMBV v Holandsku (vrátane očakávaného rizika a použitého majetku), stanovený daňovým poradcom Starbucks v správe o transferovom oceňovaní predstavuje nezávislý príjem ⁽¹²⁾.
- (43) Tento príjem tvorí prirážka vo výške [9 – 12] % príslušnej nákladovej základne. Príslušný nákladový základ použitý na výpočet daného príjmu zahŕňa všetky osobné náklady v rámci výrobných činností aj dodávateľského reťazca, náklady na výrobné zariadenia (t. j. odpisy) a réžiu podniku. Nezahŕňa náklady na šálky, servítky atď. značky Starbucks, náklady na zelené kávové zrná (náklady na suroviny), náklady na logistiku a distribúciu za služby poskytované tretími stranami, príjem za činnosti poskytované tretími stranami v rámci tzv. zmlúv o konsignačnej výrobe a licenčné poplatky spoločnosti Alki LP.
- (44) V záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV holandská finančná správa ďalej súhlasila s tým, aby sa úroveň licenčných poplatkov SMBV spoločnosti Alki LP stanovila na konci každého roku ako rozdiel medzi realizovaným prevádzkovým ziskom pred uhradením licenčných výdavkov a uvedenou [9 – 12] % prirážkou pripočítanou k prevádzkovým výdavkom. V záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa ďalej uvádza, že „tieto licenčné poplatky je možné odpočítať na účely dane z príjmu právnických osôb a nevzťahuje sa na ne holandská zrážková daň“ ⁽¹³⁾.
- (45) V záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa tak schvaľuje priradenie zisku SMBV v rámci skupiny Starbucks, ktoré jej umožňuje, aby počas desiatich rokov stanovovala svoju daňovú povinnosť z príjmu právnických osôb voči Holandsku na ročnom základe. Vzhľadom na to, že záväzný stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia nadobudlo účinnosť 1. októbra 2007, v tomto rozhodnutí sa analyzuje záväzný stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV podľa pravidiel štátnej pomoci k tomuto dátumu.

2.2.2. Správa o transferovom oceňovaní

- (46) Príjem, ktorý odsúhlasila holandská finančná správa v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, vychádza z analýzy transferového oceňovania vypracovanej daňovým poradcom spoločnosti Starbucks v rámci správy o transferovom oceňovaní, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou uvedeného záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia.
- (47) Cieľom správy o transferovom oceňovaní je podporiť navrhované priradenie zisku SMBV v rámci skupiny Starbucks ako založené na nezávislom trhovom oceňovaní transakcií v rámci skupiny. V správe o transferovom oceňovaní sú uvedené základné údaje o spoločnosti, funkčná analýza a výber metódy transferového oceňovania. V správe sa uvádzajú tieto príslušné informácie o Starbucks Coffee BV a SMBV ⁽¹⁴⁾:

⁽¹¹⁾ V záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa uvádza, že po šiestom účtovnom roku, t. j. na konci roku 2013, sa vykoná kontrola v polovici stanoveného obdobia s cieľom posúdiť, či všetky skutočnosti a okolnosti zostali rovnaké.

⁽¹²⁾ Z holandského originálu: „[SMBV] wordt geacht een arm's length vergoeding te ontvangen voor haar activiteiten zoals beschreven [in het transfer pricing report] indien de operationele marge [9-12] % van de relevante kostgrondslag bedraagt.“

⁽¹³⁾ Z holandského originálu: „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.“ Vysvetlenie, prečo sa licenčné poplatky v Holandsku alebo v Spojenom kráľovstve nezdaňujú, pozri v odôvodnení 28 v rozhodnutí o začatí konania.

⁽¹⁴⁾ V odôvodneniach 27 a 28 rozhodnutia o začatí konania sa uvádza úplný opis právnej štruktúry Starbucks, ako je uvedený v správe o transferovom oceňovaní.

2.2.2.1. Starbucks Coffee BV

- (48) Starbucks Coffee BV pôsobí ako ústredie skupiny Starbucks pre oblasť Európy, Blízkeho východu a Afriky (EMEA), ktoré podporuje obchodné činnosti skupiny v tejto oblasti. Starbucks Coffee BV pomáha pri určovaní investorov s cieľom rozvíjať a prevádzkovať maloobchodné predajne Starbucks v oblasti EMEA. Starbucks Coffee BV v rámci svojich úloh ako ústredia poskytuje za licenčné poplatky licencie na určité ochranné známky Starbucks, technológie a odborné znalosti ⁽¹⁵⁾ od jej akcionára, spoločnosti Alki LP. Starbucks Coffee BV uzatvára zmluvy označované ako „franchisingové zmluvy“ (Area Development and Operation Agreement) (ďalej len „ADOA“) s prepojenými a neprepojenými prevádzkovateľmi predajní Starbucks v oblasti EMEA. Títo prevádzkovatelia sa označujú ako „investori“, pričom sa ďalej uvádzajú aj ako „predajne“. Starbucks Coffee BV udeľuje investorom čiastkové licencie na práva duševného vlastníctva, aby im umožnila vybudovať a prevádzkovať ich predajne ako predajne Starbucks. Za využívanie duševného vlastníctva platia investori Starbucks Coffee BV licenčné a iné poplatky na základe percenta obratu. Podľa oznámenia Holandska z 2. októbra 2013 platia prepojení aj neprepojení investori Starbucks Coffee BV ako licenčný poplatok rovnaké percento obratu. Daňový poradca Starbucks preto usudzuje, že metóda nezávislej trhovej ceny (CUP) ⁽¹⁶⁾ sa uplatňuje na stanovenie nezávislej trhovej ceny vnútrogrupinových licenčných poplatkov vyplácaných ústrediu Starbucks Coffee BV v oblasti EMEA ⁽¹⁷⁾.

2.2.2.2. SMBV

- (49) Daňový poradca Starbucks uviedol pri opísaní najdôležitejších transakcií a vnútrogrupinových tokov pre SMBV v správe o transferovom oceňovaní ⁽¹⁸⁾ len toľko, že SMBV najmä spracováva zelenú kávu a predáva praženú kávu pridruženým a nepridruženým stranám. Vysvetlil aj to, že zelené kávové zrná, ktoré dodáva SMBV, sa dodávajú z pridruženej dcérskej spoločnosti Starbucks vo švajčiarsku (SCTC). Ďalej vysvetlil, že SMBV pôsobí ako sprostredkovateľský subjekt, ktorý okrem kávy distribuuje rôzne iné položky. Daňový poradca ďalej objasnil, že okrem činnosti dodávateľského reťazca pre vlastné výrobné činnosti poskytuje SMBV určitú podporu dodávateľských reťazcov pre niektoré trhy. Daňový poradca neuvádza v rámci najdôležitejších transakcií a vnútrogrupinových tokov zmluvu o udelení licencie na duševné vlastníctvo týkajúce sa praženia, na základe ktorej platí SMBV licenčné poplatky spoločnosti Alki LP za licencované duševné vlastníctvo, ale uvádza ju len v grafe a opisuje ju v samostatnej časti správy o transferovom oceňovaní, v ktorej uvádza informácie o trhu v oblasti EMEA a činnostiach v Holandsku ⁽¹⁹⁾.
- (50) Podľa funkčnej analýzy uvedenej v správe o transferovom oceňovaní ⁽²⁰⁾ sa činnosti SMBV sústreďujú do závodu na praženie kávy so sídlom v Amsterdame. Hlavnou surovinou tohto procesu praženia sú zelené kávové zrná. Skutočný proces praženia, pokiaľ ide o konkrétnu kávovú zmes, závisí od konkrétneho druhu zeleného kávového zrna použitého v recepte a od požadovaného chuťového profilu. SMBV je zodpovedná za plnenie prognóz praženia, ktoré poskytuje Starbucks US, a za zabezpečenie toho, aby výsledné výrobky spĺňali normy kvality Starbucks US. SMBV nakupuje zelené kávové zrná od povereného dodávateľa SCTC ⁽²¹⁾. Zrná pre trh v oblasti EMEA praží a balí v Holandsku SMBV.
- (51) SMBV udeľuje licencie na časť duševného vlastníctva od spoločnosti Alki LP, ktorá nie je uvedená vo funkčnej analýze, ale je opísaná v samostatnej časti o trhu v oblasti EMEA a činnostiach v Holandsku ako „potrebná na využívanie výrobného procesu na praženie kávy a práva na dodávanie kávy [i]nvestorom. [SMBV] za to uhradza Alki LP licenčné poplatky za licencované duševné vlastníctvo“ ⁽²²⁾. Toto duševné vlastníctvo týkajúce sa praženia kávy zahŕňa najmä krivky praženia, ktoré podľa správy o transferovom oceňovaní určujú teplotu a dĺžku času potrebného na dokončenie procesu praženia.

⁽¹⁵⁾ Tieto ochranné známky, technológie a odborné znalosti zahŕňajú najmä formát predajne Starbucks a podnikovú identitu Starbucks.

⁽¹⁶⁾ Opis metódy CUP pozri v odôvodnení 71.

⁽¹⁷⁾ Toto vymedzenie vychádza z odsekov 2.13 až 2.20 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010. (Externá) nezávislá trhová cena sa uplatňuje v prípade, ak nezávislé tretie strany platia za rovnakých podmienok za rovnaký výrobok alebo službu rovnakú cenu ako prepojené strany. V takom prípade sa vnútrogrupinové licenčné poplatky týkajú platieb uhradených Starbucks Coffee BV investormi v oblasti EMEA, ktorí sú vo vlastníctve Starbucks.

⁽¹⁸⁾ Oddiel II.G správy o transferovom oceňovaní.

⁽¹⁹⁾ Oddiel II.E správy o transferovom oceňovaní.

⁽²⁰⁾ Oddiel III.B správy o transferovom oceňovaní.

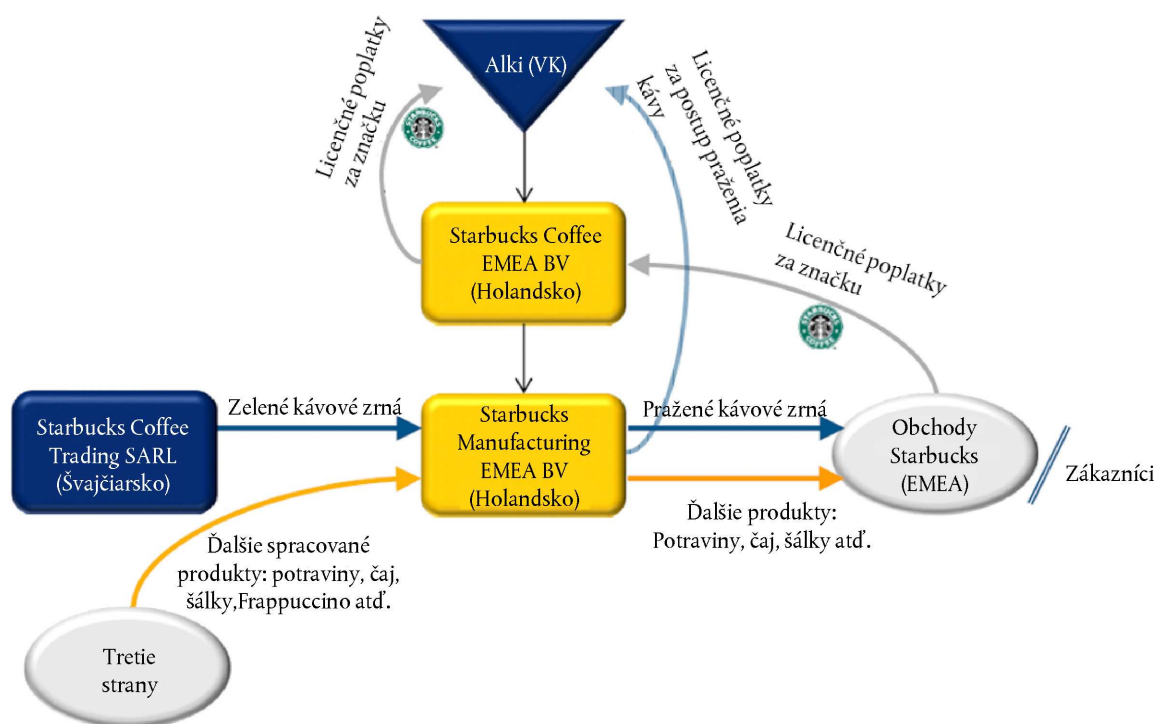
⁽²¹⁾ SCTC nakupuje tieto zrná pre celú skupinu Starbucks po celom svete a pre jej samostatných držiteľov licencií.

⁽²²⁾ Pozri poznámku pod čiarou č. 19.

- (52) Podľa správy o transferovom oceňovaní SMBV zamestnávala [40 – 60] osôb, z ktorých [20 – 30] vykonávalo činnosti dodávateľského reťazca vrátane obstarávania, plánovania, logistiky a plánovania distribúcie ⁽²³⁾. SMBV má distribučné stredisko v Spojenom kráľovstve, ktoré na základe zmluvy prevádzkuje tretia strana ⁽²⁴⁾. SMBV uzavrela zmluvu o zásobovaní a logistike s treťou stranou v Holandsku, na základe ktorej nakupuje tretia strana zásoby na opätovný predaj investorom za dohodnuté ceny ⁽²⁵⁾. SMBV si najala aj ďalšiu tretiu stranu, aby otvorila v roku 2006 distribučné stredisko v Nemecku.
- (53) SMBV má takisto vzťah s konsignačným výrobcom, [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1]. [Nepridružená výrobná spoločnosť 1] vyrába najmä [kávový výrobok s registrovanou ochrannou známkou] prášok pre výrobok [káva s registrovanou ochrannou známkou] Starbucks. SMBV je zodpovedná ⁽²⁶⁾ za riadenie tohto vzťahu v oblasti výroby na zákazku ⁽²⁷⁾ a predáva väčšinu výrobkov, ktoré vyrobí [nepridružená výrobná spoločnosť 1], spoločnostiam Starbucks so sídlom v USA.
- (54) Obrázok 1 vychádza z opisu v správe o transferovom oceňovaní a zobrazuje tú časť štruktúry Starbucks, ktorá je dôležitá pre toto rozhodnutie ⁽²⁸⁾.

Obrázok 1

Štruktúra Starbucks na základe opisu v správe o transferovom oceňovaní



⁽²³⁾ V roku 2011 zamestnávala SMBV približne [70 – 80] osôb. Podľa vyjadrení Starbucks k rozhodnutiu o začatí konania sa [40 – 50] osôb podieľalo na pražení kávy a [30 – 40] osôb na logistike a administratívnych službách.

⁽²⁴⁾ Podľa informácií, ktoré predložila Starbucks Holandsku, keď požiadala o záväzné stanovisko, uzatvorili SMBV a Starbucks Corporation v roku 2003 zmluvu s [nepridruženou logistickou spoločnosťou A], podľa ktorej bude [nepridružená logistická spoločnosť A] poskytovať služby riadenia zásob (podporujúce prognózy, ktoré poskytuje Starbucks), koordináciu dovozu a služby dokumentovania vývozu, správu zmlúv s predajcami a skladové činnosti.

⁽²⁵⁾ Podľa informácií, ktoré predložila Starbucks Holandsku, keď požiadala o záväzné stanovisko, uzatvorili SMBV a Starbucks Corporation v roku 2004 s [nepridruženou logistickou spoločnosťou B] zmluvu o službách dodávateľského reťazca a skladových službách pre činnosti súvisiace s kávou, podľa ktorej bude [nepridružená logistická spoločnosť B] vykonávať skladové služby vo vzťahu k rôznym výrobkom Starbucks vrátane administratívnych a manipulačných služieb, nakladania a vykladania vozidiel, kontroly a skladovania.

⁽²⁶⁾ Podľa správy o transferovom oceňovaní je SMBV zodpovedná za zmluvný vzťah s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1]. Zmluvy medzi [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1] a SMBV však podľa Starbucks dohodol Starbucks [...].

⁽²⁷⁾ Výrobou na zákazku sa obvykle rozumie dohoda, v rámci ktorej spoločnosť spracováva suroviny alebo polotovary pre inú spoločnosť.

⁽²⁸⁾ Tento graf nie je uvedený v správe, vytvorila ho Komisia s cieľom uľahčiť výklad tohto rozhodnutia.

- (55) Podľa správy o transferovom oceňovaní vybral daňový poradca na odhad nezávislého príjmu SMBV metódu čistého obchodného rozpätia (ďalej len „TNMM“⁽²⁹⁾) namiesto iných metód transferového oceňovania, lebo „v konkrétnom súbore okolností v prípade Starbucks je čistá marža menej vystavená vplyvu transakčných a funkčných rozdielov ako v prípade kritérií použitých v štandardných tradičných metódach“⁽³⁰⁾. Podrobnejší opis výberu metódy a porovnávacej analýzy v správe o transferovom oceňovaní je uvedený v odôvodneniach 40 až 58 rozhodnutia o začatí konania.
- (56) Pri uplatnení TNMM na činnosti SMBV v oblasti praženia považoval daňový poradca za relevantný základ⁽³¹⁾ pre ukazovateľ čistého zisku náklady na služby vykonávané SMBV v súlade s metódou zvýšených nákladov, ktorá sa považuje za vhodnú metodiku pre dodávateľský reťazec a výrobné služby. Prirážka sa však uplatňuje len na tie náklady, pri ktorých SMBV podľa daňového poradcu pridáva hodnotu. V správe o transferovom oceňovaní sú tieto náklady uvedené ako hlavné prevádzkové náklady, napríklad náklady na pracovníkov a odpisy, okrem nákladov vynaložených na obstaranie predaného tovaru (NPT).
- (57) Daňový poradca vykonal pri určovaní primeraného nezávislého rozsahu ziskovosti pre činnosti vykonávané SMBV vyhľadávanie s cieľom určiť spoločnosti pôsobiace v Európe s podobnými činnosťami a rizikami. Vyhľadávaním porovnateľných spoločností v databáze Amadeus⁽³²⁾ pomocou základného kódu 1586 – Spracovanie čaju a kávy klasifikácie NACE Rev 1.1 s cieľom zistiť spoločnosti zapojené do obchodu s kávou (nákup a predaj kávy, ktorú samotná spoločnosť nespracováva, sa za porovnateľný nepovažoval) s následným vylúčením niektorých spoločností na základe doplňujúcich kritérií finančného výberu a manuálnej analýzy, ktorú vykonal daňový poradca⁽³³⁾, sa nakoniec zistilo 20 spoločností, ktoré boli potenciálne porovnateľné⁽³⁴⁾.
- (58) Ukazovateľom čistého zisku vypočítaným v prípade každej spoločnosti bola prirážka k celkovým nákladom, ktorá je vymedzená ako prevádzkový zisk vydelený celkovými prevádzkovými nákladmi. Medián neupravennej prirážky k celkovým nákladom týchto spoločností v rokoch 2001 – 2005 bol odhadnutý na úrovni 7,8 %.
- (59) Podľa daňového poradcu však tento súbor porovnateľných spoločností zahŕňa plnohodnotných výrobcov, ktorí obvykle vykonávajú viac činností a znášajú riziko súvisiace so surovinami, ktoré používajú. S cieľom opraviť tento rozdiel a údajne zvýšiť spoľahlivosť porovnania daňový poradca vykonal prvú úpravu s cieľom zohľadniť skutočnosť, že navrhované uplatnenie prirážky k nákladovému základu SMBV nezahŕňa nákladovú zložku zelených kávových zŕn.
- (60) Výnosy porovnateľných spoločností by podľa daňového poradcu odrážali výnos z nákladovej základne, ktorá zahŕňa takéto suroviny. Daňový poradca preto upravil náklady na suroviny s cieľom upraviť celkovú prirážku k nákladom⁽³⁵⁾ získanú zo súboru porovnateľných spoločností. Daňový poradca uviedol, že táto úprava súvisí s tým, čo označil ako „prevzatie vlastníckeho práva na suroviny“. Daňový poradca konkrétne odpočítal od zisku každej spoločnosti v súbore ich odhadovanú cenu surovín vynásobenú 12-mesačnou sadzbou EURIBOR zvýšenou o 50 bazických bodov.

⁽²⁹⁾ Opis TNMM je uvedený v odôvodnení 72.

⁽³⁰⁾ Transakčné rozdiely znamenajú rozdiely medzi transakciami, ktoré uzatvorila spoločnosť, v prípade ktorých je zdaniteľný základ stanovený približne pomocou metódy transferového oceňovania, a transakciami uzatvorenými medzi nezávislými spoločnosťami, ktoré sa používajú na stanovenie nezávislého trhového oceňovania. V rámci metódy TNMM to znamená transakcie uzatvorené medzi porovnateľnými spoločnosťami používané na stanovenie približného nezávislého rozpätia. Funkčné rozdiely znamenajú rozdiely medzi činnosťami, ktoré vykonáva spoločnosť, v prípade ktorých je zdaniteľný základ stanovený približne pomocou metódy transferového oceňovania, a činnosťami, ktoré vykonávajú porovnateľné spoločnosti na stanovenie približného nezávislého rozpätia.

⁽³¹⁾ V správe sa v tomto kontexte odkazuje na odsek 326 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

⁽³²⁾ Databáza Amadeus je databáza porovnateľných finančných informácií pre verejnosť a súkromné spoločnosti v Európe. Spravuje ju Bureau van Dijk, vydavateľ informácií o spoločnostiach a obchodných informácií.

⁽³³⁾ Automatizovaným vyhľadávaním v databáze Amadeus sa zistilo 240 spoločností; daňový poradca uplatnením doplňujúcich kritérií finančného výberu vylúčil 88 spoločností, čím sa vzorka znížila na 152 potenciálne porovnateľných spoločností.

⁽³⁴⁾ Hlavnými kritériami vylúčenia bolo, že dané spoločnosti boli zapojené do nesúvisiacich činností (t. j. distribúcie, opravy atď.), vyrábali nesúvisiace výrobky (napr. cukríky, iné potravinové výrobky atď.) alebo že spoločnosti tvorili súčasť nejakej skupiny. 20 spoločností akceptovaných na účely porovnania v správe o transferovom oceňovaní je uvedených v prílohách k danej správe a sú prevzaté do tabuľky 5 rozhodnutia o začatí konania.

⁽³⁵⁾ Daňový poradca používa pojem „prirážka“, aj keď výpočet prirážky vychádza z prevádzkového zisku porovnateľných spoločností vydeleného nákladovým základom a nie hrubým ziskom.

- (61) Kombináciou týchto dvoch úprav sa znížil odhadovaný príjem z mediánu na úrovni 7,8 % k celkovým nákladom na odhadovaný medián na úrovni 9,9 % k prevádzkovým nákladom ⁽³⁶⁾. Na tomto základe sa (zaokrúhlená) prirážka na úrovni [9 – 12] % prevádzkových nákladov považovala za prirážku, ktorá odráža nezávislú prirážku za poskytovanie služieb v oblasti praženia a zabezpečenie súvisiacich činností dodávateľského reťazca SMBV pre vnútrogrupinové transakcie.

2.3. Opis smernice OECD o transferovom oceňovaní

- (62) Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“) poskytuje pre svoje členské krajiny usmernenie k zdaňovaniu. Usmernenie OECD k transferovému oceňovaniu sa nachádza v smernici o transferovom oceňovaní (ďalej len „smernica OECD o transferovom oceňovaní“), ktorá slúži ako nezáväzný právny nástroj poskytujúci usmernenie k transferovým cenám.
- (63) Transferové ceny znamenajú ceny účtované za obchodné transakcie medzi rôznymi stranami tej istej skupiny spoločností. Nadnárodné spoločnosti sú finančne stimulované, aby prideliť čo najmenší zisk do jurisdikcií, v ktorých sa zisky zdaňujú vyššou sadzbou dane. To by mohlo viesť k nadsadeným transferovým cenám, ktoré by sa nemali prijať ako základ na výpočet zdaniteľného príjmu. S cieľom zabrániť tomuto problému by mali finančné správy akceptovať len ceny vyplácané medzi vnútrogrupinovými spoločnosťami tak, akoby boli odsúhlasené medzi samostatnými spoločnosťami nezávisle rokujúcimi za porovnateľných okolností ⁽³⁷⁾. Tento prístup je známy ako „princíp nezávislého vzťahu“.
- (64) Autoritatívne vyhlásenie o princípe nezávislého vzťahu je uvedené v odseku 1 článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní, ktorá tvorí základ dvojstranných daňových zmlúv medzi členskými krajinami OECD a rastúcim počtom nečlenských krajín. V článku 9 sa stanovuje: „[Pokiaľ] sú v týchto prípadoch oba [súvisiace] podniky vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch viazané dohodnutými alebo uloženými podmienkami, ktoré sa líšia od podmienok, ktoré boli dohodnuté medzi nezávislými podnikmi, možno zisky, ktoré by pri neexistencii týchto podmienok boli dosiahnuté jedným z týchto podnikov, avšak z dôvodu týchto podmienok ich nebolo možné dosiahnuť, zahrnúť do ziskov tohto podniku a následne zdaňiť.“
- (65) Výbor OECD pre fiškálne záležitosti prijal 27. júna 1995 smernicu o transferovom oceňovaní (ďalej len „smernica OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995“ ⁽³⁸⁾), ktorá bola predmetom odporúčania Rady OECD ⁽³⁹⁾. Najnovšia verzia smernice OECD o transferovom oceňovaní bola prijatá v júli 2010 (ďalej len „smernica OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010“ ⁽⁴⁰⁾).
- (66) Vzhľadom na nezáväzný charakter smernice sú finančné správy členských krajín OECD jednoducho nabádané, aby postupovali v súlade so smernicou. Vo všeobecnosti však smernica OECD o transferovom oceňovaní má ústredný význam a výrazný vplyv na daňové postupy členských (a dokonca aj nečlenských) krajín OECD. Vo viacerých členských krajinách okrem toho sa stala právne záväznou alebo slúži ako referenčný dokument na účely výkladu domáceho daňového práva. Keď Komisia cituje v tomto rozhodnutí smernicu OECD o transferovom oceňovaní, robí tak preto, že táto smernica je existujúcou príručkou v oblasti transferového oceňovania vytvorenou na základe odborných diskusií v kontexte OECD a súhrnom techník, ktorých cieľom je riešiť bežné problémy pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu na konkrétne situácie. Smernica OECD o transferovom oceňovaní preto poskytuje finančným správam a nadnárodným podnikom užitočnú orientáciu pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu. Súčasne odráža medzinárodný konsenzus týkajúci sa transferového oceňovania.

2.3.1. Metódy transferového oceňovania

- (67) V obidvoch smerniciach OECD o transferovom oceňovaní (z roku 1995 aj 2010) je opísaných päť metód na zjednotenie transakcií nezávislého trhového oceňovania a rozdelenia zisku medzi spoločnosťami tej istej podnikovej skupiny: i) metóda nezávislej trhovej ceny (ďalej len „CUP“); ii) metóda zvýšených nákladov; iii) metóda následného predaja; iv) TNMM a v) transakčná metóda delenia zisku. V obidvoch smerniciach sa súčasne

⁽³⁶⁾ V prípade SMBV predstavujú prevádzkové náklady malú časť celkových nákladov. Výsledný odhad základu dane je tak nižší, aj keď je použité percento prirážky vyššie.

⁽³⁷⁾ Daňové správy a zákonodarcovia sú si vedomí tohto problému a finančná správa má vo všeobecnosti na základe právnych predpisov možnosť opraviť daňové priznania integrovaných spoločností, ktoré nesprávne uplatňujú transferové ceny, tak, že namiesto uvedených cien použije ceny, ktoré zodpovedajú spoľahlivému odhadu cien dohodnutých medzi samostatnými spoločnosťami nezávisle rokujúcimi za porovnateľných okolností.

⁽³⁸⁾ Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, OECD, 13. júla 1995.

⁽³⁹⁾ Odporúčanie C(95)126/FINAL z 13. júla 1995.

⁽⁴⁰⁾ Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, OECD, 22. júla 2010.

zavádza rozlišovanie medzi tradičnými transakčnými metódami (prvé tri metódy) a transakčnými ziskovými metódami (posledné dve metódy). V obidvoch smerniciach sa ďalej vysvetľuje, že nadnárodným korporáciám je pri stanovovaní transferových cien ponechaná sloboda uplatňovať metódy, ktoré nie sú opísané v tejto smernici, za predpokladu, že tieto ceny zodpovedajú princípu nezávislého vzťahu.

- (68) V smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 sa uvádza, že ako prostriedok na stanovenie toho, či je transferové oceňovanie nezávislé, sa výslovne uprednostňujú tradičné transakčné metódy, ako je CUP, pred transakčnými metódami, ako je TNMM. V odseku 3.49 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 sa uvádza: „Tradičné transakčné metódy sa majú uprednostniť pred transakčnými ziskovými metódami ako prostriedkom na stanovenie toho, či je transferová cena nezávislá, t. j. či existuje osobitný stav, ktorý má vplyv na úroveň ziskov medzi súvisiacimi podnikmi. Na základe praktických skúseností sa doteraz preukázalo, že vo väčšine prípadov je možné uplatniť tradičné transakčné metódy.“
- (69) V tejto súvislosti sa v odseku 2.3 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 uvádza: „V dôsledku toho sa tam, kde sa môžu rovnocenným spôsobom uplatniť tradičná transakčná metóda a transakčná zisková metóda, pri zohľadnení kritérií opísaných v odseku 2.2 uprednostňuje tradičná transakčná metóda pred transakčnou ziskovou metódou.“
- (70) Pre toto rozhodnutie sú relevantné CUP a TNMM, a preto sú podrobnejšie opísané v odôvodneniach 71 až 75.
- (71) Pri metóde CUP sa porovnáva cena účtovaná za prevod majetku alebo služieb v rámci kontrolovanej transakcie (t. j. transakcie medzi dvoma podnikmi, ktoré sú navzájom súvisiace podniky) s cenou účtovanou za prevod majetku alebo služieb v rámci porovnateľnej nekontrolovanej transakcie (t. j. transakcie medzi podnikmi, ktoré sú navzájom nezávislé) vykonanou za porovnateľných okolností.
- (72) TNMM je jedna z „nepriamych“ metód na zjednotenie transakcií nezávislého trhového ocenenia a rozdelenia zisku medzi spoločnosťami tej istej podnikovej skupiny. Zjednocuje sa to, čo by bolo skôr nezávislým ziskom za celú činnosť, než za určené transakcie. Snahou nie je stanoviť ceny predaného tovaru, ale odhadnúť zisky, ktoré by mohli nezávislé spoločnosti očakávať, že by ich získali z nejakej činnosti, napríklad z činnosti predaja tovaru. Dosahuje sa to tak, že sa zoberie vhodný základ („ukazovateľ čistého zisku“), napríklad náklady, obrát alebo fixný kapitál, a uplatní sa miera zisku, ktorá odráža mieru zisku pozorovanú v porovnateľných nekontrolovaných transakciách v rámci daného základu.
- (73) TNMM cenu za jednotlivé transakcie nestanovuje, zdaniteľný zisk subjektu odhadnutý metódou TNMM preto nemusí mať priamy vplyv na zdaniteľný zisk iného subjektu tej istej podnikovej skupiny. Táto metóda sa preto líši od použitia napríklad metódy CUP, keď sa pri transferovom oceňovaní stanovuje cena určitého tovaru alebo služby, ktorú potom spoločnosť v skupine, ktorá konkrétny tovar alebo službu predáva, a spoločnosť v skupine, ktorá ich kupuje, zaznamenajú do zdaniteľného zisku za rovnaké množstvo.
- (74) Použitie TNMM sa často spája s odsekom 3.18 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, podľa ktorého má byť „skúmaná strana“, t. j. strana transakcie, pre ktorú sa skúša finančný ukazovateľ (prirážka k nákladom, hrubá marža alebo ukazovateľ čistého zisku), v zásade spoločnosť s menej zložitými činnosťami. V odseku 3.18 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa konkrétne uvádza toto odporúčanie: „Pri uplatňovaní metódy zvýšených nákladov, ceny následného predaja alebo čistého obchodného rozpätia, ako sú opísané v kapitole II, je potrebné vybrať tú stranu transakcie, pre ktorú sa skúša finančný ukazovateľ (prirážka k nákladom, hrubá marža alebo ukazovateľ čistého zisku). Výber skúmanej strany má byť konzistentný s funkčnou analýzou transakcie. Vo všeobecnosti je skúmaná strana tá, na ktorú je možné najspoľahlivejším spôsobom uplatniť metódu transferového oceňovania a pre ktorú je možné nájsť najspoľahlivejšie prvky porovnania, t. j. najčastejšie to bude tá strana, ktorá má menej zložitú funkčnú analýzu.“⁽⁴¹⁾
- (75) Tento odsek v smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 daňoví poradcovia v situáciách transakcií medzi dvoma súvisiacimi spoločnosťami často vykladajú tak, že umožňuje odhadnúť nezávislú ziskovosť len jednej z nich, t. j. tej, ktorá je menej zložitá, a pripísať všetok ďalší zisk uvedený vo výkazoch druhej spoločnosti,

⁽⁴¹⁾ V prípade smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 pozri odsek 3.43, ktorý obsahuje porovnateľný opis.

ktorá sa považuje za zložitejšiu. Robí sa tak bez ohľadu na to, či spoločnosť, ktorá sa považuje za zložitejšiu, získava nezávislý príjem ako výsledok transakcií medzi ňou a menej zložitou spoločnosťou, a bez ohľadu na skutočnosť, že v smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa zrejme nestanovuje požiadavka, aby sa výsledné transakcie oceňovali nezávisle, keď sa vychádza z odseku 3.18 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

2.3.2. Nezávislý rozsah

- (76) V smernici OECD o transferovom oceňovaní sa ako prijateľný nezávislý výstup z porovnávacej analýzy opisuje skôr rozsah výstupov, než jeden konkrétny výstup ⁽⁴²⁾. V praxi je to, na čo sa daňoví poradcovia odvolávajú ako na „rozsah“, medzikvartilový rozsah. Kvartily v sérii údajov sú tri body, ktoré rozdeľujú čísla v množine usporiadanej od najmenšieho po najväčšie na tri množiny s rovnakým počtom čísel, čo znamená, že 25 % údajov je v 25. percentile (ktorý sa nazýva aj dolný kvartil), 50 % údajov je pod druhým kvartilom, čo je medián množiny, alebo sa mu rovná a 75 % údajov je pod 75. percentilom alebo sa mu rovná (nazývaným aj „horný kvartil“). Takýto medzikvartilový rozsah sa uvádza v odseku 3.57 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 v situáciách, keď nie je možné plne vyriešiť chyby porovnateľnosti. Podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 by mohli v takých prípadoch, keď rozsah zahŕňa pomerne veľký počet pozorovaní, k zvýšeniu spoľahlivosti analýzy prispieť štatistické nástroje, ktoré zohľadňujú strednú hodnotu (napr. medzikvartilový rozsah alebo iné percentily) s cieľom zúžiť rozsah. V praxi si daňoví poradcovia často myslia, že každý výsledok v medzikvartilovom rozsahu je prijateľný a rovnako správny.
- (77) Okrem toho, keď úpravy oceňovania vykonáva daňovník, ktorý je mimo správneho rozsahu, môže sa finančná správa v prípade chýb porovnateľnosti spoľahnúť podľa odseku 3.62 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 ⁽⁴³⁾ na miery strednej hodnoty (napríklad medián, priemer alebo vážené priemery atď.) s cieľom stanoviť príslušný bod v rozsahu.

2.4. Opis hlavných účtovných a finančných pojmov používaných pri analýze v rámci transferového oceňovania

- (78) V analýze v rámci transferového oceňovania v správe o transferovom oceňovaní pripojenej k žiadosti o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV je uvedených niekoľko účtovných koncepcií a finančných ukazovateľov zisku. V ďalšej časti je uvedený stručný prehľad finančných ukazovateľov a účtovných koncepcií, ktoré sa často využívajú pri posúdení v rámci transferového oceňovania a sú pre tento prípad relevantné.

2.4.1. Hlavné položky vo výkaze ziskov a strát (nefinančná spoločnosť)

- (79) V typickom výkaze ziskov a strát sa ako prvé uvádza príjem, ktorý spoločnosť získala z bežných obchodných činností, obvykle z predaja tovaru a služieb zákazníkom. Táto účtovná položka sa označuje ako „tržba“, „obrat“ alebo „výnos“.
- (80) Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru (ďalej len „NPT“) predstavujú najmä hodnotu materiálu použitého na výrobu tovaru (surovinu) alebo nákupnú cenu tovaru v prípade opätovného predaja, ak spoločnosť predaný tovar nespracováva. Hrubý zisk sa vypočíta odpočítaním NPT od tržby.
- (81) Prevádzkové náklady v zásade zahŕňajú mzdové náklady ⁽⁴⁴⁾, náklady na energie a iné administratívne náklady a náklady na predaj. V prípade SMBV sa licenčné poplatky vyplatené spoločnosti Alki LP klasifikujú ako prevádzkové náklady, ale sú vylúčené z prevádzkových nákladov, ktoré sa použili na výpočet zdaniteľného príjmu podľa záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV ⁽⁴⁵⁾.
- (82) V tabuľke 1 sa uvádza zjednodušený prehľad výkazu ziskov a strát ⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴²⁾ Odseky 1.45 až 1.48 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 a odseky 3.55 až 3.62 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

⁽⁴³⁾ Odsek 1.48 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

⁽⁴⁴⁾ V záujme úplnosti sa uvádza, že do NPT sa môže začleniť časť nákladov na prácu, ak priamo súvisí s výrobou.

⁽⁴⁵⁾ Pozri odôvodnenie 56 rozhodnutia o začatí konania.

⁽⁴⁶⁾ V tabuľke 1 sa používa výraz EBITDA ako bežný akronym výrazu „zisk pred úrokmi, zdanením a odpismi a amortizáciou“ (z angl. „earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation“) a výraz EBT ako bežný akronym výrazu „zisk pred zdanením“ (z angl. „earnings before tax“).

Tabuľka 1

Zjednodušený výkaz ziskov a strát

Tržba (alebo obrat alebo výnos)

— Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru (NPT)

Hrubý zisk

— Prevádzkové náklady (PN)

Prevádzkový výsledok (EBITDA)

— Úrok a odpisy

Zdaniteľný príjem (EBT)

— Daň

Čistý zisk

2.4.2. Ziskové rozpätia

- (83) Výkonnosť a ziskovosť sa často merajú pomocou pomerov ukazovateľov označovaných ako „rozpätia“ (marže) alebo „prirážky“. Rozpätia sa používajú aj pri vzájomnom porovnávaní pri transferovom oceňovaní.
- (84) Niektoré rozpätia sú konvenčne vymedzené. Je to tak v prípade hrubej marže, ktorá sa v zásade vymedzuje ako hrubé zisky vydelené tržbou, pričom čistá marža sa v zásade vymedzuje ako čisté zisky vydelené tržbou. Čisté ziskové rozpätia, ktoré sa používajú v analýzach pri transferovom oceňovaní, sa často použijú ako východiskový bod (čitateľ) zdaniteľného príjmu namiesto čistých ziskov, najmä keď sa používa TNMM, ktorá slúži na zjednotenie zdaniteľného príjmu skúmanej strany.

2.5. Opis holandských predpisov o nezávislom trhovom oceňovaní

2.5.1. Článok 8b predpisu o dani z príjmu právnických osôb z roku 1969

- (85) Závazné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa stanovilo na základe článku 8b ods. 1 holandského zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969 (*Wet op de Venootschapsbelasting 1969*) (ďalej len „CIT“).
- (86) V článku 8b ods. 1 CIT, ktorý sa vložil do CIT v roku 2002, sa stanovuje princíp nezávislého vzťahu vo vnútroštátnom daňovom práve Holandska v tomto znení: „Tam kde sa subjekt podieľa, priamo alebo nepriamo, na riadení, kontrole, alebo kapitáli iného subjektu a medzi týmito subjektmi sa v rámci ich obchodných a finančných vzťahov (transferové ceny) vytvorili alebo stanovili podmienky, ktoré sa líšia od podmienok, aké by sa vytvorili medzi nezávislými stranami, sa zisk týchto subjektov stanoví, ako keby sa vytvorili podmienky medzi nezávislými stranami.“

2.5.2. Holandská vyhláška o transferovom oceňovaní z roku 2001

- (87) Usmernenie k tomu, ako holandská finančná správa vykladá princíp nezávislého vzťahu stanovený v článku 8b ods. 1 CIT, sa nachádza v holandskej vyhláške o transferovom oceňovaní z 30. marca 2001 (ďalej len „vyhláška“) (⁴⁷). V preambule k vyhláške sa uvádza: „[...] Politikou Holandska z hľadiska princípu nezávislého vzťahu v oblasti medzinárodného daňového práva je, aby tento princíp tvoril neoddeliteľnú súčasť holandského systému daňového práva ako výsledok jeho zapracovania do širokého vymedzenia príjmu uvedeného v oddiele 3.8 zákona o dani z príjmu z roku 2001 (⁴⁸).“ V zásade to znamená, že smernica OECD sa vzťahuje priamo na Holandsko podľa oddielu 3.8 zákona o dani z príjmu z roku 2001. Je viacero oblastí, v ktorých sa

⁽⁴⁷⁾ Vyhláška o transferovom oceňovaní (*Besluit verrekenprijzen*) z 30. marca 2001, IFZ2001/295M. Vyhláška sa v roku 2013 nahradila (spolu s vyhláškou z 21. augusta 2004, IFZ 2004/680M, ktorou sa vyhláška z roku 2001 doplnila a v určitých bodoch zmenila; vyhláška z roku 2004 však nie je v tomto prípade relevantná) vyhláškou zo 14. novembra 2013, IFZ 2013/184M, medzinárodné daňové právo. Metóda transferového oceňovania, uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu a Smernice o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. Vzhľadom na to, že záväzné stanovisko je z roku 2007, rozhodnutie bude odkazovať na vyhlášku o transferovom oceňovaní z roku 2001.

⁽⁴⁸⁾ Vzhľadom na to, že v roku 2001 nebol článok 8b ešte kodifikovaný v CIT, úpravy transferového oceňovania vychádzali na účely dane z príjmu fyzických aj právnických osôb z článku 3.8 zákona o dani z príjmu z roku 2001 (ktorý sa prostredníctvom článku 8 CIT uplatňuje aj na daňovníkov ako právnické osoby).

v smernici OECD poskytuje členským krajinám možnosť individuálneho výkladu. V niekoľkých ďalších oblastiach z praktických skúseností vyplynulo, že je potrebné smernicu OECD objasniť. Táto vyhláška vysvetľuje postoj Holandska vo vzťahu k týmto jednotlivým bodom a snaží sa podľa možnosti odstrániť všetky nejasnosti.“

- (88) Pokiaľ ide o používanie rozsahu, vo vyhláške sa v kapitole 1.2 stanovuje: „V niektorých prípadoch bude možné uplatniť princíp nezávislého vzťahu a dospieť k jednému samostatnému číslu, ktoré je najspoľahlivejšie na stanovenie nezávislého charakteru transferových cien. Keďže však transferové oceňovanie nie je presná veda, konkrétna metóda transferového oceňovania často vytvorí rozsah čísel, z ktorých sú všetky rovnako spoľahlivé.“
- (89) Pokiaľ ide o metódy transferového oceňovania, v kapitole 2 vyhlášky sa uvádza: „V kapitole II smernice OECD sa rozoberajú tri tradičné transakčné metódy zavedené v odsekoch 1.68 až 1.70 (t. j. metóda nezávislej trhovej ceny, metóda ceny následného predaja a metóda zvýšených nákladov), kým v kapitole III sa skúmajú metódy známe ako transakčné ziskové metódy (t. j. metóda rozdelenia zisku a metóda čistého obchodného rozpätia alebo TNMM). V závislosti od okolností je potrebné vybrať jednu z týchto prijatých metód. Tieto metódy sa môžu navzájom dopĺňať. Smernica OECD vychádza z určitej hierarchie metód, v rámci ktorej sa uprednostňujú tradičné transakčné metódy. Transakčné ziskové metódy sa na druhej strane viac-menej považujú za poslednú možnosť. V smernici OECD sa na druhej strane uvádza, že je potrebné, aby daňové úrady začínali audit transferového oceňovania z hľadiska metódy vybratej daňovníkom (pozri odsek 4.9 smernice OECD).

V súlade s odsekom 4.9 smernice OECD by mala holandská finančná správa vždy, keď vykonáva audit transferového oceňovania, začať z hľadiska metódy, ktorú uplatnil daňovník v čase transakcie. To je v súlade s odsekom 1.68 smernice OECD. Z toho vyplýva, že daňovníci majú v zásade možnosť slobodného výberu metódy transferového oceňovania, ak uplatnená metóda vedie k nezávislému výsledku pre danú transakciu. V určitých situáciách sa však uplatnením niektorých metód získajú lepšie výsledky, než pri iných metódach. Aj keď sa od daňovníkov môže očakávať, že budú pri výbere metódy transferového oceňovania vychádzať zo spoľahlivosti danej metódy v konkrétnej situácii, jednoznačne sa od nich neočakáva, že zväžia výhody a nevýhody všetkých rôznych metód a potom vysvetlia, prečo metóda, ktorú nakoniec uplatnili, vedie v prevažujúcich podmienkach k najlepším výsledkom (t. j. pravidlo najlepšej metódy). Určité situácie sú takisto vhodné na kombinovanie metód. Daňovníci súčasne nie sú povinní použiť viac ako jednu metódu. Jedinou povinnosťou, ktorú má daňovník, je vysvetliť, prečo sa rozhodol pre určitú metódu, ktorú uplatnil.“

- (90) V kapitole 2.1 vyhlášky je opísaná metóda CUP. Pokiaľ ide o uprednostnenie použitia tejto metódy, vo vyhláške sa uvádza: „[...] Ak je k dispozícii porovnateľná cena, bude vo všeobecnosti najpriamejšou a najspoľahlivejšou metódou na určenie transferovej ceny metóda nezávislej trhovej ceny (bežne známa ako metóda CUP), takže sa táto metóda uprednostňuje pred inými metódami.“

2.6. Doplnujúce informácie doručené po začatí formálneho vyšetrovacieho konania od spoločnosti Starbucks a Holandska

- (91) Holandsko a Starbucks poskytli doplnujúce informácie a číselné údaje týkajúce sa SMBV, Alki LP, predajní Starbucks a SCTC.

2.6.1. Informácie o činnostiach a rizikách SMBV

- (92) V správe o transferovom oceňovaní je SMBV predstavená ako výrobca s nízkym rizikom. Komisia si vyžiadala informácie, aby overila, či bola hlavnou činnosťou SMBV naozaj výroba s nízkym rizikom, čo by v tomto prípade bolo praženie kávy. Komisia si takisto vyžiadala informácie o štruktúre nákladov SMBV, aby overila, či základné činnosti, pri ktorých sa tieto náklady vytvorili, potvrdzujú, že úlohy, ktoré vykonáva SMBV, sú naozaj bežne vykonávané úlohy a nepredstavujú nijaký stupeň zložitosti v súlade s predpokladmi pri v správe o transferovom oceňovaní. Informácie o stupni obchodného rizika, ktorý predpokladala SMBV, sú uvedené v rôznych častiach, v ktorých sa opisujú zmluvy.
- (93) Komisia si vyžiadala rozpis tržieb SMBV podľa výrobkov, aby mohla analyzovať, ktoré výrobky sú hlavnými faktormi tržieb SMBV, a overiť, či je praženie kávy naozaj hlavnou hospodárskou činnosťou SMBV. Starbucks poskytol hodnoty, ktoré získal z predajní, pokiaľ ide o kávové zrná (zvýraznené v tabuľke 2) a samostatne hodnoty z predajní za všetky ďalšie platby za iné činnosti, napríklad za predaj šálok, ktoré sú uvedené v tabuľke 2.

Tabuľka 2

Výnosy SMBV podľa kategórie predaných výrobkov

Opis	FR 2007	FR 2008	FR 2009	FR 2010	FR 2011	FR 2012	FR 2013	FR 2014
VÝN. CESTOVINY/PEK. VÝROBKY	—	—	[700 – 800-tisíc]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]
VÝN. HOTOVÉ JEDLÁ	—	—	—	—	[1 – 10 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]
VÝN. HOTOVÉ NÁPOJE	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]
VÝN. BALENÉ POTRAVINY	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]
VÝN. BALENÁ KÁVA	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[40 – 50 milió-nov]	[50 – 60 milió-nov]	[50 – 60 milió-nov]	[60 – 70 milió-nov]
VÝN. KÁVOVÉ KAPSULE DO KÁ-VOVAROV	—	—	—	—	—	[1 – 10 milió-nov]	—	[(1 – 10-tisíc)]
VÝN. KÁVOVÉ KAPSULE VERISMO	—	—	—	—	—	[1 – 10 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]
VÝN. ROZPUSTNÁ KÁVA	—	—	[200 – 300-tisíc]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]
VÝN. BALENÝ ČAJ	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]
VÝN. SERVÍROVACÍ RIAD	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]
VÝN. KÁVOVARY	[900-tisíc – 1 mil.]	[1 – 10 milió-nov]	[700 – 800-tisíc]	[500 – 600-tisíc]	[600 – 700-tisíc]	[700 – 800-tisíc]	[800 – 900-tisíc]	[600 – 700-tisíc]
VÝN. KÁVOVARY VERISMO	—	—	—	—	—	[20 – 30-tisíc]	[1 – 10 milió-nov]	[800 – 900-tisíc]
VÝN. HMOTNÉ PROSTRIEDKY	[(1 – 10-tisíc)]	[300 – 400-tisíc]	[200 – 300-tisíc]	[80 – 90-tisíc]	[100 – 200-tisíc]	[100 – 200-tisíc]	[1 – 10-tisíc]	—
VÝN. DARČEKOVÉ BALENIA	[100 – 200-tisíc]	[100 – 200-tisíc]	[50 – 60-tisíc]	[1 – 10-tisíc]	—	—	—	—
VÝN. HRY A HRAČKY	—	—	[200 – 300-tisíc]	[300 – 400-tisíc]	[100 – 200-tisíc]	[100 – 200-tisíc]	[100 – 200-tisíc]	[30 – 40-tisíc]
VÝN. RÔZNY TOVAR	—	—	[(100 – 200)]	[400 – 500]	[1 – 10-tisíc]	[30 – 40-tisíc]	[500 – 600-tisíc]	[500 – 600-tisíc]
VÝN. SUROVINY	—	—	[100 – 200-tisíc]	[1 – 10 milió-nov]	[100 – 200-tisíc]	[200 – 300-tisíc]	[1 – 10-tisíc]	[30 – 40-tisíc]

Opis	FR 2007	FR 2008	FR 2009	FR 2010	FR 2011	FR 2012	FR 2013	FR 2014
VÝN. PAPIEROVÉ OBALY	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]
VÝN. MIEŠANÉ NÁPOJE	[40 – 50 milió-nov]	[40 – 50 milió-nov]	[50 – 60 milió-nov]	[50 – 60 milió-nov]	[40 – 50 milió-nov]	[50 – 60 milió-nov]	[50 – 60 milió-nov]	[60 – 70 milió-nov]
VÝN. KÁVOVÝ ZÁKLAD PRE FRAPPÉ	—	—	—	—	[20 – 30 milió-nov]	[30 – 40 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]
VÝN. EXTRAKT	—	—	—	—	[1 – 10 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]
VÝN. VYBAVENIE	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[10 – 20 milió-nov]	[20 – 30 milió-nov]
VÝN. PREPRAVA	[40 – 50-tisíc]	[30 – 40-tisíc]	[70 – 80-tisíc]	[300 – 400-ti-síc]	[300 – 400-ti-síc]	[200 – 300-ti-síc]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]
VÝN. LIC. POPLATKY	—	—	—	—	—	—	—	—
VÝN. POPLATOK ZA SLUŽBY RIA-DENIA	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[800 – 900-ti-síc]	[900-tisíc – 1 mil.]	[600 – 700-ti-síc]	—	—
VÝN. INÉ VÝNOSY	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]	[1 – 10 milió-nov]
PREDAJNÉ ZĽAVY	([100 – 200-ti-síc])	[80 – 90-tisíc]	([1 – 10-tisíc])	([200 – 300-ti-síc])	([500 – 600-ti-síc])	([600 – 700-ti-síc])	([1 – 10 milió-nov])	([100 – 200-ti-síc])
OBCHODNÉ ZĽAVY – PRIAMO NA TRHU	—	—	—	—	—	([30 – 40-tisíc])	([10 – 20-tisíc])	([1 – 10 milió-nov])
KUPÓNOVÉ ZĽAVY PRIAMO NA TRHU	—	—	—	—	—	—	—	([20 – 30-tisíc])
NÁKLADY NA PREDAJNÉ AUTO-MATY PRIAMO NA TRHU	—	—	—	—	—	—	([20 – 30-tisíc])	([200 – 300-ti-síc])
NEPREDAJNÉ VÝNOSY A PRÍ-SPEVKY	—	—	—	—	—	—	—	([20 – 30-tisíc])
PREDAJNÉ VÝNOSY/PRÍSPEVKY	—	—	—	—	—	([1 – 10-tisíc])	([10 – 20-tisíc])	([90 – 100-ti-síc])
Zaokrúhľovanie	0	(0)	(0)	0	(0)	0	(0)	(0)
Výnosy podľa zákonne predpísaných účtovných závierok	[100 – 200 mi-liónov]	[100 – 200 mi-liónov]	[100 – 200 mi-liónov]	[100 – 200 mi-liónov]	[100 – 200 mi-liónov]	[200 – 300 mi-liónov]	[300 – 400 mi-liónov]	[300 – 400 mi-liónov]

- (94) Starbucks uviedol, že výnosy v položke VÝN. BALENÁ KÁVA v tabuľke 2 sa týkajú činnosti SMBV spojených s pražením a balením. Zvyšok výnosov sa podľa Starbucks týka činnosti SMBV v rámci administratívnej a logistickej podpory. Malú časť kávy, ktorá sa praží v Holandsku, ďalej spracovávajú výrobcovia, ktorí predstavujú tretiu stranu. Vzťahuje sa to na položky: VÝN. KÁVOVÉ KAPSULE DO KÁVOVAROV, VÝN. KÁVOVÉ KAPSULE VERISMO, VÝN. ROZPUSTNÁ KÁVA, VÝN. KÁVOVÝ ZÁKLAD PRE FRAPPÉ a VÝN. EXTRAKT. Tieto výnosy je možné kvalifikovať aj ako výnos z administratívnej a logistickej podpory, lebo základný výnos fakturovaný investorom predstavuje hodnotu vytvorenú skôr tretími stranami, než SMBV. V každom prípade podľa Starbucks predstavujú tieto výnosy len malú časť celkového výsledku SMBV v oblasti praženia.
- (95) Pokiaľ ide o ocenenie výrobkov, Starbucks poskytla príklady cenníka [...] pre jednotlivé štvrťroky rokov 2013 a 2014, v ktorých sú uvedené ceny kávových a iných ako kávových výrobkov, ktoré predáva Starbucks. Podľa Starbucks [...].
- (96) Pokiaľ ide o oceňovanie kávových výrobkov, ceny sa vypočítavajú na základe vzorcov vychádzajúcich z nákladov a líšia sa podľa výrobkov. Starbucks uviedla na ilustráciu vzorec na vypočítanie nákladov pre položku [kávový výrobok z programu certifikácie e], ktorá je položkou SMBV s najväčším objemom predaja. Ceny kávy, ktoré účtuje predajníam SMBV, sa vypočítavajú na základe nákladov, ktoré platí SCTC za zelené kávové zrná, ku ktorým sa pridávajú náklady [...] na získanie kávy a náklady na kávu [...]. K tejto sume sa pridávajú náklady [...] pre [...], ako aj [...], čím sa dosiahne výsledná cena praženej kávy. Nakoniec sa uhradí licenčný poplatok, ktorý sa platí tretej strane v súvislosti s označením [program certifikácie] ⁽⁴⁹⁾.
- (97) Pokiaľ ide o ceny iných, než kávových výrobkov, ktoré predáva SMBV predajníam, spoločnosť Starbucks uviedla, že ceny iných, než kávových výrobkov, ktoré dodala SMBV do predajní, sa stanovujú pripočítaním takzvaného [rozpätia návratnosti nákladov] k predajnej cene iných ako kávových výrobkov. Toto [rozpätie návratnosti nákladov] účtuje SMBV s cieľom dosiahnuť návratnosť [...] výdavkov. Nezahŕňa však len [...] výdavky SMBV, ale aj všetky relevantné [...] náklady [...]. Vzhľadom na to, že konečné ceny za iné, než kávové výrobky, ktoré účtuje SMBV predajníam, sa vypočítavajú tak, že sa pri výrobných nákladoch uplatní [rozpätie návratnosti nákladov], zisk za iné, než kávové výrobky, zaznamenaný SMBV v skutočnosti zodpovedá tomuto [rozpätiu návratnosti nákladov].
- (98) Najdôležitejšia nákladová položka SMBV sú mzdové náklady, ktoré v roku 2014 dosiahli [1 – 10 miliónov] EUR z celkových prevádzkových nákladov v danom roku vo výške 16 124 000 EUR. Ďalšími významnými položkami prevádzkových nákladov SMBV v roku 2014 boli výdavky súvisiace so mzdami, odvody zo mzdy, poplatky za prenájom majetku, odpisy zariadení a amortizácia nehmotného majetku. Aj keď do roku 2013 nemala SMBV výdavky na amortizáciu nehmotného majetku, v roku 2014 to bola jedna z najvyšších položiek prevádzkových nákladov vo výške 628 000 EUR, čo bol v danom roku vyšší výdavok, než opravy a údržba zariadení, elektrická energia, nedobytné pohľadávky, spotrebný materiál pre kancelárie a výpočtovú techniku a iné (napríklad náklady na softvérové licencie, ktoré sú zaznamenané ako samostatná položka). Výdavky na amortizáciu nehmotného majetku pravdepodobne súvisia s právom duševného vlastníctva zaznamenaným po prvýkrát vo finančných výkazoch v roku 2012, ktoré by sa získalo za viac ako 4 milióny EUR. V roku 2014 bol okrem toho významnou položkou prevádzkových nákladov výskum trhu vo výške [100 – 200-tisíc] EUR v danom roku.

2.6.2. Licenčné poplatky

- (99) Zdaniteľné zisky SMBV v Holandsku, ktoré sa stanovili na základe záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV vo vzťahu k prevádzkovým nákladom spoločnosti, sa znížili o licenčný poplatok vyplatený Alki LP. Komisia si od Holandska a Starbucks vyžiadala ďalšie informácie o výške licenčného poplatku a presnom výpočte základu dane.
- (100) Výkaz ziskov a strát SMBV uvedený v jej účtovných závierkach je zhrnutý v tabuľke 3.

⁽⁴⁹⁾ Napríklad na konci [...] tento poplatok predstavoval [1,5 – 2] % ceny, ktorú mala SCTC zaplatiť za nákup zelených kávových zŕn a [0,5 – 1] % ceny, ktorú účtovala [...] SMBV. Starbucks používala označenie [program certifikácie] a platila zaň od [...].

Tabuľka 3

Výkaz ziskov a strát SMBV za roky 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
Predaj	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
Priame náklady na predaj	(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)
z toho zelené zrná (*)	[0-10 mil-lion]	[10-20 mil-lion]	[10-20 mil-lion]	[10-20 mil-lion]	[10-20 mil-lion]	[20-30 mil-lion]	[20-30 mil-lion]	[20-30 mil-lion]	[30-40 mil-lion]	[40-50 mil-lion]	[60-70 mil-lion]	[60-70 mil-lion]	[60-70 mil-lion]
Obchodná marža	(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
Celkové a administratívne náklady	(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)
Výmenný kurz	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)
Ďalšie náklady (pozri poznámku)	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)
EBIT	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
Príjem z úrokov	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
Úrokové náklady	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)
Výsledok pred zdanením	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
Daň z príjmu spoločnosti	(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)
Čistý výsledok	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

(*) Doplňujúce informácie, pozri tabuľku 8.

- (101) V poznámkach k účtovným uzávierkam je položka Iné výdavky v tabuľke 3 vymedzená takto: „Iné výdavky sa týkajú zmluvy o licenčných poplatkoch uzatvorenej s pridruženou spoločnosťou [CV 1], ktorá bola 13. decembra 2006 postúpená Alki LP a vychádza zo záväzného stanoviska uzatvoreného s holandskými daňovými úradmi.“ Záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia, ktorého sa týka táto poznámka pod čiarou, je záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, čo naznačuje, že audítor SMBV vyložil záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV s cieľom určiť licenčné poplatky SMBV voči Alki LP.
- (102) Licenčné poplatky sa vypočítajú ako zvyšok vo výkaze ziskov a strát. Pri zostavovaní výkazu ziskov a strát SMBV je o všetkých vstupných hodnotách okrem licenčných poplatkov zrejmé alebo sa o nich predpokladá, že boli ocenené ako nezávislé. Na základe oceňovania schváleného v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa zdaniteľný zisk (položka Výsledok hospodárenia pred zdanením na obrázku 2 vypočíta vo výške približne [9 – 12] % prevádzkových nákladov SMBV (položka Všeobecné a administratívne náklady na obrázku 2). Vzhľadom na to, že výsledkom položky Tržby na obrázku 2, od ktorej sa odpočítajú všetky účtovné náklady pred uhradením licenčných poplatkov⁽⁵⁰⁾, nie je tento zdaniteľný zisk vypočítaný na základe záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, však SMBV hradí nadmerný zisk presahujúci uvedenú [9 – 12] % prirážku vo forme daňovo odpočítateľných licenčných poplatkov pre spoločnosť Alki LP za duševné vlastníctvo súvisiace s pražením kávy (položka Iné náklady na obrázku 2). Na základe finančného výkazu SMBV sa preto licenčné poplatky uvádzajú tak, ako je stanovené v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, ktoré vydala holandská finančná správa.

Obrázok 2

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

- (103) Vzhľadom na to, že základ dane v účtovných výkazoch SMBV za obdobie uplatňovania záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa rovná, ale nie presne, hodnote [9 – 12] % položky „Všeobecné a administratívne náklady“ za každý rok, Komisia požiadala spoločnosť Starbucks, aby jej predložila skutočné náklady za každý rok, ktoré sa použili na výpočet základu dane. Starbucks poskytla informácie o výške prevádzkových nákladov, ktoré sa každoročne použili na výpočet zdaniteľného príjmu na základe záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV a aj za predchádzajúce účtové obdobia (od roku 2001), keď bolo v platnosti predchádzajúce záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia. Za každé obdobie uplatňovania záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sú náklady, ktoré sa zohľadnili pri výpočte základu dane, nižšie, ale približne rovné sume uvedenej v položke „Všeobecné a administratívne náklady“. Za obdobie rokov 2012/2013 sú tieto náklady napríklad vo výške 15 694 137 EUR a za obdobie rokov 2007/2008 vo výške 15 055 253 EUR. V obdobiach pred uplatňovaním záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sú náklady zohľadnené pri výpočte základu dane oveľa vyššie, lebo by podľa Starbucks zahŕňali aj náklady

⁽⁵⁰⁾ Konkrétne sa zisk pred zdanením pred uhradením licenčného poplatku rovná položke „Tržby“ mínus položka „Priame náklady na predaj“ (ktorá predstavuje náklady na suroviny spotrebované v procese výroby), mínus položka „Všeobecné a administratívne náklady“, mínus položka „Výmena zahraničnej meny“, plus položka „Úrokový príjem“, mínus položka „Úrokový výdaj“ na Figure 2. Pokiaľ ide napríklad o rok 2010/2011, zisk pred zdanením pred uhradením licenčného poplatku by sa rovnal 13 783 458 EUR. S cieľom znížiť zisk pred zdanením na úroveň dohodnutú v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV vo výške približne [9 – 12] % odsúhlasených nákladov sa vyplatí spoločnosti Alki LP daňovo odpočítateľný licenčný poplatok vo výške 12 352 838 EUR, ako je zaznamenané v položke Iné náklady.

účtované [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1]. Za obdobie rokov 2006/2007 boli napríklad náklady použité na vypočítanie základu dane [30 – 40 miliónov] EUR. Tým sa vysvetľuje, prečo sa po nadobudnutí platnosti záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV znížila daňová povinnosť právnickej osoby viac ako o polovicu ⁽⁵¹⁾, t. j. z 844 309 EUR v období rokov 2006/2007 na 383 909 EUR v období rokov 2007/2008, ako je uvedené v tabuľke 3.

2.6.3. Informácie o Alki LP

- (104) Holandsko v reakcii na otázky v rozhodnutí o začatí konania poskytlo opis licenčných práv na používanie a udelenie čiastkovej licencie na práva duševného vlastníctva, ktorých držiteľom je spoločnosť Alki LP a za ktoré platí SMBV spoločnosti Alki LP licenčný poplatok. Holandsko v tejto súvislosti vysvetľilo, že právo duševného vlastníctva zahŕňa tri kategórie: i) práva na obchodné známky ⁽⁵²⁾, ii) práva na systém Starbucks ⁽⁵³⁾ a iii) práva súvisiace s kávou ⁽⁵⁴⁾. Holandsko ďalej vysvetľilo, že poznatky a informácie týkajúce sa kávy zahŕňajú použitie a uplatnenie dôverných informácií, technológií a konkrétnych poznatkov vo vzťahu k receptom na miešanie zelených kávových zŕn, procesu praženia zelených kávových zŕn a výroby iných výrobkov odvodených z kávy ⁽⁵⁵⁾.
- (105) Holandsko ďalej vysvetľilo, že podľa zmluvy o pražení, ktorá je podrobnejšie opísaná v odôvodnení (142), pôsobí Alki LP ako prevádzkarne, ktorá nesie všetky podnikové riziká a vykonáva súvisiace činnosti ⁽⁵⁶⁾. Podľa Holandska preto licenčný poplatok nepredstavuje len príjem za právo duševného vlastníctva, ale aj za úlohu Alki LP ako prevádzkarne.
- (106) Pokiaľ ide o Alki LP, Starbucks uviedla, že Alki LP neplatí nijakých zamestnancov, ktorí by vykonávali jej úlohu prevádzkarne podľa zmluvy o pražení, ani jej partneri neplatia zamestnancov, ktorí vykonávajú túto úlohu. Podľa Starbucks vykonáva Alki LP túto úlohu prostredníctvom usmernení, odborných posúdení a požadovaných činností, ktoré zabezpečujú subjekty Starbucks v USA podľa [zmluvy o rozdelení nákladov] ⁽⁵⁷⁾. Podľa Starbucks, a ako preukazuje zmluva o založení komanditnej spoločnosti, ktorou sa vytvorila Alki LP, sú SCI UK I, Inc ⁽⁵⁸⁾ and Starbucks Coffee International, Inc ⁽⁵⁹⁾ partneri Alki LP.
- (107) Starbucks objasnila, že Alki LP bola pridaná do štruktúr skupiny v decembri 2006 v rámci rozšírenia zmluvy o rozdelení nákladov, ktorého cieľom bolo pokryť celú oblasť EMEA začlenením trhu v Spojenom kráľovstve. Pridaním Alki LP do štruktúry zabránila Starbucks tomu, aby sa príjem z licenčných poplatkov vyplatených Alki LP priamo začlenil do príjmov partnerov Alki LP podľa daňového práva USA.

2.6.4. Platby, ktoré Alki LP vyplatila spoločnosti Starbucks Corporation podľa zmluvy o rozdelení nákladov

- (108) Vzhľadom na to, že ani Alki LP, ani jej partneri nemajú nijakých zamestnancov ⁽⁶⁰⁾ a Starbucks vyhlasuje, že Alki LP je schopná vykonávať svoju úlohu prevádzkarne prostredníctvom zmluvy o rozdelení nákladov, Komisia si vyžiadala informácie o platbách vykonaných podľa zmluvy o rozdelení nákladov a službách, ktorých sa tieto platby týkajú, ako aj o spôsobe, akým tieto platby financuje Alki LP. Starbucks poskytla tento prehľad platieb, ktoré Alki LP vyplatila Starbucks US, rozdelené na rôzne typy platieb.
- (109) Podľa zmluvy o rozdelení nákladov platila Alki LP spoločnosti Starbucks US licenčné poplatky za tri kategórie duševného vlastníctva, na ktoré poskytla Starbucks US spoločnosti Alki LP licenciu. Tieto licenčné poplatky tvoria i) poplatok za odkúpenie (buy-in) licencie súvisiaci s právami na značku/ochrannú známku, ii) poplatok za odkúpenie licencie súvisiaci s právami na obchodný formát a iii) stály licenčný poplatok súvisiaci so znalosťami o káve.

⁽⁵¹⁾ Podľa predchádzajúceho záväzného stanoviska sa základ dane SMBV počítal vo výške 8 % zohľadnených nákladov.

⁽⁵²⁾ Zahŕňajú obrazovú ochrannú známku spoločnosti Starbucks a obchodný plán tejto spoločnosti.

⁽⁵³⁾ Zahŕňajú nábytok a vybavenie, exteriér a vnímanie predajní, takzvané systémy týkajúce sa exteriéru/„prednej časti“ predajní a takzvané systémy na vybavenie/„zadnú časť“ predajní.

⁽⁵⁴⁾ Zahŕňajú „krivky značky“ a vzorec pre kávové zmesi.

⁽⁵⁵⁾ Pripomienky Holandska k rozhodnutiu o začatí konania, s. 25.

⁽⁵⁶⁾ Pripomienky Holandska k rozhodnutiu o začatí konania, s. 27.

⁽⁵⁷⁾ Pozri odôvodnenia 145 a 146.

⁽⁵⁸⁾ Spoločnosť založená podľa práva štátu Washington, USA (komplementár).

⁽⁵⁹⁾ Spoločnosť založená podľa práva štátu Washington, USA (komanditista).

⁽⁶⁰⁾ Pozri odôvodnenie 106.

- (110) Výška licenčného poplatku sa vypočíta na základe vzorca, v ktorom sa ako východiskový bod berie zvyškový celkový zisk (profit pool). Zvyškový celkový zisk je súčet licenčných poplatkov, ktoré uhradili SMBV a Starbucks Coffee BV spoločnosti Alki LP ⁽⁶¹⁾, a príjmu, ktorý získala Alki LP od Starbucks Corporation ⁽⁶²⁾. Z tejto sumy sa odpočíta nezávislý výnos za bežné činnosti, ktoré vykonáva Alki LP ⁽⁶³⁾. [...]. V tejto súvislosti sa rozlišuje medzi právami duševného vlastníctva za značku/ochrannú známku a obchodným formátom na jednej strane a vedomosťami o káve na druhej strane. Tento rozdiel sa vysvetľuje skutočnosťou, že Alki LP je nominálny vlastník obchodného formátu, ktorý sa týka nehmotného majetku a ochrannej známky/znáčky pre oblasť EMEA, kým právnym a nominálnym vlastníkom znalostí o káve je Starbucks US.
- (111) Nominálne vlastníctvo nehmotného majetku súvisiaceho s obchodným formátom a ochrannou známkou/znáčkou pre oblasť EMEA sa v roku 2002 prenieslo zo Starbucks Corporation na [CV 1] a od roku 2006 sa prideliť spoločnosti Alki LP. V prípade nominálneho vlastníctva [CV 1] a Alki LP vyplatili poplatky za odkúpenie (buy-in) licencie, pričom sa percentuálny podiel USA na nákladoch, ktoré musela Alki LP uhradiť Starbucks US, znížil v prípade ochrannej známky zo [65 – 70] % v roku 2002 na [0,5 – 1] % v roku 2010 a v nasledujúcich rokoch a v prípade duševného vlastníctva obchodného formátu zo [70 – 75] % v roku 2002 na [0 – 0,5] % v roku 2010 a v nasledujúcich rokoch. Uhradením týchto poplatkov za odkúpenie licencie sa práva nominálneho vlastníctva v prípade týchto dvoch kategórií duševného vlastníctva pre oblasť EMEA považujú zo strany Alki LP za vyplatené. Pokiaľ ide o duševné vlastníctvo vedomostí o káve, Alki LP platí spoločnosti Starbucks US stály licenčný poplatok vo výške [70 – 75] % zvyškového riziku priradeného tejto kategórii duševného vlastníctva.
- (112) Starbucks predložila prehľad stáleho licenčného poplatku a poplatkov za odkúpenie, ktoré uhradili [CV 1] a Alki LP za obdobie rokov 2005 – 2014. Pokiaľ ide o poplatky za odkúpenie, [CV 1] uhradila Starbucks Corporation ⁽⁶⁴⁾ celkovo [1 – 10] miliónov EUR formou poplatkov za odkúpenie ochrannej známky a duševného vlastníctva obchodného formátu. V decembri 2006 [CV 1] priradila zmluvu o rozdelení nákladov Alki LP. Od roku 2007 do roku 2014 uhradila Alki LP [1 – 10] miliónov EUR za ochrannú známku a [20 – 30] miliónov EUR za duševné vlastníctvo obchodného formátu ⁽⁶⁵⁾. To znamená, že celkovo sa formou poplatkov za odkúpenie uhradilo [10 – 20] miliónov EUR za ochrannú známku a [20 – 30] miliónov EUR za duševné vlastníctvo obchodného formátu. V roku 2014 previedla Alki LP nominálne vlastníctvo práv duševného vlastníctva na Starbucks EMEA Ltd, za čo zaznamenala vo výkaze ziskov a strát zisk [1 – 1,5] miliardy EUR ako iný prevádzkový príjem. Pokiaľ ide o stály licenčný poplatok, Alki LP uhradila spoločnosti Starbucks Corporation za obdobie rokov 2005 – 2014 v priemere [1 – 10] miliónov EUR za rok ([70 – 80] miliónov EUR celkovo) za duševné vlastníctvo vedomostí o káve ⁽⁶⁷⁾.
- (113) Alki LP okrem poplatkov za odkúpenie a stáleho licenčného poplatku uhrádza servisné poplatky za služby, ktoré jej poskytuje Starbucks Corporation, a poplatky za rozdelenie nákladov za vývoj určitého nehmotného majetku ⁽⁶⁸⁾. Počas rokov 2008 – 2014 uhradila Alki LP v priemere [1 – 10] miliónov EUR za rok formou poplatkov za rozdelenie nákladov a [1 – 10] miliónov EUR za rok formou servisných poplatkov.

⁽⁶¹⁾ Za obdobie rokov 2008 – 2014 získala Alki LP celkovo [400 – 500] miliónov EUR z licenčných poplatkov od Starbucks Coffee BV a SMBV. Z týchto [400 – 500] miliónov EUR bolo [300 – 400] miliónov EUR ([80 – 85] %) od Starbucks Coffee BV a [60 – 70] miliónov EUR ([15 – 20] %) od SMBV.

⁽⁶²⁾ Podľa Starbucks sa táto platba od Starbucks US vyplatená spoločnosti Alki LP týkala globálnej úpravy nákladov, ktorej cieľom bolo kompenzovať Alki LP nižšie licenčné poplatky od SMBV v dôsledku celosvetovej politiky Starbucks v oblasti oceňovania praženej kávy.

⁽⁶³⁾ Tento „nezávislý výnos“ sa vypočíta podľa pravidiel transferového oceňovania platných v USA a stanoví sa pre všetky činnosti Starbucks Coffee BV a SMBV.

⁽⁶⁴⁾ Starbucks nemohla predložiť rozdelenie poplatkov za odkúpenie značky ani obchodného formátu za roky 2005 a 2006. Existujú aj určité nezrovnalosti medzi licenčným poplatkom a poplatkami za odkúpenie uhradenými [CV 1] uvedenými v prehľade, ktorý predložila Starbucks, a vo výkaze ziskov a strát [CV 1]. Starbucks nebola schopná stanoviť presnú príčinu týchto nezrovnalostí.

⁽⁶⁵⁾ Pred rokom 2005 neboli spoločnosti Starbucks Corporation vyplatené nijaké poplatky za odkúpenie, lebo [CV 1] vytvárala až do roku 2005 stratu.

⁽⁶⁶⁾ Táto suma by však bola v priemere [...] nižšia, ak by sa príjem získaný od Starbucks Corporation nezohľadnil vo výpočte zvyškového celkového zisku.

⁽⁶⁷⁾ Táto suma by však bola v priemere [...] nižšia, ak by sa príjem získaný od Starbucks Corporation nezohľadnil vo výpočte zvyškového celkového zisku.

⁽⁶⁸⁾ Pozri odôvodnenie 146.

2.6.5. Informácie o SCTC a o cenách zelených kávových zŕn, ktoré uhradila SMBV

- (114) Vzhľadom na to, že SMBV obstarávala zelené kávové zrná prostredníctvom transakcie v rámci skupiny (presnejšie sa nakupujú od SCTC), si Komisia vyžiadala informácie o tom, ako sa stanovujú ceny pre túto vnútro skupinovú transakciu, a informácie o cene stanovenej každý rok na základe uplatnenia záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (115) Starbucks predložila súvahu a výkazy ziskov s strát za SCTC od roku 2005. V tabuľke 4 sa vychádza z informácií uvedených v týchto výkazoch. Na účely tohto rozhodnutia doplnila Komisia výpočet prirážky k nákladom na zelené kávové zrná (NPT), ktorý použila SCTC. Na základe dostupných účtovných informácií začínajúc rokom 2005 bola celková prirážka k nákladom na zelené kávové zrná za obdobie rokov 2005 – 2010 vo výške [približne 3 %] v porovnaní s priemernou prirážkou vo výške [približne 18 %] za obdobie rokov 2011 – 2014.
- (116) Starbucks preukázala, že od roku 2011 upravila politiku transferového oceňovania uplatňovanú na predaj zelených kávových zŕn s cieľom zvýšiť prirážku k výrobným nákladom vzhľadom na rastúci význam činností SCTC, najmä jej rastúcu odbornosť pri obstarávaní kávy, a čo je dôležitejšie, jej vlastníctva a využívania rozvíjajúceho sa programu C.A.F.E. Practices.
- (117) Program C.A.F.E. Practices sa začal v roku 2004 v súvislosti s otvorením centra SCTC na podporu farmárov v Kostarike s cieľom poskytnúť rozvíjajúci sa program, v rámci ktorého by mohla prebiehať plynulá komunikácia farmárov, vývozcov a nákupcov s cieľom i) zvýšiť kvalitu kávy, ii) zabezpečiť hospodársku zodpovednosť za platby pozdĺž stupňov dodávateľského reťazca, iii) podporiť sociálnu zodpovednosť v rámci pracovných podmienok, ochranu práv pracujúcich a primerané životné podmienky a iv) podnietiť dosiahnutie prvenstva v oblasti ochrany životného prostredia pri pestovaní a spracovaní zelených kávových zŕn.
- (118) V tabuľke 4 sú uvedené aj aktíva SCTC s cieľom overiť, či je v účtovných výkazoch potvrdené rozšírenie činnosti, na ktoré sa Starbucks pri vysvetľovaní vyššej prirážky odvoláva. Hoci sa celkové aktíva od roku 2010 skutočne výrazne zvýšili, je to predovšetkým v dôsledku zvýšenia pokladničnej hotovosti. Krátkodobý majetok bez hotovosti sa za posledné štyri roky od roku 2010 do roku 2014 zvýšil o menej než tretinu.
- (119) Vo výročných správach SCTC, ktoré predložila Starbucks, sa v doplňujúcich poznámkach takisto neuvádzajú nijaké rozdiely v rizikách, činnostiach alebo majetku v rokoch 2010 – 2011. Činnosti a riziká sú počas tohto obdobia opisované rovnako, t. j. hlavná činnosť SCTC je podľa obidvoch výročných správ nákup a predaj vysoko-kvalitných zelených kávových zŕn a súvisiace činnosti v oblasti zabezpečenia kvality a prevádzky (logistika, skladovanie, miešanie, odstraňovania kofeínu atď.).

Finančné údaje o SCTC

(CHF)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
SCTC tržby	[500 – 600 miliónov]	[600 – 700 miliónov]	[600 – 700 miliónov]	[600 – 700 miliónov]	[600 – 700 miliónov]	[500 – 600 miliónov]	[900 – 1 000 milió- nov]	[1,5 – 2 mi- liardy]	[1 – 1,5 mi- liardy]	[900 – 1 000 milió- nov]
SCTC NPT	[500 – 600 miliónov]	[500 – 600 miliónov]	[600 – 700 miliónov]	[600 – 700 miliónov]	[600 – 700 miliónov]	[400 – 500 miliónov]	[800 – 900 miliónov]	[1 – 1,5 mi- liardy]	[800 – 900 miliónov]	[700 – 800 miliónov]
hrubá marža (tržby – NPT)	[20 – 30 mi- liónov]	[30 – 40 mi- liónov]	[40 – 50 mi- liónov]	[30 – 40 mi- liónov]	[40 – 50 mi- liónov]	[30 – 40 mi- liónov]	[100 – 200 miliónov]	[200 – 300 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]
hrubá marža pre NPT	[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] %
PN (okrem zásob)	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]
zisk pred zdanením	[10 – 20 mi- liónov]	[20 – 30 mi- liónov]	[20 – 30 mi- liónov]	[20 – 30 mi- liónov]	[30 – 40 mi- liónov]	[20 – 30 mi- liónov]	[100 – 200 miliónov]	[200 – 300 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]
Dane	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[1 – 10 mi- liónov]	[10 – 20 mi- liónov]	[10 – 20 mi- liónov]	[10 – 20 mi- liónov]	[10 – 20 mi- liónov]
čistý zisk	[10 – 20 mi- liónov]	[20 – 30 mi- liónov] (*)	[20 – 30 mi- liónov] (*)	[20 – 30 mi- liónov]	[20 – 30 mi- liónov]	[10 – 20 mi- liónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]
Celkové aktíva	[200 – 300 miliónov]	[200 – 300 miliónov]	[200 – 300 miliónov]	[200 – 300 miliónov]	[200 – 300 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[300 – 400 miliónov]	[500 – 600 miliónov]	[600 – 700 miliónov]	[700 – 800 miliónov]
Celkový majetok bez hotovo- sti a peňažného ekvivalentu (vrátane obchodovateľných cenných papierov)	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[300 – 400 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]	[100 – 200 miliónov]

(*) Vráťane mimoriadneho zisku po zdanení vo výške [1 – 10 miliónov] CHF a straty [800 – 900-tisíc] CHF v rokoch 2006 a 2007.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Prirážka k NPT	[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) Vzhľadom na to, že Starbucks sa pri vysvetľovaní zvýšenia rozpätia účtovaného SCTC odvoláva na Program C.A.F.E. Practices, Komisia požiadala Starbucks, aby predložila náklady na tento program a náklady na strediská podpory pre farmárov. Starbucks poskytla odhady ročných nákladov na i) program C.A.F.E. Practices a ii) strediská podpory pre farmárov, ktoré sú uvedené v tabuľke 5.

Tabuľka 5

Priame a nepriame náklady na program C.A.F.E. Practices a strediská podpory pre farmárov

	FR 2004	FR 2005	FR 2006	FR 2007	FR 2008	FR 2009	FR 2010	FR 2011	FR 2012	FR 2013	FR 2014
1. Priradené výdavky na program C.A.F.E. Practices	neuvádza sa	neuvádza sa	neuvádza sa	neuvádza sa	neuvádza sa	neuvádza sa	[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. Náklady na strediská podpory pre farmárov	[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. Iné súvisiace náklady na program C.A.F.E. Practices	neuvádza sa	neuvádza sa	[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]
Spolu	[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]

(USD)

(121) Za obdobie rokov 2011 – 2014 predstavovali kombinované náklady na program C.A.F.E. Practices a strediská na podporu farmárov najviac [0,5 – 1] % hodnoty zelených kávových zŕn, ktoré SCTC nakúpila ⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶⁹⁾ Hodnota v roku 2014 vypočítaná na základe porovnania celkových odhadovaných nákladov na program C.A.F.E. Practices a program stredísk podpory pre farmárov NPT, ktoré vynaložilo SCTC, upravené podľa výmenného kurzu USD voči CHF.

- (122) Starbucks v odpovedi uviedol, že program C.A.F.E. Practices sa má považovať za duševné vlastníctvo, ktorého hodnota nesúvisí so základnými nákladmi.
- (123) Komisia požiadala Starbucks, aby poskytla správu o transferovom oceňovaní, ktorá zahŕňa oceňovanie zelených kávových zŕn, ktoré SCTC predala SMBV. Podľa Starbucks nebola v minulosti vypracovaná nijaká dokumentácia k transferovému oceňovaniu, ktorá zahŕňa vzťah medzi SCTC a SMBV. Na účely reakcie na požiadavku Komisie poskytla Starbucks 13. apríla 2015 Komisii správu *ad hoc* o transferových cenách SCTC.
- (124) Podľa poskytnutej správy *ad hoc* o transferovom oceňovaní stanovuje SCTC ceny pre pridružené spoločnosti na základe prirážky k výrobným nákladom, ktoré súvisia s ňou dodávanými zelenými kávovými zrnami.
- (125) Okrem toho sa pri stanovení aktuálnej nezávislej prirážky k výrobným nákladom pre SCTC za obstaranie zelených kávových zŕn určujú tri zložky:
- Duševné vlastníctvo – program C.A.F.E. Practices: SCTC riadi program C.A.F.E. Practices a využíva cenné odborné znalosti, ktoré po zapracovaní do obchodných činností Starbucks zabezpečujú plynulú dodávku a podporujú udržateľnosť značky Starbucks. Starbucks analyzovala túto transakciu pomocou porovnateľných licenčných zmlúv, ktoré sa týkajú potravinárskych a poľnohospodárskych technológií.
 - Obstarávanie: SCTC zabezpečuje činnosti obstarávania zelených kávových zŕn. Starbucks analyzovala túto transakciu pomocou porovnateľných zmlúv o získavaní zdrojov uzatvorených medzi tretími stranami.
 - Financovanie: SCTC by mala vytvoriť výnos z finančných nákladov, ktoré vznikli z dôvodu držby nepredaných zásob a čistých pohľadávok za zelené kávové zrná. Starbucks analyzovala príslušný výnos na financovanie, ktorý sa vráti SCTC.
- (126) Kombináciu výsledkov každej samostatnej zložky, ktorú analyzovala SCTC, by sa získal kombinovaný výsledok za zelené kávové zrná celkovo za obdobie od roku 2005 do roku 2014, ako je uvedený v tabuľke 6.

Tabuľka 6

Prirážka k výrobným nákladom

(%)

Zložka	Navýšenie výrobných nákladov Dolný kvartil	Navýšenie výrobných nákladov Medián	Navýšenie výrobných nákladov Horný kvartil
Duševné vlastníctvo – Program C.A.F.E. Practices	1,4	4,2	9,9
Obstarávanie	4,7	6,0	8,0
Financovanie	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]
Celkové % navýšenia výrobných nákladov	[7,5-10,5]	[10,5-13,5]	[19,5-22,5]

- (127) Kombinovaný nezávislý rozsah celkovej prirážky k výrobným nákladom, ktorú si účtovala SCTC za kávu predanú SMBV, je v súlade so správou *ad hoc* o transferovom oceňovaní v rozpätí od dolného kvartilu vo výške [približne 9 %] po horný kvartil vo výške [približne 21 %], s mediánom vo výške [približne 12 %] za celkové obdobie rokov 2005 – 2014.
- (128) Podľa Starbucks patrí skutočná realizovaná hrubá marža SCTC ⁽⁷⁰⁾ priamo do nezávislého rozsahu. Dôkazom by bola skutočnosť, že hrubý rozsah pre predaj SCTC bol v období rokov 2005 – 2014 na základe váženého priemeru na úrovni [približne 12 %].

⁽⁷⁰⁾ Hrubý rozsah je hrubý zisk (t. j. predaj mínus NPT) vydelený predajom, pozri odôvodnenie 84.

- (129) Komisia požiadala Starbucks, aby predložila údaje a zložky prirážky použité na stanovenie hodnoty kvartilov a mediánu za obdobie rokov 2005 – 2014 oznámené Komisii. Starbucks uviedla, že tieto údaje nie sú k dispozícii.
- (130) Starbucks poskytla informácie 29. júna 2015 s cieľom odôvodniť oceňovanie zelených kávových zŕn v predloženej správe *ad hoc* o transferovom oceňovaní a najmä údaje uvedené v tabuľke 6, ku ktorým Komisia požadovala podkladové údaje.
- (131) V protiklade s tým, čo bolo uvedené v tabuľke, ktorú poskytla Starbucks 13. apríla 2015, nie sú hodnoty v tabuľke týkajúcej sa programu C.A.F.E. Practices 1,4 % a 9,9 % dolný kvartil (25. kvartil) a horný kvartil (75. kvartil). Boli by to skôr dve krajné hodnoty, t. j. najnižšia a najvyššia hodnota, z porovnania licenčných zmlúv. Starbucks vo svojom oznámení z 29. júna 2015 uviedla jedenásť licenčných zmlúv týkajúcich sa technologických licencií, ktoré považovala za porovnateľné s programom C.A.F.E. Practices. Tieto zmluvy sa týkajú potravinových výrobkov a nápojov. Percentuálny rozsah, v ktorom sa nachádza Starbucks, je uvedený v tabuľke 7. Starbucks vysvetlila, že percentuálna prirážka k výrobným nákladom uvedená v tabuľke 7 „je vypočítaná ako priemer každého skúmania vydelenej hodnotou jeden mínus priemer skúmania“, aj keď neuviedla nijaké vysvetlenie, prečo sa urobil tento krok na vypočítanie prirážky k výrobným nákladom bez akýchkoľvek informácií alebo zohľadnenia nákladov spoločností uvedených v príslušných zmluvách.

Tabuľka 7

Vysvetlenie od Starbucks k už poskytnutým údajom o medzikvartilovom rozsahu ocenenia programu C.A.F.E. Practices v rozsahu 1,4 – 9,9 %

	Priemer skúmania	Percentuálne navýšenie výrobných nákladov
Najvyššia skúmaná hodnota	9,0 %	9,9 %
Horný kvartil	6,0 %	6,4 %
Medián	4,0 %	4,2 %
Dolný kvartil	2,7 %	2,8 %
Najnižšia skúmaná hodnota	1,4 %	1,4 %
Skúmanie	11	11

- (132) Starbucks vo svojom oznámení z 29. júna 2015 takisto predložila ocenenie činnosti SCTC v oblasti obstarávania odhadnuté pomocou porovnateľných transakcií, ktoré určila Starbucks pomocou databáz PowerK a LIVEDGAR. Trinásť zmlúv, v ktorých služby nakupujúcej agentúry poskytuje nákupca tretej strany, sa považuje za konzistentné so službami obstarávania, ktoré SCTC poskytoval SMBV.
- (133) Výsledky analýzy sú uvedené ako výrobné náklady vyplatené na loď (FOB), čo sú náklady účtované klientovi za dodané výrobky. Medián uvedeného skúmania je 6 %. Starbucks uvádza výsledky vo vzťahu k medzikvartilovému rozsahu výrobných nákladov od 4,7 % do 8,0 %.
- (134) V skúmaní sa konkrétne uvádzajú zmluvy s nasledujúcimi základnými partnermi a províziami vo forme percenta sadzieb FOB uvedených v zátvorkách: 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 %) a WW Mexicana (1 %). Medzikvartilový rozsah tohto skúmania je 4 – 8,5 %. Starbucks podobne ako v prípade ocenenia programu C.A.F.E. Practices uviedla, že „percento predaja sa vypočíta ako percento FOB vydelené hodnotou jeden plus percento FOB“⁽⁷¹⁾. Táto úprava hodnôt z porovnávacej analýzy nie je vysvetlená a pravdepodobne nezodpovedá nijakej obvyklej finančnej úprave.

⁽⁷¹⁾ FOB znamená „vyplatené na loď“ (*vrij aan boord – Free on Board*).

- (135) Starbucks napokon vypočítava oceňovanie toho, čo sa uvádza ako činnosť financovania a čo by mala SCTC podľa spoločnosti Starbucks získať ako výnos za „držbu zelenej kávy a financovanie čistých pohľadávok na vlastné riziko a na svoj účet“. Tento výnos vypočítava Starbucks tak, že uplatní vážené priemerné kapitálové náklady na účtovné pohľadávky a skladové zásoby SCTC za rok 2014 a na tomto základe sa stanoví na úrovni [približne 3 %].
- (136) Komisia napokon požiadala Starbucks o poskytnutie ceny, ktorú SMBV zaplatila SCTC, aby mohla vypočítať zisky, ktoré SMBV vytvorila v oblasti praženia zelených kávových zŕn zakúpených od SCTC. Starbucks poskytla prehľad priemerných cien (za libru), ktoré SCTC účtovala spoločnosti SMBV, a sumy, ktoré SMBV uhradila spoločnosti SCTC, uvedené v tabuľke 8. SMBV nevykonala nijaké iné platby voči SCTC.

Tabuľka 8

Sumy, ktoré SMBV uhradila spoločnosti SCTC za nákup zelených kávových zŕn

Nákupy od SCTC

FR	Nákupná hodnota v EUR	Zakúpený objem v GBP	Jednotková cena v EUR/GBP
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. Informácie a údaje o predajniach Starbucks

- (137) Výrobky, ktoré distribuuje SMBV, či už vyrobené spoločnosťou SMBV alebo tie, ktoré SMBV zakúpila od iných dodávateľov, sa predávajú do predajní. Niektoré z týchto predajní sú nezávislé a niektoré vlastní Starbucks. Komisia si vyžiadala informácie, aby overila, či existuje rozdiel v obchodných podmienkach uplatnených na predajne, ktoré sú vlastníctvom skupiny, a nezávislé predajne.
- (138) Pokiaľ ide o predajne Starbucks, spoločnosť Starbucks poskytla o rôznych programoch licencovania a kritériách oprávnenosti s cieľom rozvíjať predajne Starbucks v oblasti EMEA prehľad predajní v oblasti EMEA a údaje týkajúce sa obratu predajní a licenčných poplatkov, ktoré tieto predajne vyplátili v roku 2012 spoločnosti Starbucks Coffee BV. Podľa týchto informácií je percento licenčných poplatkov z obratu hrađených v rámci troch rôznych druhov licenčných programov (samostatné zemepisné licencie, zemepisné licencie vo vlastníctve spoločnosti a kanálové licencie – tri rôzne druhy licenčných programov) v jednotlivých krajinách rôzne v rozsahu od [5 – 10] %.

2.6.7. Informácie o ziskovosti iných zariadení na praženie kávy, ktoré prevádzkuje Starbucks

- (139) Komisia si vyžiadala od Starbucks finančné informácie o ziskovosti všetkých ďalších zariadení na praženie kávy, ktoré prevádzkuje skupina, a najmä spoločnosť Starbucks Manufacturing Corporation (ďalej len „SMC“), o ktorej sa na základe verejne dostupných informácií zistilo, že patrí k skupine Starbucks. Komisia požiadala o tieto informácie, lebo v smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa odporúča využiť vnútropodnikové informácie na preverenie nezávislého charakteru rozdelenia ziskov ⁽⁷²⁾. Starbucks uviedla, že SMC bola jediným závodom na praženie kávy, ktoré prevádzkovala iná skupina, než SMBV. Vzhľadom na to, že SMC nemá auditované účtovné výkazy, Starbucks poskytla *pro forma* účtovné výkazy vychádzajúce z vnútorných výkazov spoločnosti.
- (140) Údaje, ktoré predložila Starbucks, sú uvedené v tabuľke 9. Pomer ziskov voči predaju a ziskov voči prevádzkovým nákladom ⁽⁷³⁾ doplnila Komisia na účely tohto rozhodnutia, pričom predpokladala, že pomer [9 – 12] % ziskov voči prevádzkovým nákladom je schválený v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV ako nezávislý príjem SMBV. V prípade SMC bol tento pomer približne 500 % v porovnaní s poslednými štyrmi účtovnými obdobiami.

Tabuľka 9

Finančné informácie o výrobnej spoločnosti so sídlom v USA Starbucks Manufacturing Corporation

	2011	2012	2013	2014
Predaj 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]
Náklady na predaný tovar	[(500 000 000) – (600 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(700 000 000) – (800 000 000)]
Iné príjmy a zisky	[100 000 – 200 000]	[600 000 – 700 000]	[300 000 – 400 000]	[1 000 000 – 10 000 000]
Zrážky	[(40 000 000) – (50 000 000)]	[(60 000 000) – (70 000 000)]	[(70 000 000) – (80 000 000)]	[(80 000 000) – (90 000 000)]
Z toho mzdy a platy	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(30 000 000) – (40 000 000)]
Z toho odpisy	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]
Celkový príjem	[100 000 000 – 200 000 000]	[400 000 000 – 500 000 000]	[300 000 000 – 400 000 000]	[500 000 000 – 600 000 000]
Ziskové rozpätie (príjem/predaj)	[20 % – 25 %]	[30 % – 35 %]	[30 % – 35 %]	[35 % – 40 %]
Zisk vo vzťahu k prevádzkovým nákladom (príjem/zrážky)	[400 % – 450 %]	[650 % – 700 %]	[500 % – 550 %]	[550 % – 600 %]

2.7. Opis rôznych zmlúv, v ktorých sa stanovujú úlohy a zodpovednosť SMBV

- (141) SMBV po svojom založení v Holandsku uzatvorila rôzne zmluvy, v ktorých sa uviedlo zmluvné rozdelenie úloh a povinností SMBV a jej protistrán. Pre toto rozhodnutie sú relevantné tri zmluvy – zmluva o pražení kávy medzi SMBV a Alki LP, zmluva o nákupe zelenej kávy medzi SMBV a SCTC a zmluva o dodávke medzi SMBV a predajňami.

⁽⁷²⁾ Pozri odsek 2141 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010: „Ak rozdelenie kombinovaných ziskov nevychádza z dostatočne spoľahlivých porovnateľných nekontrolovaných transakcií, majú sa zväziť vnútropodnikové údaje, ktoré môžu poskytnúť spoľahlivé prostriedky na stanovenie alebo preverenie nezávislého charakteru rozdelenia ziskov. Relevantné druhy takýchto vnútropodnikových údajov budú závisieť od skutočností a okolností prípadu a majú zodpovedať podmienkam, ktoré sú stručne opísané v tejto časti, a najmä v bodoch 2.116 až 2.117 a 2.132. Často sa budú ziskovať z nákladového účtovníctva alebo finančného účtovníctva daňovníkov“.

⁽⁷³⁾ Suma uvedená v riadku „Odpisy“ sa považuje za zástupcu prevádzkových nákladov, lebo ju tvoria najmä náklady na prácu a náklady na odpisy a opravy.

- (142) Zmluvou o pražení kávy, ktorá nadobudla platnosť 1. januára 2002, sa upravuje výrobný proces. Podľa zmluvy o pražení kávy vystupuje Alki LP ako prevádzkareň a SMBV ako vlastník závodu na praženie kávy. SMBV platí spoločnosti Alki LP za licenciu, pričom Alki LP ako protihodnotu za to poskytuje SMBV prístup k právam duševného vlastníctva a preberá podnikateľské riziko v rámci podnikania SMBV, napríklad prekročenia nákladov a predaj výrobkov. SMBV bude pražiť zelená kávové zrná a vyrábať praženú kávu a iné výrobky súvisiace s kávou ponúkané predajniam (na základe zmluvy o dodávke, ktorá je uvedená v ďalšej časti, a ADOA ⁽⁷⁴⁾). SMBV ako vlastník podniku musí zabezpečiť, aby sa používalo správne vybavenie, vykonávali sa správne procesy a tovary sa vyrábali v súlade so špecifikáciami, ktoré poskytne spoločnosť Alki LP. SMBV bude vlastníkom zakúpených výrobkov, ktoré si musí zakúpiť od dodávateľov určených a/alebo schválených Alki LP. SMBV musí zabezpečiť, aby boli výrobky v čase dodania v súlade so špecifikáciami výrobkov spoločnosti Alki LP, pričom SMBV je povinná na vlastné náklady okamžite vymeniť akékoľvek množstvo chybných alebo nefungujúcich výrobkov. Alki LP však nesie riziká týkajúce sa strát, ktoré môžu vzniknúť v súvislosti s výrobou, predajom, prepravou, so skladovaním, s úpravou alebo iným použitím výrobkov a musí odškodniť SMBV v prípade všetkých kompenzačných nárokov.
- (143) Zmluva o nákupe zelenej kávy nadobudla platnosť 22. apríla 2002 a stanovujú sa v nej podmienky, za ktorých SCTC predáva zelenú celozrnnú kávu SMBV. SCTC bude predávať SMBV zrná za ceny stanovené v cenníkoch, ktoré vydá SCTC. SMBV vystaví objednávku na kávu na základe prognóz nákupu. SCTC dodá zrná [...].
- (144) V zmluve o dodávke sa stanovujú povinnosti pri dodávkach základných tovarov Starbucks, ktoré dodáva SMBV do predajní. Predajne sa zaväzujú nakúpiť praženú kávu všetkých značiek a iné základné výrobky súvisiace s kávou, ako sú vymedzené v danej zmluve, výlučne od SMBV alebo schválených dodávateľov za ceny, ktoré sú stanovené na základe vzorca pripojeného k zmluve (pre kávu a výrobky súvisiace s kávou) alebo podľa [...] cenníka (pre ostatný tovar). Predajne musia poskytnúť SMBV [pravidelné] prognózy nákupu ⁽⁷⁵⁾, pričom SMBV poskytuje predajniam záruku, že káva a iný tovar sú v čase vyskladnenia z SMBV bez chýb, a keď to tak nie je, SMBV bezplatne nahradí každý chybný výrobok alebo poskytne predajniam kredit ⁽⁷⁶⁾.

2.8. Zmluva o rozdelení nákladov

- (145) V zmluve o rozdelení nákladov medzi Alki LP a Starbucks Corporation z 1. augusta 2006 sa určujú priame práva Alki LP poskytovať tretím stranám licencie a sublicencie, ktoré im udeľujú právo: i) [...] prevádzkovať predajne Starbucks [...], ii) [...] prevádzkovať „[...]“ a iii) vyrábať a/alebo distribuovať výrobky s využitím ochranných znáмок a technológií a odborných znalostí.
- (146) Podľa zmluvy o rozdelení nákladov má Alki LP platiť spoločnosti Starbucks Corporation licenčný poplatok, servisné poplatky za služby poskytované spoločnosťou Starbucks Corporation a poplatok za rozdelenie nákladov na vývoj určitého nehmotného majetku. Licenčný poplatok zahŕňa: i) licenčný poplatok za odkúpenie týkajúci sa ochrannej známky a duševného vlastníctva obchodného formátu a ii) stály licenčný poplatok týkajúci sa duševného vlastníctva vedomostí o káve. Podrobnosti o platbách podľa tejto zmluvy sú uvedené v odôvodneniach 112) a 113).

2.9. Zmluvy medzi Starbucks a tretími stranami týkajúce sa výroby a predaja kávy

- (147) Komisia požiadala Starbucks o poskytnutie všetkých zmlúv, ktorými Starbucks poskytla licencie na duševné vlastníctvo, a všetkých zmlúv, ktorými Starbucks zabezpečila praženie kávy externe prostredníctvom tretej strany, aby mohla porovnať komerčné podmienky stanovené medzi SMBV a skupinou Starbucks, a najmä licenčný poplatok za duševné vlastníctvo praženia kávy na jednej strane a komerčnými podmienkami stanovenými medzi skupinou Starbucks a tretími stranami na druhej strane. Komisia takisto požiadala o informácie o komerčných podmienkach, ktoré sa uplatnili medzi Starbucks Corporation a spoločnosťou, ktorá sa v rámci jej skupiny zaoberá pražením kávy, so sídlom v USA.
- (148) Starbucks v odpovedi na požiadavku Komisie poskytla zmluvy s:

— [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2], (ďalej len „[nepridružená výrobná spoločnosť 2]“), [...]. Starbucks v snahe využiť subdodávateľa na praženie kávy uzatvorila s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2] dva druhy zmlúv, ktoré sa pri viacerých príležitostiach menili. V zmluve o poskytnutí licencie na využívanie technológie z [pred rokom 2008] udeľuje pridružená spoločnosť Starbucks, [...], [nepridruženej výrobnej spoločnosti 2] nevýlučnú licenciu okrem iného na využívanie technológie a odborných znalostí spoločnosti

⁽⁷⁴⁾ Podľa tejto zmluvy má Starbucks Coffee BV právo udeliť tretím stranám licenciu na rozvoj, vlastníctvo a prevádzku predajní Starbucks, ktoré pôsobia pod ochrannými známkami a využívajú technológie a odborné znalosti.

⁽⁷⁵⁾ Podľa zmluvy o dodávke [...].

⁽⁷⁶⁾ Starbucks spresnila, že zmluvy o dodávke uzatvára Starbucks [...] a že ide o normalizované zmluvy, v ktorých základné podmienky určuje Starbucks [...]; pozri skúmanie, ktoré vykonala Starbucks, odôvodnenie 6.14.

Starbucks na výrobu a predaj praženej kávy vybratým tretím stranám, s ktorými Starbucks uzatvorila zmluvy o dodávke, napríklad [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5] [...]. [Nepridružená výrobná spoločnosť 2] musí vykonávať služby tak, aby bola pražená káva vysokej kvality, v rámci ktorej musí byť [nepridružená výrobná spoločnosť 2] okrem iného v súlade s určitými normami zabezpečenia kvality, ktoré stanovila spoločnosť Starbucks. V zmluve o poskytnutí licencie na využívanie technológie sa stanovuje, že [nepridružená výrobná spoločnosť 2] nemusí platiť nijaké poplatky za licenciu ⁽⁷⁷⁾. V zmluve o dodávke zelenej kávy sa stanovuje, že [nepridružená výrobná spoločnosť 2] je povinná nakupovať zelené kávové zrná výlučne od Starbucks za pevný poplatok [za určité množstvo],

- [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 3], (ďalej len „[nepridružená výrobná spoločnosť 3]“), [...]. Podľa zmluvy o poskytnutí licencie na praženie kávy z [po roku 2008] [nepridružená výrobná spoločnosť 3] poskytuje služby praženia kávy, ktoré predáva spoločnosti Starbucks a spoločnému podniku [nepridruženej výrobnej spoločnosti 3] a Starbucks, ktorý sa nazýva [spoločný podnik nepridružená výrobná spoločnosť 3 – Starbucks], prevádzkujúcemu predajne kávy Starbucks v [určitej krajine]. [Nepridružená výrobná spoločnosť 3] platí Starbucks [...] poplatok za praženie vo výške [...] USD [za určité množstvo] zelenej kávy, ktorá sa vyrobí a predá [spoločnému podniku nepridruženej výrobnej spoločnosti 3 – Starbucks],
- [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 4], (ďalej len „[nepridružená výrobná spoločnosť 4]“), [...]. Na to, aby mohla zabezpečiť praženie kávy prostredníctvom subdodávateľa, uzatvorila [nepridružená výrobná spoločnosť 4] tri druhy zmlúv, z ktorých bola Komisii predložená len [...] kúpna zmluva z roku [po roku 2008]. Starbucks tak poveruje [nepridruženú výrobnú spoločnosť 4] výrobou, balením a dodávkou kávových výrobkov. V zmluvách sa nestanovuje nijaký poplatok ani licenčný poplatok, ktorý sa má platiť spoločnosti Starbucks. Výroba musí prebiehať podľa určitých špecializácií výrobku a noriem, ktoré poskytne Starbucks. V zmluve sa stanovuje, že [nepridružená výrobná spoločnosť 4] predáva výrobky Starbucks a jej pridruženým spoločnostiam za cenu stanovenú na úrovni zelených kávových zŕn (podľa Starbucks sú preto zelené kávové zrná pre [nepridruženú výrobnú spoločnosť 4] len postupované náklady) a výrobných nákladov, ku ktorým sa pripočíta poplatok za konverziu. Tento poplatok za konverziu zahŕňa poplatky za praženie [...]. Vzorec ocenenia sa tak premieta do predajnej ceny [za určité množstvo] praženej kávy. Starbucks uvádza, že výsledkom je marža vo výške [5 – 10] % celkových nákladov na konverziu bez toho, aby ďalej uviedla, ako sa dopracovala k tejto údajnej prírážke,
- [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5] (ďalej len „[nepridružená výrobná spoločnosť 5]“), [...]. Starbucks uzatvorila [pred rokom 2008] s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5] tri druhy zmlúv. V zmluve o dodávke preberá Starbucks záväzok dodávať [nepridruženej výrobnej spoločnosti 5] pražené kávové zrná, koncentrát a iné kávové prísady za cenu, ktorá vychádza zo vzorca použitého na ocenenie kávových prísad pre maloobchodné predajne [Starbucks] s kávou, [...]. V [...]zmluve, ktorá je zmluvou o výrobe a distribúcii, sa [nepridruženej výrobnej spoločnosti 5] udeľuje právo výlučne distribuovať určité balené hotové nápoje pod ochrannou známkou Starbucks v rámci určitého územia. Výroba musí prebiehať podľa určitých špecializácií výrobku a noriem, ktoré poskytne spoločnosť Starbucks. V [...]zmluve sa nestanovuje nijaký poplatok ani licenčný poplatok, ktorý by mala [nepridružená výrobná spoločnosť 5] platiť spoločnosti Starbucks. Zmluvy o licenciách na ochrannú známku a technológiu umožňujú [nepridruženej výrobnej spoločnosti 5] používať ochrannú známku Starbucks, ako aj jej technológiu a odborné znalosti na účely výroby dohodnutých výrobkov. [Nepridružená výrobná spoločnosť 5] platí licenčný poplatok vo výške [10 – 15] % čistej tržby na základe regulačného mechanizmu, ktorého výsledkom je podľa Starbucks poplatok približne vo výške [10 – 15] % čistej tržby z hotových nápojov ⁽⁷⁸⁾,
- [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 6], (ďalej len „[nepridružená výrobná spoločnosť 6]“), [...]. Starbucks uzatvorila [pred rokom 2008] s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 6] tri druhy zmlúv, ktoré sa následne menili. V zmluve o dodávke preberá Starbucks záväzok dodávať [nepridruženej výrobnej spoločnosti 6] pražené kávové zrná, koncentrát a iné kávové prísady za cenu, ktorá vychádza zo vzorca použitého na ocenenie kávových prísad pre maloobchodné predajne Starbucks [...] s kávou, [...]. V [...]zmluve o výrobe a distribúcii sa [nepridruženej výrobnej spoločnosti 6] udeľuje právo výlučne distribuovať určité balené hotové nápoje pod ochrannou známkou Starbucks v rámci určitého územia. Výroba musí prebiehať podľa určitých špecializácií výrobku a noriem, ktoré poskytne Starbucks. V zmluve o výrobe a distribúcii sa nestanovuje nijaký poplatok ani licenčný poplatok, ktorý by mala [nepridružená výrobná spoločnosť 6] platiť spoločnosti Starbucks. Zmluva o licenciách na ochrannú známku a technológiu umožňujú [nepridruženej

⁽⁷⁷⁾ [...].

⁽⁷⁸⁾ [...].

výrobnej spoločnosti 6] používať ochrannú známku Starbucks, ako aj jej technológiu a odborné znalosti na účely výroby dohodnutých výrobkov. [Nepridružená výrobná spoločnosť 6] platí licenčný poplatok v závislosti od výrobku. Podľa Starbucks je tento poplatok vo výške [5 – 10] % čistej tržby za hotové nápoje ⁽⁷⁹⁾,

- [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 7], (ďalej len „[nepridružená výrobná spoločnosť 7]“), [...]. Starbucks uzatvorila [pred rokom 2008] s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 7] tri druhy zmlúv, ktoré sa následne menili. V zmluve o dodávke sa Starbucks zaväzuje dodávať do [nepridruženej výrobnej spoločnosti 7] kávové prísady, [...], za cenu stanovenú [za určité množstvo]. V [...]zmluve, ktorá je zmluvou o výrobe a distribúcii, sa [nepridruženej výrobnej spoločnosti 7] udeľuje právo výlučne distribuovať určité balené hotové nápoje pod ochrannou známkou Starbucks v rámci určitého územia. Výroba musí prebiehať podľa určitých špecializácií výrobku a noriem, ktoré poskytne spoločnosť Starbucks. V zmluve o výrobe a distribúcii sa nestanovuje nijaký poplatok ani licenčný poplatok, ktorý by mala [nepridružená výrobná spoločnosť 7] platiť spoločnosti Starbucks. Zmluvy o licenciách na ochrannú známku a technológiu umožňujú [nepridruženej výrobnej spoločnosti 7] používať ochrannú známku Starbucks, ako aj jej technológiu a odborné znalosti na účely výroby dohodnutých výrobkov. [Nepridružená výrobná spoločnosť 7] platí licenčný poplatok v závislosti od územia vo výške [10 – 20] % čistej tržby.

(149) Uvedené zmluvy, ktoré Starbucks uzatvorila s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 6] a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 7], boli rozdelené do troch kategórií: i) zmluvy o dodávke podobné zmluve o dodávke medzi SMBV a investormi opísanej v odôvodnení (144); ii) zmluvy o výrobe a distribúcii podobné zmluve medzi SMBV a Alki LP a iii) zmluvy o poskytnutí licencie na ochrannú známku a technológiu podobné ADOA uzatvorenej medzi Starbucks Coffee BV a predajňami, ktoré sú opísané v odôvodnení (48). Z týchto troch druhov zmlúv medzi Starbucks a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 6] a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 7] sa len v prípade poslednej kategórie zmlúv vyžaduje, aby zmluvné strany spoločnosti Starbucks platili licenčný poplatok.

(150) Starbucks okrem toho poskytla Komisii štyri ďalšie zmluvy o pražení s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 8], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 9] a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 10].

- Zmluva o výrobe a dodávke s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 8] bola uzatvorená [po roku 2008] a stanovuje sa v nej, že [nepridružená výrobná spoločnosť 8] má vyrábať pre Starbucks ochutenú kávu za stanovenú cenu ⁽⁸⁰⁾. V [...] sa stanovuje, že [nepridružená výrobná spoločnosť 8] musí dôsledne postupovať v súlade s technickou príručkou, okrem iného pri výrobe výrobkov. V [...] sa stanovuje, že Starbucks udeľuje [nepridruženej výrobnej spoločnosti 8] bezplatnú licenciu na používanie odborných znalostí v súvislosti s výrobným procesom.

- Zmluva o výrobe a dodávke bola s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1] uzatvorená [po roku 2008] a uvádza sa v nej, že [nepridružená výrobná spoločnosť 1] vyrába pre Starbucks určité kávové výrobky Starbucks za stanovenú cenu ⁽⁸¹⁾. V [...] sa stanovuje, že [nepridružená výrobná spoločnosť 1] musí dôsledne postupovať v súlade s technickou príručkou, okrem iného pri výrobe výrobkov. V zmluve sa nestanovuje nijaký poplatok ani licenčný poplatok, ktorý by mala [nepridružená výrobná spoločnosť 1] platiť spoločnosti Starbucks.

- Zmluva o výrobe a dodávke bola s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 9] uzatvorená [po roku 2008] a uvádza sa v nej, že [nepridružená výrobná spoločnosť 9] vyrába pre Starbucks ochutenú kávu Starbucks za stanovenú cenu ⁽⁸²⁾. V [...] sa stanovuje, že [nepridružená výrobná spoločnosť 9] musí dôsledne postupovať v súlade s technickou príručkou, okrem iného pri výrobe výrobkov. V [zmluve o výrobe a dodávke] sa nestanovuje nijaký poplatok ani licenčný poplatok, ktorý by mala [nepridružená výrobná spoločnosť 9] platiť spoločnosti Starbucks. V zmluve je uvedený aj odkaz na zmluvu o poskytnutí licencie na technológiu a ochrannú známku, ktorá však nebola predložená.

- Zmluva o výrobe bola s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 10] uzatvorená [po roku 2008] a týka sa výroby a praženia zelených kávových zŕn pre Starbucks spoločnosťou [...], ktorá sa zaoberá pražením kávy

⁽⁷⁹⁾ Tamtiež [...].

⁽⁸⁰⁾ [...].

⁽⁸¹⁾ [...].

⁽⁸²⁾ [...].

a ktorá priamo poskytuje zdroj kávových zŕn. V zmluve sa nestanovuje nijaký poplatok ani licenčný poplatok, ktorý by mala [nepridružená výrobná spoločnosť 10] platiť spoločnosti Starbucks. V [...] zmluvy sa objasňuje, že Starbucks je vlastníkom práv duševného vlastníctva v oblasti miešania kávy, krivky času a teploty pri pražení a koncového bodu praženia atď. Starbucks platí [nepridruženej výrobnej spoločnosti 10] poplatok za kávu [za určité množstvo] na základe konkrétneho vzorca, v rámci ktorého sa účtuje menej za praženie ako za balenie.

2.9.1. Argumentácia Starbucks vo vzťahu k zmluvám s tretími stranami a so Starbucks Manufacturing Corp.

- (151) Okrem zmlúv uvedených v odôvodnení 148 predložila Starbucks analýzu porovnateľnosti týchto zmlúv s licenčnými poplatkami, ktoré SMBV platí Alki LP.
- (152) V rámci zmlúv, ktorými Starbucks poskytla licencie na nehmotný majetok (ochranné známky a určité osobitné odborné znalosti súvisiace s kávou), aby ho mohla využívať tretia strana, rozlišuje Starbucks medzi i) tretími stranami, ktoré využívali tento nehmotný majetok na výrobu výrobkov obsahujúcich kávové prísady Starbucks v rámci zmlúv o pražení ([nepridružená výrobná spoločnosť 3] a [nepridružená výrobná spoločnosť 2]), a ii) tretími stranami, ktoré distribuovali takto vyrobené výrobky priamo zákazníkom ([nepridružená výrobná spoločnosť 7], [nepridružená výrobná spoločnosť 6] a [nepridružená výrobná spoločnosť 5]). [Nepridružená výrobná spoločnosť 7], [nepridružená výrobná spoločnosť 6] a [nepridružená výrobná spoločnosť 5] využívajú nehmotný majetok na výrobu hotovej kávy, ktorú predávajú maloobchodným predajcom (najmä samoobsluhám). Starbucks považuje licenčné poplatky, ktoré platia [nepridružená výrobná spoločnosť 7], [nepridružená výrobná spoločnosť 6] a [nepridružená výrobná spoločnosť 5] za porovnateľné s licenčnými poplatkami, ktoré platí SMBV a ktoré odhaduje vo výške [5 – 10] % tržieb ⁽⁸³⁾.
- (153) Starbucks vo všeobecnosti rozlišovala medzi všetkými zmluvami uzatvorenými s tretími stranami od roku 2002. Podľa najlepšieho vedomia spoločnosti Starbucks išlo o tieto hlavné kategórie:
1. zmluvy, na základe ktorých tretie strany využívali nehmotný majetok spoločnosti Starbucks (nehmotný majetok a ochranné známky súvisiace s kávou) na trhu:
 - zmluvy o poskytnutí licencie na praženie uzavreté s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2] a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 3],
 - zmluvy o poskytnutí licencie na ochrannú známku a technológiu uzavreté s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 7], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 6] a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5] na využívanie ochrannej známky Starbucks a určitých konkrétnych odborných znalostí súvisiacich s kávou;
 2. rôzne zmluvy, ktoré udeľujú tretím stranám prístup k nehmotnému majetku spoločnosti Starbucks (technológie, odborné znalosti a ochranné známky) na základe bezplatnej licencie vďaka konkrétnej povahe týchto zmlúv:
 - rôzne zmluvy o podiele na výrobe a balení, keď licencia na duševné vlastníctvo slúži len na to, aby umožnila tretej strane vyrábať v súlade so špecifikáciami Starbucks a chránila práva duševného vlastníctva Starbucks. Partneri Starbucks, ktorí sa podieľajú na výrobe a balení, obvykle dodávajú výrobky späť spoločnosti Starbucks a nevyužívajú predmetný nehmotný majetok na trhu,
 - rôzne zmluvy o distribúcii, keď licencia na duševné vlastníctvo slúži len na to, aby umožnila distribútorovi opätovne predáť výrobky so značkou Starbucks a chránila práva duševného vlastníctva Starbucks. Distribútor nevyužíva nehmotný majetok Starbucks na trhu;

⁽⁸³⁾ Tento odhad vychádza zo súčtu licenčných poplatkov, ktoré sa platili Alki LP počas obdobia rokov 2008 – 2014, vydelené hodnotou [900 – 1 000] EUR z výnosov za všetky výrobky, ktoré sú uvedené v tabuľke 5 v kategóriách VÝN. HOTOVÉ NÁPOJE, VÝN. BALENÁ KÁVA, VÝN. KÁVOVÉ KAPSULE DO KÁVOVAROV, VÝN. KÁVOVÉ KAPSULE VERISMO, VÝN. ROZPUSTNÁ KÁVA, VÝN. BALENÝ ČAJ, VÝN. MIEŠANÉ NÁPOJE, VÝN. KÁVOVÝ ZÁKLAD PRE FRAPÉ a VÝN. EXTRAKT. Starbucks však vo svojich oznámeniach uviedla, že položky VÝN. KÁVOVÉ KAPSULE DO KÁVOVAROV, VÝN. KÁVOVÉ KAPSULE VERISMO, VÝN. ROZPUSTNÁ KÁVA, VÝN. KÁVOVÝ ZÁKLAD PRE FRAPÉ a VÝN. EXTRAKT sa majú kvalifikovať aj ako administratívna a logistická podpora, lebo základný výnos, ktorý fakturujú investori, predstavuje hodnotu vytvorenú skôr tretími stranami ako SMBV, a že v každom prípade predstavuje podľa Starbucks malú časť celkovej produkcie SMBV v oblasti praženia. Okrem toho v prípade kategórií VÝN. BALENÝ ČAJ, VÝN. MIEŠANÉ NÁPOJE nebolo uvedené, že obsahujú kávu od Starbucks.

3. licenčné zmluvy s investormi, ktoré im umožňujú využívať systém Starbucks a prevádzkovať obchody s kávou Starbucks.

2.9.2. *Obchodná dohoda medzi Starbucks US a Starbucks Manufacturing Corp.*

- (154) Starbucks uviedla, že SMC ⁽⁸⁴⁾, jediná ďalšia spoločnosť v skupine Starbucks, ktorá zabezpečuje činnosť v oblasti praženia, neplatí spoločnosti Starbucks nijaký licenčný poplatok za využívanie duševného vlastníctva, ktoré sa týka technológií praženia a odborných znalostí ani žiadneho iného duševného vlastníctva. Podľa Starbucks by tomu tak bolo, lebo SMC nemá samostatné auditované účtovné výkazy a SMC je na účely dane v USA konsolidovaná s inými subjektmi Starbucks US.

3. DÔVODY NA ZAČATIE KONANIA

- (155) Komisia sa rozhodla začať formálne vyšetrovacie konanie, lebo je predbežne presvedčená, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, v ktorom sa schvaľuje príjem navrhnutý daňovým poradcom spoločnosti Starbucks za činnosti, ktoré vykonáva SMBV v Holandsku, ktoré v roku 2008 uzatvorila holandská finančná správa, pravdepodobne predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom.
- (156) Komisia predovšetkým vyjadrila pochybnosti, či je dohodnutý príjem za činnosti, ktoré vykonáva SMBV, v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- (157) Komisia v rozhodnutí o začatí konania konkrétne vyjadrila nasledujúce tri pochybnosti týkajúce sa súladu záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV s princípom nezávislého vzťahu:
1. či holandská finančná správa pri uzatváraní záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV správne odsúhlasila kvalifikáciu SMBV ako výrobcu pracujúceho na zákazku;
 2. či holandská finančná správa konala pri uzatváraní záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV správne, keď schválila úpravy vykonané daňovým poradcom Starbucks; a
 3. či holandská finančná správa konala správne, keď schválila výklad SMBV, pokiaľ ide o výpočet licenčných poplatkov vo výkaze ziskov a strát z toho hľadiska, že výška týchto licenčných poplatkov nie je prepojená s hodnotou dotknutého duševného vlastníctva.
- (158) Konkrétnejšie, pokiaľ ide o prvú pochybnosť, Komisia spochybnila predpoklad daňového poradcu v správe o transferovom oceňovaní, že SMBV nenesie nijaké riziko a že má byť preto kvalifikovaná ako výrobca pracujúci na zákazku alebo zmluvný výrobca. Komisia sa konkrétne odvolala na dôkaz rizika súvisiaceho so skladovými zásobami, ktoré je zaznamenané vo finančných výkazoch SMBV, v dôsledku čoho by vznikla pochybnosť o tomto predpoklade.
- (159) Pokiaľ ide o druhú pochybnosť, Komisia spochybnila dve po sebe nasledujúce úpravy, ktoré vykonal daňový poradca, ktoré pravdepodobne mali rovnaký účel pri riešení jedného problému s porovnateľnosťou. Prvá úprava spočívala v znížení nákladovej základne používanej na výpočet základu dane SMBV na prevádzkové náklady. Daňový poradca to považoval za vhodné, lebo SMBV by bola výrobcom pracujúcim na zákazku alebo zmluvným výrobcom. Pri druhej úprave, označenej v správe o transferovom oceňovaní ako „úprava konverznej prirážky“, sa odpočíta násobok NPT od zisku spoločností, ktoré sa použili ako prvky porovnania na účely transferového oceňovania. Touto druhou úpravou, ktorú Holandsko prezentovalo ako „úpravu prevádzkového kapitálu“, sa znížil základ dane SMBV v Holandsku, ale zdá sa, že ani úprava, ani metodika, ktorú použil daňový poradca, neboli oprávnené.
- (160) Komisia napokon, pokiaľ ide o tretiu pochybnosť, spochybnila nezávislú povahu licenčného poplatku, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP, lebo výška licenčného poplatku pravdepodobne nesúvisela s hodnotou duševného vlastníctva, za ktorý sa mal zaplatiť. Vďaka tomu, že sa pri analýze transferového oceňovania použila TNMM, licenčný poplatok v skutočnosti zodpovedá zvyškovému zisku SMBV, t. j. každý zisk, ktorý zaznamenala SMBV, vyšší ako [9 – 12] % prevádzkových výdavkov, sa premení na licenčný poplatok odpočítateľný z dane (pozri obrázok 2).

⁽⁸⁴⁾ Finančné údaje o spoločnosti nájdete v odôvodnení 140.

4. PRIPOMIENKY HOLANDSKA

- (161) Holandsko predložilo pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania 16. júla 2014. Po prvé, zameralo sa na otázku, prečo je príjem dohodnutý podľa záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV nezávislý a prečo je metóda, ktorú vybral daňový poradca, vhodnou metódou na stanovenie tohto príjmu. Po druhé, zameralo sa na to, prečo záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV neposkytuje spoločnosti SMBV selektívnu výhodu.

4.1. Pripomienky k transferovému oceňovaniu

- (162) Podľa Holandska je príjem dohodnutý podľa záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV nezávislý a TNMM je primeraná metóda na dosiahnutie nezávislého výsledku v tomto prípade. Holandsko tvrdí, že transferové oceňovanie nie je presná veda, a že preto existuje rozsah hodnôt, v rámci ktorého sa môže nachádzať transferová cena.
- (163) Holandsko uvádza, že podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní bude kompenzácia za transakcie medzi dvoma nezávislými spoločnosťami obvykle odrážať činnosti, ktoré vykonáva každá spoločnosť, a že preto má byť základom hodnotenia nezávislej povahy príjmu SMBV funkčná analýza. Podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní sú zmluvné podmienky východiskovým bodom v prípade stanovenia, či sa správne uplatňoval princíp nezávislého vzťahu.
- (164) Podľa Holandska zahŕňa duševné vlastníctvo, ktoré Starbucks poskytla spoločnosti Alki LP vo vzťahu k znalostiam a informáciám, ktoré sa týkajú kávy, použitia technológií a odborných znalostí týkajúcich sa receptu na miešanie kávových zŕn, procesu praženia kávy a výroby iných odvodených kávových výrobkov.
- (165) Holandsko poznamenáva, že zmluvu o pražení uzatvorenú medzi Alki LP a SMBV nie je možné považovať za jednu zmluvu o poskytnutí licencie na duševné vlastníctvo. Táto zmluva – zmluva o výrobe na päťdesiat rokov – sa týka praženia zelených kávových zŕn, ktoré vykonáva SMBV. Zmluva o pražení je zmluva medzi klientom a dodávateľom, v ktorej sa upravuje aj ustanovenie o práve duševného vlastníctva.
- (166) Spoločnosť Alki LP nemá sídlo v Holandsku a podľa medzinárodného rozdelenia právomocí v oblasti daní nie je povinná platiť daň v Holandsku. Činnosti, ktoré vykonávajú zamestnanci SMBV sú a vždy boli:
1. výroba/činnosti praženia kávy: tieto činnosti vykonávajú pracovníci výroby, technici v oblasti praženia kávy, pracovníci údržby, pracovníci kontroly kvality a pracovníci v skladoch;
 2. logistika a činnosti administratívnej podpory.
- (167) Holandsko uvádza, že úmyslom Starbucks vždy bolo vytvoriť fungujúcu pražiareň kávy s nízkym rizikom a že skutočnosti a okolnosti za v priebehu rokov výrazne nezmenili. Tvrdí, že vzhľadom na to, že SMBV nebola zapojená do nijakej obchodnej reštrukturalizácie, nemôže Komisia citovať časti z kapitoly 9 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, lebo smernica OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 ešte nebola k dispozícii pri schvaľovaní záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV. Podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní sa nemajú veci riešiť spätne.
- (168) Podľa Holandska je SCTC zodpovedná za nákup zelených kávových zŕn. Holandsko ďalej tvrdí, že SMBV sa nepodieľa na získavaní zdrojov surovín vzhľadom na to, že podľa zmluvy o pražení môže SMBV získavať suroviny len od strán, ktoré určila Alki LP. SMBV plní len administratívnu úlohu v oblasti riadenia zásob a nenesie konečné skladové riziko.
- (169) Pokiaľ ide o administratívnu úlohu, Holandsko konkrétne uvádza, že napriek tomu, že podľa zmluvy o nákupe zelenej kávy je to SMBV, ktorá musí poskytnúť informácie požadované vo vzťahu k zeleným kávovým zŕnám, ktoré sa majú kúpiť, pričom tieto informácie získava SMBV od Alki LP a od investorov, a to spôsobom, ktorý určí Alki LP. SMBV preto poskytuje špecifikácie až potom, ako získala informácie potrebné na tento účel. Podľa Holandska vedie táto kombinácia k situácii, v ktorej je úloha surovín porovnateľná s úlohou poskytovania tovaru na konsignačnom základe.
- (170) Pokiaľ ide o konečné skladové riziko, Holandsko dodáva, že aj keď si SMBV zachováva právny nárok na všetky výrobky a materiály použité v rámci výrobných činností a zaviedla ustanovenia pre prípad strát týkajúcich sa hodnoty zásob, náklady na zavedenie týchto ustanovení v konečnom dôsledku nenesie SMBV. Vzhľadom na spôsob, akým sa stanovuje licenčný poplatok podľa zmluvy o pražení, tieto náklady nakoniec znáša Alki LP.

- (171) Podľa Holandska nie sú žiadni pracovníci SMBV zapojení do obchodných rokovaní s investormi/kupujúcimi spoločnosťami Starbucks. Pokiaľ ide o stanovenie ceny, Holandsko tvrdí, že Starbucks [...] určuje globálny vzorec oceňovania. Účtovníci v Starbucks [...] poskytujú spoločnosti SMBV cenník (ďalej len „[...] cenník“) prostredníctvom Alki LP a tieto ceny sa vypočítavajú pomocou globálne prijatého vzorca oceňovania, z ktorého vychádza zmluva o dodávke uzatvorená medzi SMBV a investormi. Nákupná cena zelených kávových zŕn, ktorú platí SMBV, je odvodená od vzorca oceňovania, ktorý zohľadňuje napríklad [...]. Ak sa základné náklady zvýšia alebo znížia, zmení sa aj nákladový základ použitý na stanovenie cien medzi SMBV a jej investormi. Investori sú okrem toho povinní kupovať kávu a základné suroviny podľa ADOA, ktorú uzatvorili spoločnosť Starbucks Coffee BV a investori.
- (172) Podľa Holandska SMBV nevykonáva činnosť v rámci zmluvy o výrobe na zákazku. Zmluvný vzťah vedie k situácii, keď sa od SCTC legálne nakupujú zelené kávové zrná, ale bez funkčného príspevku, a fakturujú sa nákupcom. Napriek nedostatku funkčnosti z hľadiska nákupu a predaja musia byť zásoby uvedené v súvahe SMBV v súlade s príslušnými normami.
- (173) Už opísané zmluvné vzťahy medzi SMBV, Alki LP, SCTC a investormi viedli, podľa Holandska, k záveru, že SMBV je výrobca s nízkorizikovým profilom a tento záver podporuje aj funkčná analýza. SMBV má preto Holandsko považovať za „najmenej zložitý subjekt“ (skúmaná strana), ktorého nezávislý príjem sa musí stanoviť pomocou referenčnej štúdie.
- (174) Podľa Holandska databázy používané na vykonanie referenčnej štúdie neposkytujú nijaké podrobnosti, ako sú transakčné ceny alebo podmienky. Dostupné informácie sa obmedzujú na porovnanie prevádzkových výsledkov pre subjekt ako celok. TNMM je medzinárodne najbežnejšie používaná metóda. Podľa Holandska je to potvrdené v smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, ako aj v smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995, ktoré boli v platnosti v čase uzatvorenia záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (175) Z hľadiska výrobnnej funkčnosti SMBV využíva SMBV nákladovo orientovaný ukazovateľ úrovne zisku SMBV (metóda TNMM so ziskovou prirážkou k nákladom). Z tohto hľadiska Holandsko zdôrazňuje, že v súlade s odsekom 4.9 smernice OECD o transferovom oceňovaní ⁽⁸⁵⁾ holandská finančná správa vždy začína prešetrovanie transferových cien z hľadiska metódy, ktorú použil daňovník. V kapitole 2 vyhlášky sa takisto uvádza, že Holandsko neuplatňuje „pravidlo najlepšej metódy“. Tento počiatočný bod, ktorý je podľa Holandska v súlade so smernicou OECD o transferovom oceňovaní, je použitý aj v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV a viedol k prijatiu TNMM s ukazovateľom výšky zisku, ktorý navrhla SMBV.
- (176) Pokiaľ ide o úlohu SMBV ako výrobcu pracujúceho na zákazku, príslušné náklady na stanovenie nákladového základu, ktoré sa použili na vypočítanie ziskovej prirážky, sú náklady, ktorých výsledkom bola pridaná hodnota. V prípade SMBV sú podľa Holandska prevádzkové náklady príslušné náklady s pridanou hodnotou, ku ktorým sa uplatňuje zisková prirážka. Zisková prirážka je teda, na základe referenčnej hodnoty, vo výške [9 – 12] % prevádzkových nákladov. SMBV má nízkorizikový profil a z hľadiska surovín nemá nijakú pridanú hodnotu a plní úlohu podpory výrobkov, ktoré nesúvisia s kávou. Prevádzkové náklady súvisiace s týmito obmedzenými činnosťami podpory sú zahrnuté do nákladovej základne. Výsledkom je, že za tieto činnosti sa takisto platí zisková prirážka vo výške [9 – 12] %.
- (177) Pokiaľ ide o úpravy porovnateľnosti, Holandsko tvrdí, že v čase, keď sa vypracovala správa o transferovom oceňovaní, z ktorej vychádza záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, neboli nijaké pokyny týkajúce sa toho, ako postupovať v prípade výrobcov s nízkorizikovým profilom. Uznáva, že smernica OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 obsahuje viac pokynov k úpravám porovnateľnosti vrátane úprav prevádzkového kapitálu, ale tvrdí, že tieto príklady sú len usmernenia a že to znamená, že aj iné stanoviská môžu viesť k nezávislému výsledku. Holandsko okrem toho tvrdí, že posúdenie toho, či je záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV v súlade s princípom nezávislého vzťahu, musí vychádzať zo znalostí a z existujúcej smernice OECD o transferovom oceňovaní, ktorá bola k dispozícii v tom čase, t. j. zo smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995. Nemohla sa preto uplatniť príloha ku kapitole III smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, v ktorej je uvedený pracovný príklad úpravy porovnateľnosti.
- (178) Holandsko takisto vykonalo analýzu citlivosti vo vzťahu k nezávislému rozsahu, ktorý sa vypočítal podľa metodiky uvedenej v správe o transferovom oceňovaní, či došlo k úprave niektorých parametrov. Holandsko

⁽⁸⁵⁾ V odseku 4.9 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 (a takisto odseku 4.9 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2016) sa však odvoláva na situácie, v ktorých „z dôvodu komplexnosti skutočností, ktoré sa majú posúdiť, môže dokonca aj daňovník s tými najlepšimi úmyslami spraviť neúmyselnú chybu“.

upravilo obdobie porovnania a prepočítalo rozsahy, ktoré sa považovali za nezávislé pre obdobia rokov 2008 – 2012 a 2003 – 2012, v porovnaní s rozsahom v rokoch 2001 – 2005 uvedeným v správe o transferovom oceňovaní. Holandsko ďalej prepočítalo rozsah, či by percento NPT odpočítané od príjmu pri druhej úprave nebolo namiesto sadzby EURIBOR zvýšenej o 50 bazických bodov skôr sadzbou EURIBOR zníženou o 50 bazických bodov a v konečnom dôsledku by bolo tým, čo Holandsko označuje ako „základná sadzba“. Holandsko takisto vypočítalo rozpätie, ktoré dosiahla SMBV, ako percento prevádzkových nákladov a nákladov na suroviny (bez nákladov súvisiacich s čajom a iných NPT prechodnej povahy) za obdobia rokov 2008 – 2012 a 2003 – 2012 a porovnávalo ho s prírážkou k celkovým nákladom pre porovnateľné spoločnosti na úrovniach EBT aj EBIT za tie isté časové obdobia. Na základe týchto simulácií dospelo Holandsko k záveru, že ak by sa mali prijať ktorékoľvek z pochybností, ktoré vzniesla Komisia, výsledkom by bol stále príjem v rámci nezávislého rozsahu. V súlade so smernicou OECD o transferovom oceňovaní sa nepovoľuje vykonávať nijaké opravy, ak príjem patrí do nezávislého rozsahu.

- (179) Vo všeobecnosti Holandsko napokon nesúhlasí s tvrdením, že si nevyžiadalo základné zmluvy, z ktorých by bolo zrejmé, že úroveň rizika, ktoré znášala SMBV, bola obmedzená, pričom tvrdí, že to nie je potrebné, keďže každé záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia vždy zahŕňa rozhodujúci predpoklad, že predložené skutočnosti a okolnosti sú pravdepodobne správne a že v prípade, že uvedené skutočnosti neboli predložené správne, môže sa platnosť záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia ukončiť. Holandsko okrem toho tvrdí, že vzhľadom na to, že malo k dispozícii informácie z histórie o tom, ako došlo k založeniu pražiarne, nebolo potrebné, aby si vyžiadalo všetky zmluvy ⁽⁸⁶⁾.

4.2. Poznámky k uplatneniu článku 107 ods. 1 zmluvy

- (180) Holandsko ďalej oznámilo, že SMBV sa neposkytuje nijaká selektívna výhoda a že nejde o štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.
- (181) Holandsko vysvetľuje, že princíp nezávislého vzťahu je zapracovaný do článku 8b ods. 1 CIT a ďalej rozpracovaný vo vyhláske, ktorá je plne v súlade s článkom 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní. Holandsko opakuje to, čo je uvedené aj v samotnej vyhláske, že cieľom vyhlášky je konkrétne sa zamerať na aspekty, pri ktorých sa v smernici OECD o transferovom oceňovaní pripúšťa rôzny výklad alebo ktoré nie sú jasné.
- (182) Holandsko konkrétne tvrdí, že v situáciách, ktoré sa týkajú transferového oceňovania, môže ísť o selektívnu výhodu len vtedy, ak sa preukáže výslovné odchýlenie od smernice OECD o transferovom oceňovaní a vyhlášky, a že k obvyklým chybám v úsudku dochádza pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu alebo pri odklone od stanovenej vnútroštátnej politiky. Vlastný úsudok daňových úradov pri posudzovaní a schvaľovaní metód a výsledkov v jednotlivých prípadoch však v nijakom prípade neznamená selektívnosť ani svojvoľný prístup. Vzhľadom na to, že Holandsko považuje výsledok záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV za prijateľný odhad trhovej ceny, nie je presvedčené, že stanovisko poskytuje SMBV výhodu.
- (183) Holandsko ďalej tvrdí, že Komisia nesprávne určila referenčný systém, ktorý použila, ktorý je bežným daňovým systémom založeným na rozdieli medzi ziskami a stratami podniku vykonávajúceho činnosti v bežných trhových podmienkach. Podľa Holandska má byť správnym referenčným systémom právo v oblasti dane z príjmu právnických osôb, ktoré zahŕňa princíp nezávislého vzťahu podľa článku 8b ods. 1 CIT, a vyhláska, ktorá poskytuje ďalšie usmernenie k uplatňovaniu princípu nezávislého vzťahu. Holandsko tvrdí, že kým sa záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV neodchyľuje od článku 8b ods. 1 CIT a vyhlášky, nemôže vzniknúť selektívna výhoda.
- (184) Pokiaľ ide o použitú metódu TNMM, Holandsko tvrdí, že na základe vyhlášky si môže každý daňovník v zásade slobodne vybrať metódu transferového oceňovania za predpokladu, že vybratá metóda vedie k nezávislému výsledku pre konkrétnu transakciu. Pochybnosti o využití TNMM, ktoré vzniesla Komisia, preto presahujú rámec pochybností, ktoré by mohla holandská finančná správa podľa vyhlášky vyjadriť vo vzťahu k tejto metóde transferového oceňovania. Holandsko ďalej trvá na tom, že daná vyhláska vyžaduje len to, aby analýza transferového oceňovania viedla k výsledkom, ktoré sú v rozsahu nezávislých výsledkov, a k presnej nezávislej trhovej cene.

⁽⁸⁶⁾ V tomto kontexte sa takisto odvoláva na nezáväzné oznámenie Komisie o práci Spoločného fóra EÚ pre transferové oceňovanie [pozri KOM(2007) 71], kde je uvedené, že „daňové správy by mali vyvinúť všetko úsilie s cieľom obmedziť zaťaženie súvisiace s hodnotením na minimum a požadovať len náležité informácie“.

- (185) Holandsko okrem toho tvrdí, že sa v rozhodnutí pravdepodobne nezohľadnila skutočnosť, že pridružené a nepridružené spoločnosti sa nenachádzajú vždy v rovnakej právnej a skutočnej situácii. Medzi pridruženými a nepridruženými spoločnosťami sú vždy rozdiely a podľa Holandska sa táto skutočnosť zohľadňuje aj v rozhodnutí Komisie o schéme *Groepsrentebox* ⁽⁸⁷⁾.
- (186) Holandsko napokon uvádza, že ak by mala Komisia uplatniť vlastný výklad daňových princípov členských štátov, zasahovala by do zvrchovanosti Holandska.

5. PRIPOMIENKY ZAJAINTERESOVANÝCH STRÁN

5.1. Pripomienky Starbucks k rozhodnutiu o začatí konania a žiadosti v rámci MIT

- (187) Starbucks zaslala svoje pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania 16. januára 2015. Starbucks okrem toho zaslala Komisii informácie o trhu, a to listami z 13. apríla 2015, 29. mája 2015, 10. septembra 2015 a 23. septembra 2015. Pripomienky Starbucks sú do veľkej miery podobné ako pripomienky Holandska, nakoľko obidve strany tvrdia, že príjem v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV bol nezávislý a neposkytol selektívnu výhodu SMBV.
- (188) Po prvé, Starbucks tvrdí, že SMBV vykonáva len obmedzené nízkorizikové činnosti v rámci podpory celosvetovej organizácie Starbucks pôsobiacej oblasti EMEA. Pri tejto argumentácii vychádza [...]. Podľa Starbucks zodpovedá SMBV najmä za praženie a balenie kávy, ako aj za logistické a administratívne činnosti, aby zabezpečila plynulú a efektívnu dodávku rôznych tovarov investorom.
- (189) Pokiaľ ide o vybratú štruktúru, Starbucks tvrdí, že sa zvažovala zmluva o pražení na konsignačnom základe, ale že by to bolo nepraktické a viedlo by to k administratívnej zložitosti a nadmernému počtu vnútropodnikových transakcií. Starbucks sa v snahe zosúladiť administratívnu a právnu štruktúru s fyzickým tokom tovarov a z dôvodov efektívnosti rozhodla, že využije SMBV ako obstarávateľský a fakturačný subjekt. Dôsledkom tejto štruktúry je, že zásoby (v prípade zelených kávových zŕn, iných ako kávových výrobkov a iných ako strategických tovarov) sú uvedené v súvahe SMBV, keďže účtovné štandardy a prax sledujú právny tok výrobku. Starbucks však tvrdí, že úloha SMBV ako obstarávacieho a fakturačného subjektu je len administratívnej povahy a nevedie k nijakému prenosu rizík ani obchodnej zodpovednosti voči nej vzhľadom na to, že podľa zmluvy o pražení kávy je to skôr spoločnosť Alki LP, ktorú podporuje Starbucks US, kto nesie všetko hospodárske riziko SMBV vrátane rizika súvisiaceho so zásobami. Aj napriek tomu, že SMBV je okrem toho aj obstarávateľom voči investorom, deje sa to na základe normalizovanej zmluvy a základných podmienok, ktoré stanovuje Starbucks US. Vzhľadom na to, že SMBV preberá právne vlastníctvo, musia byť zásoby napokon uvedené v jej súvahe, čo podľa Starbucks takisto vysvetľuje, prečo sa SMBV poskytuje zabezpečenie pre prípad zastarania tovaru, za čo dostáva kompenzáciu v súlade so záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (190) Pokiaľ ide o vybratú metódu transferového oceňovania, aj keď to v správe o transferovom oceňovaní nie je uvedené, Starbucks stavia úlohu Alki LP do protikladu s úlohou SMBV. Starbucks tvrdí, že vzhľadom na to, že SMBV sa venuje len bežným vykonávacím činnostiam v oblasti praženia, balenia a podpory logistických a administratívnych služieb a Alki LP poskytuje licencie na cenné duševné vlastníctvo a nesie podnikateľské riziko, je SMBV menej zložitým subjektom. Preto je TNMM najvhodnejšou metódou transferového oceňovania. Starbucks tvrdí, že vzhľadom na to, že neexistujú porovnateľné transakcie podobné zmluve medzi Alki LP a SMBV, metóda CUP by nebola vhodná na účely transferového oceňovania. Holandská finančná správa musí v každom prípade začať posúdenie transferového oceňovania na základe metodiky vybratej daňovníkom.
- (191) Starbucks pripomína, že uplatnením ktorejkoľvek metódy transferového oceňovania sa obvykle získa rozsah hodnôt, ktoré by mohli byť rovnako obhájiteľné, lebo transferové oceňovanie nie je presná veda, a že analýza transferového oceňovania nevyhnutne vedie k radu nezávislých výsledkov a k záveru o približnej nezávislej trhovej cene a nie presnej nezávislej trhovej cene.
- (192) Pokiaľ ide o úpravy, účelom úprav je zohľadniť dôležité rozdiely vo funkčných profiloch SMBV a porovnateľných spoločností začlenených do vzorky s cieľom dospieť k primeranému nezávislému príjmu. Podľa Starbucks boli tieto úpravy primerané, v určitých ohľadoch konzervatívne, a určite neznížili príjem SMBV za vykonávané činnosti. Starbucks v rámci ďalšieho odôvodňovania primeranosti [9 – 12] % prirážky požiadala [daňového poradcu], aby porovnal skutočné výsledky, ktoré dosiahla SMBV, so skutočnými výsledkami, ktoré dosiahli

⁽⁸⁷⁾ Rozhodnutie Komisie 2009/809/ES z 8. júla 2009 o schéme *groepsrentebox*, ktorú Holandsko zamýšľa zaviesť [C 4/07 (ex N 465/06)] (Ú. v. EÚ L 288, 4.11.2009, s. 26).

porovnateľné spoločnosti v období rokov 2008 – 2012. Táto spätná analýza preukazuje, že prirážka vo výške [9 – 12] % zostala skutočne v zodpovedajúcom rozpätí. To opäť potvrdzuje nezávislú povahu uplatnenej metodiky transferového oceňovania v prípade SMBV, ako bola schválená v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia uzavretom s holandskými daňovými úradmi. Starbucks takisto požiadala [právnickú firmu] o poskytnutie druhého stanoviska k tomu, či sa v správe o transferovom oceňovaní z roku 2007 správne uplatnil princíp nezávislého vzťahu. [Právnická firma] nevykonala vlastné prešetrenie skutkového stavu, ale preskúmala správu o transferovom oceňovaní a dokumenty, ktoré mal k dispozícii daňový poradca. Dospela k záveru, že princíp nezávislého vzťahu sa uplatnil na medziskupinové transakcie SMBV oprávnene.

- (193) Starbucks ďalej tvrdí, podobne ako Holandsko, že Komisia neurčila správne referenčný rámec. Starbucks tvrdí, že referenčným systémom má byť holandský systém zdaňovania právnických osôb a konkrétne článok 8b ods. 1 CIT, vyhláška a správna prax holandských daňových úradov. Podľa obidvoch strán by k prípadnému poskytnutiu štátnej pomoci mohlo dôjsť len vtedy, ak by sa záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV líšilo od bežného vkladu a uplatňovania princípu nezávislého vzťahu v Holandsku. Starbucks okrem toho tvrdí, že chyba určenie referenčnej skupiny a že prepojené a neprepojené spoločnosti nie sú vždy v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii ⁽⁸⁸⁾. Starbucks napokon kritizuje prístup Komisie, ktorý je v rozpore s prístupom holandskej finančnej správy, ktorý uprednostňuje podstatu pred formou.
- (194) Komisia vo svojich oznámeniach v reakcii na žiadosť adresovanú Starbucks v rámci MIT vyjadrila stanoviská uvedené v odôvodneniach 151 až 154. Starbucks ďalej uviedla, že Komisia nemôže použiť na posúdenie informácie, ktoré boli k dispozícii až po uzatvorení záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (195) Dňa 24. júla 2015 predložila Starbucks správu, ktorú vypracovala [poradenská firma v oblasti riadenia] na základe jej požiadavky, aby analyzovala modely príjmov v oblasti výroby a logistických/administratívnych služieb. Starbucks uvádza, že táto správa podporuje jej stanovisko vo vzťahu k modelu príjmov a vybranému ukazovateľu úrovne zisku ⁽⁸⁹⁾.

5.2. Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

- (196) NOB uvádza, že stanovenie toho, či určitý daňový postup daňovníka podľa záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia predstavuje štátnu pomoc, má vychádzať z holandských právnych predpisov, správnej praxe a uplatňovania princípu nezávislého vzťahu v čase, keď bolo uzatvorené dané záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia. Uvádza takisto, že podľa vyhlášky holandská finančná správa neuplatňuje „pravidlo najlepšej metódy“ (to znamená, že nevyžaduje, aby sa na výpočet základu dane použila najlepšia metóda) a že uplatnením princípu nezávislého vzťahu sa obvykle získa nezávislý rozsah, a nie jedna nezávislá tržová cena. NOB uvádza, že odkaz na obozretného nezávislého účastníka trhu v rozhodnutí o začatí konania pravdepodobne zavádza nový druh normy EÚ, ktorá pri posudzovaní nezávislej povahy základnej zmluvy presahuje smernicu OECD o transferovom oceňovaní. NOB požiadalo Komisiu, aby potvrdila, či bude ako referenčný rámec používať vnútroštátny právny systém, a nie inú normu. Ďalej tvrdí, že daňovníci by mali mať legitímnu dôveru v to, že záväzné stanoviská k stanoveniu metódy ocenenia, ktoré sa uzatvoria na základe národného výkladu vnútroštátnych právnych predpisov, nepredstavujú štátnu pomoc.

5.3. VNO-NCW

- (197) VNO-NCW vyjadrila obavy týkajúce sa preskúšania z hľadiska obozretného nezávislého účastníka trhu a vyzýva, aby sa ako referenčný rámec pri posudzovaní selektívnosti používali vnútroštátne uplatňované pravidlá transferového oceňovania. Konfederácia tvrdí, že uplatnením princípu nezávislého vzťahu sa obvykle získa nezávislý rozsah, a nie jedna nezávislá tržová cena.

⁽⁸⁸⁾ Opäť s odvolaním sa na rozhodnutie 2009/809/ES.

⁽⁸⁹⁾ Podľa tejto správy je rozsah NPT zaručený len v prípadoch, keď je poskytovateľ služieb zodpovedný za oblasti, ako sú vývoj výrobkov a výskum a rozvoj, strategické plánovanie dodávateľského reťazca, strategické obstarávanie a činnosti vytvárajúce výnosy (t. j. marketing, oceňovanie a tvorba dopytu), a zároveň preberá a riadi súvisiace riziká. Podľa Starbucks spoločnosť SMBV tieto činnosti nevykonáva. V správe sa ďalej uvádza, že činnosti, ako je každodenné plánovanie, iné ako strategické obstarávanie, konverzia, spracovanie objednávok, skladovanie/logistika a fakturovanie bez obchodných rizík vo vzťahu k dotknutým výrobkom, zaručujú len rozsah vlastných prevádzkových nákladov poskytovateľa služieb.

5.4. ATOZ

- (198) Hlavné tvrdenie ATOZu sa týka právneho základu pre rozhodnutie o začatí konania. Podľa ATOZu toto rozhodnutie nerozlišuje medzi tým, či sa dohoda o oceňovaní v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV odlišuje od holandskej administratívnej praxe, akýchkoľvek iných obvyklých postupov daňových úradov alebo noriem OECD, ale dospieva len k záveru, že nezohľadňuje princíp nezávislého vzťahu. ATOZ tvrdí, že Komisia pravdepodobne zastáva názor, že existuje objektívna nezávislá norma vychádzajúca zo zásad OECD a nejakým spôsobom zapracovaná do práva EÚ, ktorá má prednosť pred vnútroštátnym právom a praxou členských štátov. Podľa ATOZu by však Komisia mala zvážiť, či je záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV v súlade s holandským právom. ATOZ tvrdí, že prístup Komisie okrem iného vytvára právnu neistotu medzi nadnárodnými spoločnosťami.

5.5. Oxfam

- (199) Konfederácia Oxfam vo svojich pripomienkach vyjadrila podporu prešetrovaniu Komisie a nabáda Komisiu, aby rozšírila rozsah prešetrovania aj vzhľadom na skutočnosť, že na štrukturálne posúdenie postupov pri záväzných stanoviskách členských štátov môže mať lepšie predpoklady, než vnútroštátne orgány. Vyzvala Komisiu, aby zabezpečila prijatie zodpovedajúcich sankcií v prípadoch, keď sa potvrdia selektívne výhody, a aby sa urýchlene odstránili škodlivé daňové postupy.

5.6. BAK

- (200) BAK podporuje tvrdenia Komisie uvedené v rozhodnutí o začatí konania a tvrdí, že tieto druhy zmlúv a právnych štruktúr vo všeobecnosti znižujú celosvetový výber daní, čo má záporné dôsledky na spotrebiteľov a zamestnávateľov.

6. VYJADRENIA SPOLOČNOSTI X

- (201) Spoločnosť X, ktorá si neželá zverejnenie svojej totožnosti, predložila Komisii svoje vyjadrenia v rámci reakcie na rozhodnutie o začatí konania. Podľa tejto spoločnosti, na základe jej posúdenia ako konkurenta Starbucks, by bola hodnota pridaná procesom praženia (praženie a balenie bez zohľadnenia nákladov za obalový materiál) zelenej kávy v priemere na úrovni 13 – 17 % nákladov na zelenú kávu, v prípade praženej a mletej kávy alebo zrnkovej kávy. Podľa tejto spoločnosti by sa tieto úrovne vzťahovali na všetky distribučné kanály.

7. INFORMÁCIE PREDLOŽENÉ KONKURENTMI STARBUCKS AKO ODPOVEĎ NA POŽIADAVKU V RÁMCI MIT

7.1. Spoločnosti, na ktorých sa Komisia obrátila v kontexte požiadavky v rámci MIT

- (202) Ako je vysvetlené v odôvodnení 20, Komisia sa obrátila na štyroch konkurentov spoločnosti Starbucks, aby jej poskytli informácie o trhu týkajúce sa ich obchodného modelu a hodnototvorných činností, tak aby mohla dokončiť hodnotenie záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV. Títo štyria konkurenti sú spoločnosť Y, Dallmayr, Nestlé a Melitta. Tieto štyri spoločnosti boli vybraté na základe toho, že všetky pôsobia v segmente praženia kávy a ako spoločnosti patriace do skupín spoločností by mohli poskytnúť náhľad do organizácie činností v oblasti praženia kávy v rámci integrovanej spoločnosti.

7.2. Dallmayr

- (203) Spoločnosť Dallmayr odpovedala na žiadosť Komisie o poskytnutie informácií o trhu listom z 27. apríla 2015.
- (204) Dallmayr informovala Komisiu, že praženie kávy sa vykonáva buď ako samostatná činnosť, alebo ako činnosť vertikálne integrovaná v rámci spoločnosti. Väčšie spoločnosti obvykle vykonávajú praženie v rámci vlastnej podnikovej štruktúry. Neoddeliteľnou súčasťou činnosti v oblasti praženia je obvykle činnosť v oblasti získavania zdrojov. Dallmayr nezabezpečuje praženie prostredníctvom externých zdrojov.
- (205) Dallmayr považuje platenie licenčného poplatku treťou stranou, ktorá poskytuje služby praženia, za dosť neobvyklé. Dallmayr by v skutočnosti očakávala, že služby pražiarne zaplatí zákazník, a nie naopak.

7.3. Nestlé

- (206) Nestlé odpovedala na žiadosť Komisie o poskytnutie informácií o trhu listom z 20. mája 2015. Nestlé uviedla, že pre tvorbu hodnoty sú v prípade kávy dôležité tri prvky, a to kvalita (druh zrna), tmavosť (dosiahnutá pražením) a jemnosť mletia. Uviedla zároveň, že činnosť v oblasti praženia nezabezpečuje a ani by nezabezpečovala externe – vzhľadom na to, aký význam má praženie pre dosiahnutie príchuť výrobku.

7.4. Melitta

- (207) Melitta odpovedala na žiadosť Komisie o poskytnutie informácií o trhu listom z 26. mája 2015. Melitta uviedla, za akých situácií by si mohla zabezpečovať praženie kávových zŕn pomocou externých zdrojov. Patria k nim situácie, keď: i) v jej závode nie sú k dispozícii stroje na výrobu konkrétnych druhov výrobkov, napríklad konkrétnych formátov balenia alebo kapsúl, ii) v jej závode nie sú k dispozícii stroje na výrobu rozpustnej kávy a iii) predaj presiahne dostupné kapacity na praženie a balenie v jej závode. V poslednom prípade, keď sa praženie a balenie zabezpečuje v dôsledku obmedzenej kapacity prostredníctvom externých zdrojov, sa zelené kávové zrná odosielajú z Melitty dodávateľovi, ktorý zabezpečuje praženie a balenie kávy a vytvára hotový výrobok. Tento hotový výrobok sa potom dodá do Melitty. Takúto zmluvu mali uzatvorenú s tým istým dodávateľom niekoľko rokov.
- (208) Melitta v snahe zabezpečiť kvalitu a chuť hotového výrobku poskytuje tretej strane, ktorá externe zabezpečuje praženie, buď predpis týkajúci sa krivky praženia, alebo vymedzené chuťové profily.
- (209) Zmluvný mechanizmus nepredpokladá nijaké licenčné poplatky, ktoré by sa mali uhrádzať Melitte v prípade, keď by zabezpečovala praženie externe.

7.5. Spoločnosť Y

- (210) Spoločnosť Y odpovedala na žiadosť Komisie o poskytnutie informácií o trhu listom z 27. apríla 2015. Komisia požiadala o vysvetlenie listom z 11. mája 2015, na ktorý spoločnosť Y odpovedala 21. mája 2015.
- (211) Spoločnosť Y nezabezpečuje praženie kávy externe prostredníctvom tretích strán. Praženie zabezpečuje spoločnosť v rámci skupiny, ktorú spoločnosť Y označila ako spoločnosť pracujúcu na zákazku. Táto spoločnosť, ktorá kávu praží, neplatí nijaký licenčný poplatok za využívanie duševného vlastníctva ani za odborné znalosti používané v procese praženia.
- (212) Spoločnosť platí licenčné poplatky za používanie systémov IT. Nákladovým základom pre príjem spoločnosti v rámci skupiny, ktorú spoločnosť Y označila ako výrobcu na zákazku, sú výrobné náklady okrem nákladov na suroviny. Výrobné náklady sú najmä energia, odpisy strojov (napríklad pražiacie a baliace linky), osobné náklady, náklady na IT a údržbu zariadení.

8. VYJADRENIA HOLANDSKA K PRIPOMIENKAM TRETÍCH STRÁN, PRIPOMIENKAM SPOLOČNOSTI X A ODPOVEDIAM NA POŽIADAVKU V RÁMCI MIT

8.1. Vyjadrenia Holandska k pripomienkam tretích strán

- (213) Holandsko v listoch z 20. a 26. apríla 2015 plne súhlasilo s vyjadreniami Starbucks, NOB, VNO-NCW a ATOZ. Pokiaľ ide o pripomienky konfederácie Oxfam, Holandsko uviedlo, že ide o pripomienku k škodlivej daňovej konkurencii vo všeobecnosti a neposudzuje sa konkrétne prípad SMBV. Holandsko považuje tvrdenia, ktoré uviedla BAK, za nesprávne, a preto sa k nim odmietlo vyjadriť.

8.2. Vyjadrenia Holandska k pripomienkam spoločnosti X

- (214) Holandsko v liste z 11. marca 2015 uviedlo, že nemôže poskytnúť nijakú podstatnú odpoveď na pripomienky spoločnosti X, lebo nemalo k dispozícii funkčnú analýzu a referenčné hodnoty anonyrného konkurenta.

8.3. Vyjadrenia Holandska k pripomienkam Dallmayr a spoločnosti Y

- (215) Holandsko v liste z 27. mája 2015 uviedlo svoje pripomienky k informáciám o trhu, ktoré poskytla spoločnosť Dallmayr a spoločnosť Y. Holandsko ako všeobecnú pripomienku uvádza, že chýbajú funkčná analýza a zmluvný mechanizmus a že porovnanie je preto veľmi problematické, keďže ani jedna strana nezabezpečuje praženie externe prostredníctvom nezávislej tretej strany.
- (216) Pokiaľ ide o Dallmayr, Holandsko uvádza, že praženie, tak ako ho vymedzuje Dallmayr, zahŕňa viac ako len praženie, lebo neoddeliteľnou súčasťou činnosti v oblasti praženia sú činnosti v oblasti zabezpečenia zdrojov. Holandsko ďalej tvrdí, že SMBV nevykonáva činnosti v oblasti predaja týkajúce sa kávových a iných ako kávových výrobkov, ale že sa zdá, že Dallmayr je z tohto hľadiska organizovaná inak. Holandsko ďalej tvrdí, že v rámci klientsko-dodávateľského vzťahu, ako ho vymedzil Dallmayr, sa platba vykonáva na základe hmotnosti a ceny zelených kávových zŕn, v dôsledku čoho riziko súvisiace s držbou spočíva na dodávateľovi, čo nie je prípad SMBV.
- (217) Pokiaľ ide o spoločnosť Y, Holandsko uvádza, že praženie kávy sa považuje za bežnú činnosť a že platby pražiarni sa vykonávajú v rozpätí zvýšených nákladov, pričom náklady na zelené kávové zrná netvoria časť nákladového základu. Podľa Holandska je tento prístup plne v súlade so záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.

8.4. Vyjadrenia Holandska k pripomienkam Nestlé

- (218) Pokiaľ ide o Nestlé, Holandsko uvádza, že všetky tri prvky, ktoré podľa Nestlé vytvárajú hodnotu v prípade kávy, zabezpečujú iné zahraničné spoločnosti skupiny Starbucks, nie SMBV (zabezpečenie zdrojov a riadenie kvality zŕn vykonáva SCTC, krivky praženia poskytuje Alki LP a predajne kávy Starbucks kávu melú).

8.5. Vyjadrenia Holandska k pripomienkam Melitty

- (219) Pokiaľ ide o Melittu, Holandsko uvádza, že tri situácie, ktoré opísala Melitta pri zabezpečovaní praženia externe, sa určitým spôsobom líšia od situácie SMBV. Situácie 1 a 3 sú podobné v tom, že činnosti v rámci zabezpečenia zdrojov takisto nevykonáva výrobca, ale rozdiel je podľa Holandska v dĺžke zmluvy o pražení (ročná zmluva v porovnaní so zmluvou o pražení platnou 50 rokov) a v riziku súvisiacom s držbou (ktoré by bolo podľa Holandska na úrovni Alki LP na rozdiel od úrovne v rámci Melitty). Druhú situáciu považuje Holandsko za príliš rozdielnu, aby ju mohlo porovnať, lebo sa týka nielen praženia kávových zŕn, ale aj výroby všestranných výrobkov.

8.6. Pripomienky Holandska k listom Starbucks z 13. apríla 2015, 29. mája 2015, 10. a 11. septembra 2015 a 23. septembra 2015

- (220) Holandsko uviedlo pripomienky k informáciám o trhu, ktoré poskytla Starbucks, v liste z 19. júna 2015. Holandsko v týchto pripomienkach zopakovalo svoje vyjadrenie, že je presvedčené, že správnym referenčným rámcom má byť holandský vnútroštátny daňový systém a konkrétne článok 8b CIT z roku 1969 a vyhláška. Tvrdí, že článok 8b a vyhláška sa vždy uplatňujú na vnútrogrupinové transakcie bez ohľadu na to, či spoločnosť požiadala o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia alebo nie. Holandsko ďalej uvádza, že TNMM je medzinárodne najbežnejšie používanou metódou a že Holandsko neuplatňuje pravidlo najlepšej metódy. Holandsko takisto tvrdí, že výhodou TNMM je, že krajina musí zohľadniť transferovú cenu len na jednej strane a že prípadná vyššia alebo nižšia transferová cena za zelené kávové zrná by nemala vplyv na základ dane SMBV, lebo náklady na zrná sú vylúčené z nákladového základu, na ktorý sa uplatňuje nákladová marža.
- (221) Holandsko v liste z 25. septembra 2015 zopakovalo svoje vyjadrenie, že na základe správy o transferovom oceňovaní, zmluvných vzťahov medzi SMBV a jej protistranami, ako aj skutočného správania SMBV sa má SMBV považovať za výrobcu s nízkorizikovým profilom. Holandsko ďalej tvrdí, že v Holandsku je bežnou praxou, že jedinečné funkcie, ako napríklad kombináciu držby nehmotného majetku a prevzatia podnikateľských rizík, nie je možné použiť ako referenčnú hodnotu a že je preto logické, že licenčné poplatky sa vypočítajú ako zvyšok. Podľa Holandska jeho vyjadrenie o tom, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV je nezávislé a plne v súlade so smernicou OECD o transferovom oceňovaní, podporujú aj druhé stanovisko vypracované [právnickou firmou] (predložené už skôr, pozri odôvodnenie 192), vyjadrenie spoločnosti Y⁽⁹⁰⁾, analýza citlivosti, ktorú

⁽⁹⁰⁾ V prípade spoločnosti Y sa prirážka uplatňuje len na prevádzkové náklady.

vykonalo Holandsko (predložená skôr, pozri odôvodnenie 178) a rôzne články daňových odborníkov. Hoci podľa Holandska nebolo možné uplatniť CUP na situáciu SMBV, z analýzy typu CUP, ktorá sa zaoberala zmluvami medzi Starbucks a tretími stranami o pražení kávy a podiele na výrobe kávových výrobkov (pozri odôvodnenie 152), okrem toho podľa Holandska vyplýva, že licenčné poplatky, ktoré SMBV hradí Alki LP, neboli príliš vysoké ⁽⁹¹⁾.

- (222) Holandsko v liste zo 7. októbra 2015 zopakovalo svoje tvrdenie, že nie je možné uplatniť metódu CUP na licenčný poplatok, ktorý SMBV platí Alki LP. Holandsko okrem toho uvádza, že cena, ktorú SMBV platí SCTC za zelené kávové zrná, by bola nezávislá na základe skutočnosti, že [nepridružená výrobná spoločnosť 2] platila vyššiu cenu za zelené kávové zrná ako SMBV v rámci jej zmluvy so Starbucks. Holandsko napokon poskytlo finančné informácie o 11 spoločnostiach z rôznych členských štátov Únie – všetky registrované podľa kódu Spracovanie čaju a kávy v klasifikácii NACE, z ktorých vyplýva, že v súvahe majú všetky tieto spoločnosti podobne nižšiu ziskovosť ako SMBV a že niektoré z týchto spoločností boli dokonca počas niekoľkých finančných období stratové.

9. POSÚDENIE SPORNÉHO OPATRENIA

9.1. Existencia pomoci

- (223) Podľa článku 107 ods. 1 zmluvy pomoc poskytovaná v akejkoľvek forme členským štátom alebo zo štátnych prostriedkov, ktorá naruša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo poskytovanie určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.
- (224) Z ustálenej judikatúry vyplýva, že kvalifikovanie pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy vyžaduje, aby boli splnené všetky podmienky uvedené v tomto ustanovení ⁽⁹²⁾. Je preto dostatočne stanovené, že na to, aby sa mohlo opatrenie kvalifikovať ako štátna pomoc v zmysle tohto ustanovenia, musí, po prvé, dôjsť k zásahu štátu alebo prostredníctvom štátnych zdrojov, po druhé, musí zásah ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, po tretie, musí poskytovať selektívnu výhodu podniku a po štvrté, musí narušiť hospodársku súťaž alebo musí hroziť jej narušenie ⁽⁹³⁾.
- (225) Pokiaľ ide prvú podmienku na preukázanie pomoci, záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV uzatvorila holandská finančná správa (*Belastingdienst*), ktorá je súčasťou verejnej správy Holandska. Na toto záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia nadviazalo schválenie pridelenia zisku (ktoré navrhla Starbucks), holandskou finančnou správou, na základe čoho vymedzila SMBV svoju každoročnú daňovú povinnosť voči Holandsku pre daň z príjmu právnických osôb. Záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV je preto možné pripísať Holandsku.
- (226) Pokiaľ ide o financovanie tohto opatrenia zo štátnych zdrojov, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora opatrenie, ktorým orgány verejnej moci poskytujú určitým podnikom daňové výnimky, ktoré, aj keď nezahŕňajú pozitívny prevod štátnych zdrojov, stavajú nimi dotknuté osoby do výhodnejšej finančnej situácie v porovnaní s inými daňovníkmi, predstavuje štátnu pomoc ⁽⁹⁴⁾. Komisia ďalej v texte ukáže, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV vedie k zníženiu daňovej povinnosti SMBV v Holandsku tým, že je iná ako daň, ktorú by SMBV inak bola povinná uhradiť podľa všeobecného holandského systému zdaňovania právnických osôb. V dôsledku toho sa má záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV považovať za príčinu vzniknutej straty štátnych zdrojov, lebo každé zníženie dane pre SMBV vedie k strate daňového výnosu, ktorý by bol inak k dispozícii Holandsku.
- (227) Pokiaľ ide o druhú podmienku na preukázanie pomoci, SMBV je súčasťou skupiny Starbucks, celosvetovo aktívneho subjektu, ktorý pôsobí vo všetkých členských štátoch Únie, takže akákoľvek pomoc v jej prospech ovplyvňuje obchod vo vnútri Únie. Podobne opatrenia pomoci poskytované štátom sa pokladajú za opatrenia,

⁽⁹¹⁾ Podľa Holandska aj keď väčšina tretích strán vykonáva okrem praženia aj iné konkrétne činnosti, znáša podnikateľské riziko alebo vlastní duševné vlastníctvo, ktoré sama vyvinula, poplatky, ktoré tieto strany platia Starbucks (či už vo forme vyššej nákupnej ceny za kávové zrná alebo vo forme licenčného poplatku za výnos), sú na podobných úrovniach ako v prípade SMBV. Podľa Holandska by sa však mohli očakávať nižšie poplatky alebo ceny vzhľadom na zložitejší profil niektorých tretích strán.

⁽⁹²⁾ Vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 38 a citovaná judikatúra.

⁽⁹³⁾ Vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39 a citovaná judikatúra.

⁽⁹⁴⁾ Pozri spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovanú judikatúru.

ktoré narušajú alebo môžu narušiť hospodársku súťaž v prípade, keď môžu zlepšiť konkurenčné postavenie príjemcu v porovnaní s inými podnikmi, s ktorými súťaží⁽⁹⁵⁾. V rozsahu, v akom záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV zbavuje SMBV daňovej povinnosti, ktorú by inak musela uhradiť podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb, naruša toto záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže posilnením finančného postavenia SMBV, takže v tomto prípade sa naplnila aj štvrtá podmienka na preukázanie pomoci.

- (228) Pokiaľ ide o tretiu podmienku na preukázanie pomoci, Komisia preukáže ďalej v texte, počnúc odôvodnením (252), prečo je presvedčená, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV poskytlo spoločnosti Starbucks selektívnu výhodu tým, že viedlo k zníženiu daňovej povinnosti SMBV v Holandsku v dôsledku odchýlenia sa od dane, ktorú by mala uhradiť SMBV podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb, čím sa naplnili všetky podmienky na preukázanie pomoci podľa článku 107 ods. 1 zmluvy.

9.2. Existencia selektívnej výhody

- (229) Podľa ustálenej judikatúry: „článok 107 ods. 1 Zmluvy ukladá určiť, či v rámci danej právnej úpravy môže vnútroštátne opatrenie vzhľadom na cieľ sledovaný touto úpravou zvýhodniť „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ vo vzťahu k ostatným podnikateľom, ktorí sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. V prípade kladnej odpovede sporné opatrenie spĺňa základnú podmienku pojmu štátnej pomoci stanovenej týmto ustanovením, a to podmienku selektívnosti.“⁽⁹⁶⁾.
- (230) Vo fiškálnych prípadoch Súdny dvor vytvoril analýzu zahŕňajúcu tri kroky s cieľom stanoviť, či je určité daňové opatrenie selektívne⁽⁹⁷⁾. Po prvé, určí sa bežný alebo normálny daňový režim, ktorý sa uplatňuje v členskom štáte – referenčný systém. Po druhé, stanoví sa, či dotknuté daňové opatrenie predstavuje odchýlku od tohto systému tým, že sa pri ňom rozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sú vzhľadom na vlastné ciele systému v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Ak opatrenie predstavuje odchýlku od referenčného systému, potom sa v treťom kroku analýzy stanoví, či je toto opatrenie oprávnené na základe povahy alebo všeobecnej schémy referenčného systému. Daňové opatrenie, ktoré predstavuje odchýlku od uplatnenia referenčného systému totiž možno odôvodniť, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad daného daňového systému⁽⁹⁸⁾. Ak je to tak, daňové opatrenie nie je selektívne. Dôkazné bremeno v tomto treťom kroku leží na členskom štáte.

9.2.1. Stanovenie referenčného systému

9.2.1.1. Referenčný systém, ktorý tvorí všeobecný holandský systém dane z príjmu právnických osôb

- (231) Referenčný systém využívaný na analýzu selektívnosti vo všeobecnosti tvorí konzistentný súbor predpisov, ktoré sa uplatňujú na základe objektívneho kritéria na všetky podniky, ktoré patria do jeho rozsahu, ako je vymedzený jeho cieľom.
- (232) V tomto prípade Komisia považuje za referenčný systém všeobecný holandský systém dane z príjmu právnických osôb, ktorého cieľom je zdanenie ziskov všetkých spoločností s daňovou povinnosťou v Holandsku⁽⁹⁹⁾. Spoločnosti usadené v Holandsku sú daňovníkmi, ktorí sú rezidentmi⁽¹⁰⁰⁾ – vzťahuje sa na nich daň z príjmu právnických osôb zahŕňajúca ich príjem po celom svete⁽¹⁰¹⁾. Na spoločnosti, ktoré nie sú usadené v Holandsku

⁽⁹⁵⁾ Vec 730/79, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, bod 11. Spojené veci T-298/97, T-312/97 atď., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, bod 80.

⁽⁹⁶⁾ C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, bod 40.

⁽⁹⁷⁾ Spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417.

⁽⁹⁸⁾ Spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, bod 65.

⁽⁹⁹⁾ Pozri aj C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, bod 50.

⁽¹⁰⁰⁾ Článok 2 CIT z roku 1969.

⁽¹⁰¹⁾ Štandardná sadzba podľa CIT je 25 %. Existujú dve zdaniteľné rozpätia príjmov. Prvé rozpätie príjmov do výšky 200 000 EUR sa zdaňuje nižšou 20 % sadzbou.

(spoločnosti, ktoré nie sú rezidentmi) sa vzťahuje daň týkajúca sa príjmu z holandských zdrojov ⁽¹⁰²⁾. Otázka, či sa spoločnosť považuje za usadenú v Holandsku na daňové účely, sa posudzuje na základe skutkových okolností. Medzi dôležité faktory na toto posúdenie patria miesto skutočného riadenia a umiestnenie ústredia. Podľa CIT sa za rezidentov Holandska považujú všetky spoločnosti založené podľa holandského práva ⁽¹⁰³⁾.

- (233) Podľa článku 3.25 zákona o dani z príjmu z roku 2001 (*Wet inkomstenbelasting 2001*), ktorý sa na základe článku 8 CIT z roku 1969 takisto vzťahuje na daňovníkov, ktorí sú právnymi subjektmi, sa musia zdaniteľné ročné zisky určiť podľa zásady osvedčenej obchodnej praxe a konzistentne nezávisle od predpokladaného výsledku ⁽¹⁰⁴⁾. Podľa osvedčenej obchodnej praxe sa napríklad môžu použiť opravné položky za nerealizované straty a zatiaľ nerealizované zisky sa nemusia zohľadniť.
- (234) Zdaniteľné zisky vo všeobecnosti zodpovedajú účtovným ziskom, ako sú uvedené vo výkaze ziskov a strát spoločnosti. Môžu sa však vykonať úpravy na základe konkrétnych daňových ustanovení, napríklad príslušných daňových stimulov, oslobodenia majetkových účastí, opráv daňového výsledku z transakcií, ktoré sa nevykonali nezávisle a uplatnenia rôznych pravidiel odpisovania podľa daňových a účtovných predpisov ⁽¹⁰⁵⁾.
- (235) Kým určenie zdaniteľných ziskov v prípade neintegrovanej/vnútroštátnej samostatnej spoločnosti, ktoré vykonávajú transakcie na trhu, je pomerne jednoduché, lebo vychádza z rozdielu medzi príjmom a nákladmi na konkurenčnom trhu, pri stanovení zdaniteľných ziskov v prípade spoločností v rámci integrovanej skupiny, ako je Starbucks je potrebné použiť zástupné prvky. Samostatné neintegrované spoločnosti môžu pri určení základu dane, na ktorý sa vzťahuje holandská daň z príjmu právnických osôb, vychádzať z účtovných ziskov, lebo závisia od cien diktovaných trhom za získané vstupy a výrobky a služby, ktoré spoločnosť predáva. Na rozdiel od toho integrovaná spoločnosť, ktorá vykonáva transakcie so spoločnosťami v rámci tej istej skupiny spoločností, bude musieť pri určovaní zdaniteľných ziskov najskôr odhadnúť ceny uplatňované v rámci týchto vnútro skupinových transakcií, pričom tento odhad bude určovať tá istá spoločnosť, ktorá riadi skupinu, namiesto toho, aby bol diktovaný trhom.
- (236) Tento rozdiel v určovaní zdaniteľných príjmov neintegrovanej spoločnosti, t. j. tých, ktoré nepatria do skupiny spoločností, a teda sú „samostatné“, a neintegrovanej spoločnosti, t. j. tých, ktoré patria do skupiny spoločností, však nemá nijaký vplyv na cieľ holandského systému dane z príjmu právnických osôb, ktorého snahou je zdaníť príjmy všetkých spoločností s daňovou povinnosťou v Holandsku, či už integrovanej alebo neintegrovanej. Vzhľadom na to, že podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb sa zisky všetkých spoločností, ktorí sú rezidentmi v Holandsku, zdaňujú rovnakým spôsobom bez toho, aby sa rozlišovalo medzi spoločnosťami a nekontrolovanými spoločnosťami, majú sa obidva typy spoločností považovať za spoločnosti v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na vlastné ciele systému ⁽¹⁰⁶⁾. Keďže cieľom záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV je určiť základ dane SMBV na účely výberu dane z príjmu právnických osôb podľa tohto systému; referenčným systémom, na základe ktorého sa má posudzovať záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia s cieľom určiť, či bola Starbucks poskytnutá selektívna výhoda, je všeobecný holandský systém dane z príjmu právnických osôb. Rôzne spôsoby, ktorými sa nevyhnutne stanovuje zdaniteľný zisk v prípade integrovanej a neintegrovanej spoločnosti, nie je dôležitý na určenie referenčného systému na analýzu selektívnosti v tomto prípade.
- (237) Potvrdzujú to aj článok 8b ods. 1 CIT a vyhláška, ktorou sa zavádza princíp nezávislého vzťahu stanovený OECD do holandského daňového práva. V úvode vyhlášky sa hovorí: „Politikou Holandska z hľadiska princípu nezávislého vzťahu v oblasti medzinárodného daňového práva je, aby tento princíp tvoril súčasť holandského systému daňového práva ako výsledok jeho zapracovania do širokého vymedzenia príjmu uvedeného v časti 3.8 zákona o dani z príjmu z roku 2001.“ V paragrafe 3.8 zákona o dani z príjmu z roku 2001 sa uvádza: „[z]isk

⁽¹⁰²⁾ Článok 3 CIT z roku 1969 a kapitola III CIT z roku 1969, podľa ktorých sa spoločnosti nerezidenti zdaňujú podľa: 1. obchodného príjmu z trvalého zariadenia alebo trvalého zastúpenia v Holandsku, 2. príjmu a kapitálových ziskov odvodených z nehnuteľností nachádzajúcich sa v Holandsku, 3. príjmu a kapitálových ziskov získaných z práv, ktoré sa týkajú prieskumu alebo využívania prírodných zdrojov nachádzajúcich sa v Holandsku alebo v holandskej časti kontinentálneho šelfu, 4. všetkých príjmov odvodených z riadiacej funkcie v subjekte, ktorý je rezidentom, 5. príjmu z práv na zisky podniku (okrem cenných papierov a akcií), ktorého vedenie a nachádza v Holandsku, a 6. príjmu a kapitálových ziskov z pohľadávok týkajúcich sa významného podielu.

⁽¹⁰³⁾ Článok 2 ods. 4, CIT z roku 1969.

⁽¹⁰⁴⁾ Z holandského originálu: „De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.“

⁽¹⁰⁵⁾ Kapitola II a III CIT z roku 1969.

⁽¹⁰⁶⁾ Z hľadiska priameho zdanenia príjmov právnických osôb sa vo všeobecnosti situácia všetkých podnikov, ktoré majú nejaký príjem, považuje za právne a skutkovo podobnú.

z obchodného podniku je suma súhrnných plnení, bez ohľadu na ich označenie a formu, odvodených z obchodného podniku.“ Vyhláška tak prostredníctvom odkazu na paragraf 3.8 zákona o dani z príjmu z roku 2001 a pojmov príjem a zisk „bez ohľadu na ich označenie a formu, odvodených z obchodného podniku“ nerozlišuje medzi príjmom a ziskami získanými spoločnosťou v skupine alebo samostatnou spoločnosťou.

- (238) Podľa Holandska a Starbucks Komisia už predtým rozhodla, v rozhodnutí o schéme *Groepsrentebox* ⁽¹⁰⁷⁾, že skupiny a nekontrolované spoločnosti nepatria do toho istého referenčného systému ⁽¹⁰⁸⁾. Pravdepodobne tak dospeli k záveru, že referenčný systém na posúdenie selektívnosti môže zahŕňať len spoločnosti, na ktoré sa vzťahujú predpisy o transferovom oceňovaní, t. j. spoločnosti v skupine.
- (239) Komisia na úvod pripomína, že nie je viazaná svojou rozhodovacou praxou. Každé prípadné opatrenie pomoci sa musí posudzovať na základe jeho skutkovej podstaty podľa objektívneho kritéria článku 107 ods. 1 zmluvy, takže aj keď sa ukázalo, že existuje odlišná rozhodovacia prax, nemôže to mať vplyv na zistenia v tomto rozhodnutí ⁽¹⁰⁹⁾.
- (240) V každom prípade v protiklade k tomu, čo tvrdia Holandsko a Starbucks, rozhodnutím o schéme *Groepsrentebox* sa nepotvrdilo, že pri udelení daňového opatrenia v prospech integrovanej spoločnosti musí byť referenčný systém nevyhnutne obmedzený na tento druh spoločností. Cieľ daňového opatrenia na základe schémy *Groepsrentebox* okrem toho nie je porovnateľný s týmto prípadom, a preto sa závery, ktoré Holandsko a Starbucks vyvodili z daného rozhodnutia, na tento prípad nevzťahujú.
- (241) Schému *Groepsrentebox* vytvorili vo svojom čase holandské orgány s cieľom znížiť rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi poskytovaním akciového a úverového kapitálu v kontexte skupiny, a tým obmedziť arbitráž medzi týmito dvoma formami vnútroskupinového financovania ⁽¹¹⁰⁾. Komisia vo svojom konečnom rozhodnutí poznamenala, že vzhľadom na cieľ opatrenia znížiť rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi poskytovaním vlastného a požičaného kapitálu v rámci skupiny, a tým obmedziť arbitráž medzi týmito dvoma formami vnútroskupinového financovania, „len spoločnosti v skupine, [a nie samostatné spoločnosti] čelia v rámci svojich skupín arbitráži medzi akciovým kapitálom a úverovým kapitálom“ ⁽¹¹¹⁾. Práve vzhľadom na toto vyjadrenie, ako aj na cieľ schémy, ktorým bolo „obmedziť stimuly na arbitráž medzi financovaním prostredníctvom kapitálovej dotácie a úveru a zabezpečiť daňovú neutralitu v tomto smere“ ⁽¹¹²⁾, podľa názoru Komisie referenčný systém v tomto prípade zahŕňal len tie spoločnosti, na ktoré sa vzťahovala daň z príjmu právnických osôb a podieľali sa na transakciách v rámci vnútroskupinového financovania ⁽¹¹³⁾.
- (242) Na rozdiel od toho je cieľom záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV stanoviť základ dane SMBV na výpočet daňovej povinnosti na účely výberu dane z príjmu právnických osôb v Holandsku v stanovenej sume. Po prvé, aj keď by sa mohlo tvrdiť, že cieľ, z ktorého vychádza rozhodnutie o schéme *Groepsrentebox*, platí len pre spoločnosti v skupine (vzhľadom na skutočnosť, že samostatné spoločnosti nemusia riešiť problém arbitráže medzi rôznymi formami financovania), určenie základu dane na výpočet ročnej daňovej povinnosti z príjmu právnických osôb je rovnako relevantné a platné pre subjekty, ktoré sú súčasťou skupiny, ako aj pre samostatné spoločnosti.
- (243) Po druhé, aj keď je pravda, že SMBV poskytuje služby iným spoločnostiam v skupine, a tým pôsobí v rámci skupiny, transakcie, ktoré vykonáva, by sa mohli vykonávať aj mimo rámca skupiny. SMBV je spoločnosť, ktorá sa zaoberá pražením a distribúciou kávy. Ako preukazujú zmluvy, ktoré predložila Starbucks, iné spoločnosti v skupine Starbucks zabezpečujú tieto činnosti externe prostredníctvom tretích strán ⁽¹¹⁴⁾. Z odpovede konkurentov na požiadavku v rámci MIT ďalej vyplýva, že praženie sa zabezpečuje externe prostredníctvom spoločností, ktoré nie sú súčasťou skupiny ⁽¹¹⁵⁾. Činnosti SMBV tak môžu vykonávať nezávislé spoločnosti a nemusia sa vykonávať len výlučne v rámci skupiny ⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁷⁾ Rozhodnutie 2009/809/ES.

⁽¹⁰⁸⁾ Vyjadrenia SMBV k rozhodnutiu o začatí konania, časť 2.20.

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

⁽¹¹⁰⁾ Táto schéma predpokladala, že kladný zostatok medzi úrokom získaným zo skupinových úverov a úrokom vyplateným v rámci transakcií medziskupinového financovania sa v tom čase nezdaňoval štandardnou sadzbou dane z príjmu právnických osôb 25,5 %, ale v rámci „úrokov vnútri skupiny“ sadzbou 5 %.

⁽¹¹¹⁾ Rozhodnutie o schéme *Groepsrentebox*, odôvodnenie 85.

⁽¹¹²⁾ Rozhodnutie o schéme *Groepsrentebox*, odôvodnenie 101.

⁽¹¹³⁾ Rozhodnutie o schéme *Groepsrentebox*, odôvodnenie 107.

⁽¹¹⁴⁾ Pozri odôvodnenia 148 až 150.

⁽¹¹⁵⁾ Pozri odpoveď Melitty v odôvodneniach 207 až 209.

⁽¹¹⁶⁾ Je však potrebné poznamenať, že dokonca ani vtedy, keby sa SMBV podieľala na transakciách financovania, nebola by Komisia presvedčená o tom, že sa na SMBV vzťahuje rozhodnutie o schéme *Groepsrentebox*, vzhľadom na odlišný cieľ, ktorý sledovali schéma úroku v rámci skupiny na jednej strane a určenie zdaniteľného základu SMBV na druhej strane.

- (244) Komisia je preto presvedčená, že referenčným systémom, na základe ktorého sa má posúdiť záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, je všeobecný holandský systém dane z príjmu právnických osôb vo forme holandských predpisov o dani z príjmu právnických osôb (CIT). Tento referenčný systém konkrétne tvorí konzistentný súbor pravidiel, ktoré sa uplatňujú na základe objektívnych kritérií na zdanenie príjmov samostatných spoločností, keď určenie zdaniteľného zisku obvykle zodpovedá účtovnému zisku (po určitých úpravách na základe daňového práva), takisto ako spoločností v skupine, ktoré na rozdelenie zisku využívajú transferové ceny. Vzhľadom na vlastné ciele tohto systému sa majú obidva druhy spoločností – neintegrovanej aj integrovanej spoločnosti – považovať za spoločnosti nachádzajúce sa v rovnakej skutkovej a právnej situácii.

9.2.1.2. Článok 8b ods. 1 CIT a vyhláška nepredstavujú primeraný referenčný systém

- (245) Holandsko je toho názoru, že referenčným systémom má byť vyhláška a následne že SMBV sa má považovať za subjekt, ktorého skutková a právna situácia je podobná len spoločnostiam v skupine, na ktoré sa vyhláška vzťahuje⁽¹¹⁷⁾. Podľa toho by sa pri zistení selektívnosti muselo preukázať, že sa s SMBV zaobchádzalo inak ako s inými subjektmi v rámci skupiny, ktoré sú daňovými rezidentmi v Holandsku a vzťahuje sa na ne vyhláška.
- (246) Komisia tento spôsob zdôvodňovania neprijíma.
- (247) Ako je vysvetlené odôvodnení 236, cieľom holandského systému dane z príjmu právnických osôb je zdaníť zisky všetkých spoločností, ktoré patria do jeho daňovej jurisdikcie, bez ohľadu na to, či sú tieto spoločnosti integrované alebo neintegrovanej. Ako je vysvetlené v odôvodnení 232, holandská daň z príjmu právnických osôb sa vyberá z celosvetových ziskov spoločností, ktoré sú rezidentmi v Holandsku (pokiaľ sa neuplatňuje daňová zmluva), a spoločností, ktoré nie sú rezidentmi, vrátane holandských pobočiek zahraničných spoločností, sa zdaňujú len na základe konkrétneho príjmu z holandských zdrojov.
- (248) V prípade názoru, aký zastáva Holandsko, že referenčný systém zahŕňa len spoločnosti v skupine, lebo len ony potrebujú pri rozdeľovaní zisku prejsť na princíp nezávislého vzťahu, ako sa to požaduje v článku 8b CIT a vyhláške, sa zavádza umelé rozlišovanie medzi spoločnosťami na základe ich podnikovej štruktúry na účely určenia ich zdaniteľných ziskov, aké všeobecný holandský systém dane z príjmu právnických osôb nepozná pri zdaňovaní ziskov spoločností, ktoré patria do jeho daňovej jurisdikcie. Cieľom vyhlášky je práve konkrétne zabezpečiť, aby sa so spoločnosťami v skupine a samostatnými spoločnosťami zaobchádzalo podobným spôsobom podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb a aby sa zdaňovali zisky, ktoré sú odvodené z ich činností bez ohľadu na to, či sa tieto činnosti vykonávajú v rámci skupiny alebo nie.
- (249) Komisia je presvedčená, že účelom vyhlášky nemôže byť stanoviť osobitné pravidlá pre prepojené spoločnosti, ale objasniť uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu podľa článku 8b ods. 1 CIT vzhľadom na smernicu OECD o transferovom oceňovaní, pričom účelom vyhlášky je, ako uznalo Holandsko, „konkrétne sa zamerať na aspekty, ktoré zostali v smernici OECD o transferovom oceňovaní otvorené pre výklad alebo ktoré nie sú jasné“. Pravidlá stanovené vo vyhláške majú preto zosúladiť daňové zaobchádzanie s prepojenými spoločnosťami so zaobchádzaním s neprepojenými spoločnosťami, pokiaľ sa majú transakcie medzi prepojenými spoločnosťami oceňovať na účely dane z príjmu právnických osôb z ich ziskov nezávisle, aby tak zodpovedali situácii neprepojených strán.
- (250) Komisia v každom prípade poznamenáva, že ak by prijala odôvodnenie Holandska a Starbucks, že vo vyhláške sa stanovujú osobitné pravidlá pre integrované spoločnosti, existencia týchto osobitných pravidiel by mohla sama osebe viesť k preukázaniu selektívnosti. Vo fiskálnych prípadoch existuje selektívnosť vtedy, keď členský štát udelí podnikom (určitým kategóriám z nich) výnimku zo všeobecného pravidla, ktoré sa uplatňuje na všetky podniky v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Selektívnosť existuje aj vtedy, keď sa stanoví osobitný režim, ktorý je odchýlkou od všeobecného pravidla v prospech určitých, ale nie všetkých spoločností v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. S prihliadnutím na záver Komisie, že integrované a neintegrovanej spoločnosti sú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii z hľadiska zdanenia ziskov vyrubením dane z príjmu právnických osôb v Holandsku, je tak vytvorenie osobitného režimu, ktorý sa vzťahuje len na integrované spoločnosti a je odchýlkou od všeobecných holandských pravidiel dane z príjmu právnických osôb, samé osebe selektívnej povahy, takže akýkoľvek prospech poskytnutý na základe tohto režimu je selektívnej povahy.

⁽¹¹⁷⁾ Vyjadrenia Holandska podľa bodu 3.2 k rozhodnutiu o začatí konania.

- (251) Komisia je preto presvedčená, že v tomto prípade je referenčný systém, na základe ktorého sa má posúdiť záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, všeobecný holandský systém dane z príjmu právnických osôb bez ohľadu na to, či je daň z príjmu právnických osôb v rámci tohto systému vyrubená spoločnostiam v skupine alebo samostatným spoločnostiam.

9.2.2. *Selektívna výhoda v dôsledku odchýlky od všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb*

- (252) Potom, ako sa určilo, že všeobecný holandský systém dane z príjmu právnických osôb predstavuje referenčný systém, na základe ktorého sa má posúdiť záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, je potrebné stanoviť, či toto záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia predstavuje odchýlku od daného referenčného systému, ktorá vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu so spoločnosťami, ktoré sú skutkovo a právne v podobnej situácii.
- (253) Vo vzťahu k uvedenému druhému kroku analýzy selektívnosti sa popri určení, či daňové opatrenie predstavuje odchýlku od referenčného systému, vo všeobecnosti určí aj výhoda, ktorá sa týmto opatrením poskytla jeho príjemcovi. V prípade, že daňové opatrenie vedie k neoprávnenému zníženiu daňovej povinnosti príjemcu, na ktorého by sa inak v rámci referenčného systému vzťahovala vyššia sadzba dane, takéto zníženie predstavuje výhodu poskytnutú daňovým opatrením aj odchýlku od referenčného systému.
- (254) Podľa Súdneho dvora v prípade samostatného opatrenia pomoci je na rozdiel od systému „určenie hospodárskej výhody v zásade dostatočné na to, aby sa predpokladala jeho selektívnosť“⁽¹¹⁸⁾. V tomto prípade je jednotlivé opatrenie, z ktorého čerpá výhodu SMBV, záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, ktorým sa schvaľuje metodika na stanovenie jej zdaniteľného zisku v Holandsku za činnosti, ktoré vykonáva v rámci skupiny Starbucks, ktoré sa následne zdaňujú podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb.

9.2.3. *Selektívna výhoda vyplývajúca z odchýlenia sa od princípu nezávislého vzťahu*

- (255) Úlohou záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia je v zásade vopred stanoviť uplatnenie bežného daňového systému v konkrétnom prípade, na základe súboru faktov a okolností osobitných pre daný prípad, za určité obdobie a za predpokladu, že počas uplatňovania záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia nedôjde v danom konkrétnom súbore skutočností a okolností k nijakej podstatnej zmene. V prípade, keď záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia neodôvodnene vychádza z metódy posúdenia, ktoré sa líši od výsledku, ktorý by sa získal pri normálnom uplatnení bežného daňového systému, sa bude záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia považovať za opatrenie, ktoré poskytuje selektívnu výhodu jeho príjemcovi tým, že selektívne zaobchádzanie vedie k zníženiu daňovej povinnosti daného príjemcu v dotknutom členskom štáte v porovnaní so spoločnosťami v podobnej právnej a skutkovej situácii.
- (256) Výhoda podľa článku 107 ods. 1 zmluvy je akýkoľvek hospodársky prospech, ktorý by podnik nezískal pri bežných trhových podmienkach, to znamená bez zásahu štátu⁽¹¹⁹⁾. Výhoda je tak prítomná vždy, keď sa v dôsledku zásahu štátu zlepší finančná situácia podniku. Takéto zlepšenie sa ukáže pri porovnaní finančnej situácie podniku vyplývajúcej zo sporného opatrenia s finančnou situáciou daného podniku v prípade, ak by sa opatrenie neudelilo⁽¹²⁰⁾. Výhoda môže spočívať v udelení kladnej hospodárskej výhody, ako aj v znížení poplatkov, ktoré sú bežne súčasťou rozpočtu podniku⁽¹²¹⁾.
- (257) Ako je vysvetlené v odôvodnení 42 a nasl., uzatvorením záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV odsúhlasilo Holandsko metodiku na stanovenie zdaniteľného zisku SMBV v Holandsku, ako navrhol daňový poradca Starbucks v správe o transferovom oceňovaní, čo umožňuje SMBV, aby určila svoju daňovú povinnosť z príjmu právnických osôb v Holandsku na ročnom základe počas obdobia platnosti daného záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia. V správe o transferovom oceňovaní, ktorú potvrdilo záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, sa konkrétne stanovuje, že v prípade, že neexistujú transakcie diktované trhom, ktoré by existovali v prípade neintegrovanej nezávislej spoločnosti, sa má prideliť danej spoločnosti skupiny Starbucks zisk vyplývajúci z transakcií, ktoré uzatvorila s inými spoločnosťami v skupine Starbucks.

⁽¹¹⁸⁾ Vec C-15/14 P, Komisia/MOL, ECLI:EU:C:2015:362, bod 60; pozri aj vec T-385/12, Orange/Komisia, ECLI:EU:T:2015:117.

⁽¹¹⁹⁾ Vec C-39/94, SFEI a iní, ECLI:EU:C:1996:285, bod 60; vec C-342/96, Španielsko/Komisia, ECLI:EU:C:1999:210, bod 41.

⁽¹²⁰⁾ Vec 173/73, Taliansko/Komisia, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13.

⁽¹²¹⁾ Pozri napríklad vec C-387/92, Banco Exterior de Espana, ECLI:EU:C:1994:100.

- (258) Súdny dvor už rozhodol, že zníženie základu dane, ktoré je výsledkom uplatňovania daňového opatrenia umožňujúceho daňovníkovi využívanie prevodných cien pri vnútrogrupinových transakciách, ktoré nie sú podobné cenám, aké by boli účtované v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže medzi nezávislými podnikmi rokujúcimi za porovnateľných okolností na základe zásady trhového odstupu, poskytuje danému daňovníkovi selektívnu výhodu na základe skutočnosti, že jeho daňová povinnosť podľa všeobecného daňového systému je znížená oproti daňovej povinnosti nezávislých spoločností, ktorých základ dane je vypočítaný na základe ich účtovných ziskov ako základu na určenie zdaniteľného základu ⁽¹²²⁾.
- (259) Súdny dvor vo svojom rozhodnutí o belgickom daňovom režime pre koordinačné strediská ⁽¹²³⁾ posúdil napadnutie rozhodnutia Komisie a dospel okrem iného k záveru, že metóda na určenie zdaniteľného príjmu podľa daného režimu poskytovala uvedeným strediskám selektívnu výhodu ⁽¹²⁴⁾. Zdaniteľné zisky sa v rámci uvedeného režimu stanovili v paušálnej výške zodpovedajúcej percentuálnej sadzbe z plnej výšky prevádzkových nákladov a výdavkov, z ktorých boli vylúčené náklady na zamestnancov a finančné náklady. Podľa súdneho dvora „na preskúmanie otázky, či určenie zdaniteľných príjmov, ako je stanovené v režime koordinačných centier, poskytuje týmto centráм výhodu, je potrebné [...] porovnať tento režim so všeobecným daňovým režimom na základe rozdielov medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže.“ Súdny dvor ďalej rozhodol, že „vyňatie [personálnych nákladov a finančných nákladov] z výdavkov slúžiacich na určenie zdaniteľných príjmov týchto centier neumožňuje dospieť k prevodným cenám blízkyim cenám používaným v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“ a že toto vyňatie „je spôsobilé poskytnúť ekonomickú výhodu týmto centráм“ ⁽¹²⁵⁾.
- (260) Súdny dvor tak pripustil, že daňové opatrenie, ktoré vedie k tomu, že spoločnosť v skupine účtuje transferové ceny, ktoré neodrážajú ceny, ktoré by sa účtovali v podmienkach voľnej obchodnej súťaže, teda ceny dohodnuté nezávislými podnikmi, ktoré si dohadujú v nezávisle v porovnateľných podmienkach, poskytuje tejto spoločnosti v skupine výhodu tým, že vedie k zníženiu jej zdaniteľného základu, a tým jej daňovej povinnosti v rámci bežného systému dane z príjmu právnických osôb.
- (261) Zásada, že platby transakcie medzi spoločnosťami vnútri skupiny majú byť také, na akých by sa dohodli nezávislé spoločnosti jednajúce za nezávislých okolností, sa o všeobecnosti nazýva „princíp nezávislého vzťahu“. V rozsudku o belgických koordinačných strediskách Súdny dvor schválil princíp nezávislého vzťahu ako referenčný nástroj na stanovenie, či sa spoločnosti v skupine poskytuje výhoda na účely článku 107 ods. 1 zmluvy v dôsledku daňového opatrenia, ktorým sa určuje jej transferové oceňovanie, a tým jej zdaniteľný základ.
- (262) Účelom princípu nezávislého vzťahu je zabezpečiť, aby sa s transakciami medzi spoločnosťami v skupine zaobchádzalo na daňové účely na základe zisku vo výške, v akej by sa získal, ak by tú istú transakciu vykonali nezávislé spoločnosti. V opačnom prípade by mali spoločnosti v skupine prínos z výhodného zaobchádzania v rámci bežného systému dane z príjmu právnických osôb pri určení ich zdaniteľných ziskov, ktorý by nezávislé spoločnosti nezískali, čo by viedlo k rozdielnemu zaobchádzaniu so spoločnosťami, ktoré sú skutkovo a právne v podobnej situácii, vzhľadom na cieľ takéhoto systému, ktorým je zdaníť zisky všetkých spoločností v rámci jurisdikcie daňového systému.
- (263) Komisia tak musí pri posúdení toho, či Holandsko udelilo spoločnosti SMBV selektívnu výhodu, overiť, či sa metodika schválená holandskou finančnou správou prostredníctvom uzatvorenia záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia použitá na určenie zdaniteľných ziskov SMBV v Holandsku odlišuje od metodiky, ktorá viedla k spoľahlivému odhadu výsledku založeného na trhu, a tým od princípu nezávislého vzťahu. Pokiaľ metodika, ktorú Holandsko schválilo prostredníctvom záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, vedie k zníženiu daňovej povinnosti SMBV podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk v rámci tohto systému určuje trh, bude sa toto záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia považovať za poskytnutie selektívnej výhody SMBV na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

⁽¹²²⁾ Spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²³⁾ Spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²⁴⁾ Rozhodnutie Komisie 2003/757/ES zo 17. februára 2003 o schéme pomoci vykonávanej Belgickom pre koordinačné centrá zriadené v Belgicku (Ú. v. EÚ L 282, 30.10.2003, s. 25).

⁽¹²⁵⁾ Spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisija, ECLI:EU:C:2006:416, body 96 a 97.

- (264) Súčasťou posúdenia daňových opatrení udelených spoločnostiam v skupine Komisiou podľa článku 107 ods. 1 zmluvy je preto nevyhnutne princíp nezávislého vzťahu bez ohľadu na to, či členský štát začlenil tento princíp do svojho vnútroštátneho právneho systému. Pomocou neho sa stanovuje, či sa zdaniteľné zisky spoločnosti v skupine na účely dane z príjmu právnických určí na základe metodiky, ktorá sa približuje trhovým podmienkam, takže daná spoločnosť nie je pri zaobchádzaní v rámci všeobecného systému dane z príjmu právnických osôb zvýhodnená v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk určuje trh. Princíp nezávislého vzťahu, ktorý Komisia použila pri posudzovaní štátnej pomoci, je tak mimo všetky pochybnosti odvodený z článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní, čo je nezáväzný nástroj, ale tento princíp je všeobecnou zásadou rovnakého zaobchádzania pri zdaňovaní spadajúcou pod článok 107 ods. 1 zmluvy, ktorý je pre členské štáty záväzný a z ktorého rozsahu nie sú vylúčené vnútroštátne daňové predpisy ⁽¹²⁶⁾.
- (265) Komisia následne v odpovedi na tvrdenie Holandska, že vykonaním takéhoto hodnotenia nahrádza vnútroštátnu finančnú správu pri výklade vnútroštátneho práva ⁽¹²⁷⁾, pripomína, že neposudzuje otázku, či je záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ako je stanovený v článku 8b ods. 1 CIT alebo vo vyhláske, ale či holandská finančná správa poskytla SMBV selektívnu výhodu na účely článku 107 ods. 1 zmluvy tým, že uzatvorila záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia, ktoré sa líši od výšky zisku, ktorý by sa zdaňoval podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb, ak by tie isté transakcie vykonali nezávislé spoločnosti rokujúce nezávisle za porovnateľných okolností.
- (266) Komisia v odpovedi na tvrdenie predložené Holandskom a spoločnosťou Starbucks, že vzhľadom na to, že transferové oceňovanie nie je presná veda, má byť posúdenie mechanizmov transferového oceňovania schválených v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV zo strany Komisie obmedzené ⁽¹²⁸⁾, pripomína, že zjednocujúci komponent transferového oceňovania sa musí posudzovať z hľadiska jeho cieľa. Kým v smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa skutočne uznávalo, že transferové oceňovanie nie je presná metóda v odseku 1.13 smernice, v tom istom odseku sa najskôr vysvetľuje, že „[j]e dôležité nestratiť zo zreteľa cieľ nájsť odôvodnený odhad nezávislého výsledku, ktorý vychádza zo spoľahlivých informácií“. Cieľ smernice OECD o transferovom oceňovaní je rozvinúť, v prospech finančných správ a nadnárodných podnikov, najvhodnejšie metódy na odhadovanie nezávislých trhových cien cezhraničných transakcií medzi súvisiacimi podnikmi na účely zdanenia. Dosiahnutie tohto cieľa by bolo nemožné, ak by sa zjednocujúca povaha vykonávania transferového oceňovania mohla použiť na to, aby sa ignorovala dohoda o vhodných metodikách transferového oceňovania, ktorú predstavuje táto smernica. Zjednocujúca povaha princípu nezávislého vzťahu sa tak nemôže použiť na to, aby sa ospravedlnila analýza transferového oceňovania, ktorá je buď metodicky nesúdržná alebo vychádza z výberu neprimeraných prvkov porovnania.
- (267) Ak je napokon možné preukázať, že metodika schválená holandskou finančnou správou uzavretím záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV na účely určenia zdaniteľných ziskov SMBV v Holandsku sa odlišuje od metodiky, ktorá viedla k spoľahlivému odhadu výsledku založeného na trhu, a tým aj od princípu nezávislého vzťahu, ktorý znamená, že sa zistí, že záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia sa poskytne SMBV selektívna výhoda na účely článku 107 ods. 1 zmluvy tým, že vedie k zníženiu daňovej povinnosti SMBV podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých daňový základ sa určuje na základe ziskov vytvorených v trhových podmienkach.

9.2.3.1. Výbery metodík, parametre a úpravy použité pri vypracovaní záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV

- (268) Záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa schvaľuje metodika na určenie pridelenia zisku SMBV v rámci skupiny Starbucks, ktorá vychádza zo správy o transferovom oceňovaní vypracovanej daňovým poradcom Starbucks, ktorý vypočítal príjem za činnosť vykonávanú SMBV (praženie/výroba).

⁽¹²⁶⁾ Spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, bod 81.

⁽¹²⁷⁾ Pozri odôvodnenie 186.

⁽¹²⁸⁾ Pozri odôvodnenia 162 a 191.

- (269) Pri výbere metodiky na výpočet príjmu za činnosť SMBV v správe o transferovom oceňovaní sa daňový poradca rozhodol:
- i) použiť TNMM na odhad zdaniteľného zisku;
 - ii) vybrať prevádzkové náklady ako ukazovateľ úrovne zisku pri uplatnení TNMM ⁽¹²⁹⁾ a
 - iii) riešiť rozdiely medzi SMBV a prvkami porovnania, ktoré použil na odhad nezávislej prirážky, úpravou prevádzkového kapitálu ⁽¹³⁰⁾.
- (270) V správe o transferovom oceňovaní je vo vzťahu k príjmu za činnosť praženia, ktorú vykonáva SMBV, uvedené, že sa rovná prirážke vo výške [9 – 12] % jej prevádzkových nákladov, a tento záver schválila holandská finančná správa stanovením nezávislého príjmu v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV. Holandská finančná správa ďalej v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV schvaľuje záver, že všetok zisk, ktorý vytvorila SMBV nad rámec uvedenej úrovne príjmu, sa bude vyplácať ako licenčný poplatok Alki LP.
- (271) V ďalších častiach sú uvedené vysvetlenia Komisie, prečo je presvedčená, že holandská finančná správa nemala v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV schváliť niektoré metodiky použité v správe o transferovom oceňovaní, lebo výsledkom ich schválenia je zdaniteľný zisk SMBV, ktorý nie je možné považovať za spoľahlivý odhad výsledku založeného na trhu, a k zníženiu daňovej povinnosti SMBV v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľné zisky určuje trh.
- (272) V správe o transferovom oceňovaní v prvom rade nie sú určené ani analyzované kontrolované a nekontrolované transakcie SMBV ⁽¹³¹⁾, čo je nevyhnutný prvý krok pri posudzovaní nezávislej povahy obchodných podmienok, ktoré sa uplatňujú medzi prepojenými stranami na účely transferového oceňovania. V správe o transferovom oceňovaní konkrétne nie je posúdené, či je licenčný poplatok, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP za licenciu na duševné vlastníctvo v oblasti praženia, čo je vnútro skupinová transakcia, v prípade ktorej bola podaná žiadosť o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV ⁽¹³²⁾ a toto stanovisko bolo vydané, nezávislý. Komisia preukáže, že analýza transferového oceňovania nezávislej hodnoty tohto licenčného poplatku, ktorá vychádza z porovnateľných nekontrolovaných transakcií, vedie k záveru, že za duševné vlastníctvo, v oblasti praženia, ktoré Alki LP poskytuje spoločnosti SMBV, sa nemá platiť nijaký licenčný poplatok ⁽¹³³⁾. V správe o transferovom oceňovaní sa takisto neposudzuje, či je cena, ktorú stanovila SCTC za zelené kávové zrná pre SMBV, nezávislá. Komisia preukáže, že neexistuje nijaké opodstatnenie založené na trhu pre výrazné zvýšenie tejto ceny začínajúc rokom 2011, ktoré viedlo k zníženiu účtovných ziskov SMBV od tohto roku ⁽¹³⁴⁾.
- (273) Bez toho, aby boli dotknuté predchádzajúce odôvodnenia, nie je v správe o transferovom oceňovaní uvedená analýza zložitosti činností všetkých spoločností v skupine zapojených do kontrolovaných transakcií, najmä spoločnosti Alki LP, keď sa uvádza, že SMBV sa má považovať za „najmenej zložitú činnosť“, a tým za „skúmanú stranu“ na účely uplatnenia TNMM ⁽¹³⁵⁾.
- (274) Napokon, bez toho, aby boli dotknuté predchádzajúce dve odôvodnenia, sú v správe o transferovom oceňovaní nesprávne určené hlavné činnosti SMBV, za ktoré má dostávať úhrady, a uvádza sa v nej neprimeraný odhad týchto príjmov na základe prevádzkových výdavkov ⁽¹³⁶⁾.

9.2.3.2. V správe o transferovom oceňovaní nie sú posúdené vnútro skupinové transakcie, v prípade ktorých bola podaná žiadosť o stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV a toto stanovisko bolo vydané

- (275) V záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV je schválený zdaniteľný príjem SMBV za činnosť v oblasti praženia. Je v ňom takisto schválené to, že všetky zisky, ktoré SMBV vytvorí nad rámec tejto výšky príjmov, sa uhradia ako licenčný poplatok Alki LP, ktorá nie je zdaňovaná v Holandsku.

⁽¹²⁹⁾ Označené ako „prvá úprava“ v odôvodneniach 49, 97 a 100 rozhodnutia o začatí konania.

⁽¹³⁰⁾ Označené ako „druhá úprava“ v odôvodnení 52 rozhodnutia o začatí konania. Zatiaľ čo prvé dve rozhodnutia sa rozoberajú v smernici OECD, následné rozhodnutie použiť úpravu pracovného kapitálu nie je uvedené v smernici OECD spôsobom, akým ho použil daňový poradca v tomto prípade.

⁽¹³¹⁾ Kontrolovaná transakcia je transakcia medzi dvoma podnikmi, ktoré sú navzájom prepojené, a nekontrolovaná transakcia je transakcia medzi podnikmi, ktoré sú vo vzťahu jedného k druhému samostatné.

⁽¹³²⁾ Oddiel 9.2.3.2.

⁽¹³³⁾ Oddiel 9.2.3.3 písm. a) až e).

⁽¹³⁴⁾ Oddiel 9.2.3.3 písm. f).

⁽¹³⁵⁾ Oddiel 9.2.3.4.

⁽¹³⁶⁾ Oddiel 9.2.3.5.

- (276) Inými slovami povedané, uzatvorením záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV holandská finančná správa výslovne súhlasí s tým, že metodikou daňového poradcu na výpočet zdaniteľného príjmu splatného SMBV za činnosti v oblasti praženia sa priamo určuje výška licenčného poplatku, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP za licenčnú zmluvu na duševné vlastníctvo v oblasti praženia, ktorú spolu uzatvorili. Takisto sa výslovne schvaľuje, že súčasná výška ziskov, ktoré vytvorí SMBV v Holandsku, sa má na daňové účely znížiť o tento licenčný poplatok, čoho výsledkom je nižší zdaniteľný zisk než bol skutočne zaznamenaný. Ak sú účtovné zisky SMBV vyššie ako výška príjmu schváleného v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, licenčný poplatok Alki LP sa, samozrejme, zvýši o rozdiel medzi danou výškou príjmu a účtovnými ziskami SMBV.
- (277) Licenčný poplatok je tak nastaviteľnou premennou, ktorá sa určuje kombináciou účtovných ziskov SMBV a príjmov schválených v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV. Licenčná zmluva o duševnom vlastníctve v oblasti praženia, ktorú uzatvorili Alki LP a SMBV, je transakcia, v prípade ktorej bola podaná žiadosť o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, a metodika na určenie výšky tohto licenčného poplatku ako nastaviteľnej premennej je transakcia, ktorej cena bola stanovená v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (278) V správe o transferovom oceňovaní, z ktorej vychádza záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia, sa len navrhuje príjem pre SMBV na základe analýzy vykonávanej činnosti (praženie/výroba), pričom sa uplatňuje TNMM; v správe sa pri stanovovaní navrhovaného príjmu neurčuje licenčný poplatok ako nastaviteľná premenná. V správe sa v dôsledku toho neurčuje ani neanalyzuje licenčná zmluva o duševnom vlastníctve v oblasti praženia, za ktoré sa platí licenčný poplatok, ako efektívne ocenená transakcia, a preto sa ani nestanovuje metodika, pomocou ktorej by sa zabezpečilo, že tento licenčný poplatok je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- (279) Transferové oceňovanie sa však vykonáva za tým účelom, aby sa stanovilo, či sú podmienky kontrolovanej transakcie konzistentné s princípom nezávislého vzťahu.
- (280) Toto zameranie na transakcie na účely transferového oceňovania je jasne vyjadrené v odseku 1.6 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, v ktorom sa od začiatku objasňuje, že „pri prístupe ako k samostatnému subjektu sa s členmi skupiny nadnárodných spoločností zaobchádza, ako keby to boli nezávislé subjekty, preto sa pozornosť sústreďuje na povahu transakcie medzi týmito členmi a na to, či sa jej podmienky odlišujú od podmienok, ktoré by sa získali pri porovnateľnej nekontrolovanej transakcii. Takáto analýza kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií, ktorá sa označuje ako „analýza porovnateľnosti“, je základom uplatňovania princípu nezávislého vzťahu.“⁽¹³⁷⁾
- (281) Inými slovami, obchodné transakcie medzi prepojenými a neprepojenými stranami sa musia najskôr jasne určiť, až potom sa môžu posúdiť z hľadiska porovnateľnosti. Toto zameranie na transakcie rovnako podporuje holandské daňové právo, v ktorom sa požaduje, aby sa neumožnilo odpočítanie nákladov, ktoré nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu⁽¹³⁸⁾.
- (282) Porovnanie vykonávaných činností je oprávnené len vtedy, keď nie je možné porovnať určitú vnútro skupinovú transakciu, pre ktorú sa má vydať záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia (pri zohľadnení vykonávaných činností), s podobnými nekontrolovanými transakciami. V odseku 1.41 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa v tomto smere vysvetľuje, že „pred rozšírením vyhľadávania s cieľom začleniť väčší počet prípadne porovnateľných nekontrolovaných transakcií na základe vykonávania podobných činností je potrebné zvážiť, či je predpoklad, že takéto transakcie poskytnú spoľahlivé prvky porovnania pre kontrolované transakcie.“⁽¹³⁹⁾ Tým sa vysvetľuje aj uprednostňovanie metódy CUP pred všetkými ostatnými metódami transferového oceňovania, ktoré sú opísané v odseku 2.14 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 aj v odseku 2.7 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995, keďže v oboch sa uvádza: „Tam, kde je možné vyhľadať porovnateľné nekontrolované transakcie, je najpriamejšou a najspoľahlivejšou metódou na uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu metóda CUP. V dôsledku toho sa v takýchto prípadoch metóda CUP uprednostňuje metóda pred všetkými ostatnými metódami.“
- (283) Podobne sa v oboch smerniciach OECD o transferovom oceňovaní z rokov 1995 aj 2010 ako prostriedky na stanovenie, či je transferová cena nezávislá, uprednostňujú tradičné transakčné metódy pred transakčnými ziskovými metódami⁽¹⁴⁰⁾. V smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 sa dokonca vylučuje automatické využitie transakčných ziskových metód, ako je TNMM, na účely transferového oceňovania, pričom sa

⁽¹³⁷⁾ Pozri aj odsek 1.6 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

⁽¹³⁸⁾ Pozri odôvodnenie 234.

⁽¹³⁹⁾ Zameranie na transakcie je znovu uvedené v odseku 1.33 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, kde sa objasňuje, že „uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu všeobecne vychádza z porovnania podmienok pri kontrolovanej transakcii s podmienkami transakcií medzi nezávislými podnikmi.“

⁽¹⁴⁰⁾ Pozri odôvodnenia 68 a 69.

v odseku 3.50 smernice uvádza: „Sú však prípady, keď nie je možné spoľahlivo uplatniť len tradičné transakčné metódy alebo výnimočne nie je možné ich uplatniť vôbec. Tieto prípady by sa považovali za krajnú možnosť. [...] Ani v krajnom prípade by však nebolo vhodné automaticky uplatniť transakčné ziskové metódy bez toho, aby sa najskôr zvažila spoľahlivosť takejto metódy.“

- (284) Názor Holandska, že jeho finančná správa nie je viazaná pravidlom najlepšej metódy, nezavahuje finančnú správu povinnosti potvrdiť, že metóda transferového oceňovania, ktorú daňovník vybral, vedie k spoľahlivému odhadu nezávislej trhovej ceny, skôr ako prijme požiadavku o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia založené na tejto metóde. Táto povinnosť sa uvádza aj vo vyhláske, na ktorú Holandsko v tejto súvislosti odkazuje. V odseku 3.1 vyhlášky sa uvádza „[h]olandská daňová a colná správa má vždy začať prešetrovanie transferových cien z hľadiska metódy, ktorú použil daňovník v čase transakcie. To znamená, že daňovník má v zásade slobodu pri výbere metódy transferového oceňovania, ak vybratá metóda vedie k nezávislému výsledku pre konkrétnu transakciu. Daňovník musí tento výber preukázať.“ Inými slovami, východiskovým bodom posúdenia žiadosti o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia zo strany finančnej správy musí byť metóda, ktorú navrhol daňovník. Každá vybratá metóda však musí zabezpečiť nezávislý výsledok pre konkrétnu transakciu, ktorá sa oceňuje, takže finančná správa naďalej môže skúmať vhodnosť metódy, ktorú vybral daňovník. Vzhľadom na to, že toto ustanovenie vyžaduje, aby daňovník zdôvodnil vhodnosť vybratej metódy transferového oceňovania a že v samotnej vyhláske sa uprednostňuje metóda CUP, ak sú k dispozícii porovnateľné transakcie ⁽¹⁴¹⁾, nepoužitie pravidiel najlepšej metódy napokon nezavahuje finančnú správu povinnosti zabezpečiť, aby bola metóda transferového oceňovania, ktorú vybral daňovník, spôsobilá poskytnúť spoľahlivý odhad výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- (285) Ako bude ukázané v nasledujúcej časti, vzhľadom na to, že v správe o transferovom oceňovaní nie sú uvedené nijaké informácie o nekontrolovaných transakciách, ktoré sú podobné licenčnej zmluve o duševnom vlastníctve v oblasti praženia uzatvorenej medzi SMBV a Alki LP, a vzhľadom na to, že tým chýba v správe posúdenie jedinej vnútrogrupinovej transakcie, ktorá bola ocenená prostredníctvom analýzy transferového oceňovania, nie je možné považovať metodiku transferového oceňovania, ktorú navrhol daňový poradca Starbucks a bola schválená prostredníctvom záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, za takú, ktorá vedie k spoľahlivému odhadu výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Vzhľadom na to, že sa správa o transferovom oceňovaní využila pri analýze nezávislého príjmu pre SMBV na základe nesprávneho východiskového bodu (činnosti v oblasti praženia), výsledkom je príjem nesprávne odhadnutý pomocou TNMM. Na účely transferového oceňovania sa mali využiť radšej spoľahlivejšie porovnania s dostupnými informáciami o podobných transakciách medzi neprepojenými stranami, ktoré boli v čase podania žiadosti o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia majetkom spoločnosti Starbucks, a holandská finančná správa mala požadovať, aby bol licenčný poplatok stanovený záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV nezávislý.

9.2.3.3. Licenčný poplatok Alki LP vyplývajúci zo záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV nie je ocenený ako nezávislý

- (286) Duševné vlastníctvo, za ktoré sa platí licenčný poplatok, zahŕňa odborné znalosti v oblasti praženia a krivku praženia, na ktoré Alki LP poskytuje spoločnosti SMBV licenciu. Tento licenčný poplatok sa netýka hodnoty značky Starbucks, lebo za právo používať túto značku platia predajne Starbucks Coffee BV.
- (287) Komisia v rozhodnutí o začatí konania vyjadrila pochybnosti o nezávislej povahe licenčného poplatku ⁽¹⁴²⁾. Komisia konkrétne vysvetlila skutočnosť, že výška licenčných poplatkov, ktoré SMBV platí Alki LP, závisí od rozdielu medzi príjmom stanoveným v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV a účtovným ziskom pred zdanením pred uhradením licenčného poplatku ⁽¹⁴³⁾, vedie k situácii, v ktorej sa tento licenčný poplatok vypočíta ako zisk nad rámec záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV a neodráža nezávislú hodnotu tohto duševného vlastníctva ⁽¹⁴⁴⁾. Komisia odkázala v tomto ohľade na odsek 6.16 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, podľa ktorého „licenčný poplatok by bol obvykle opakovaná platba založená na výsledku, tržbe alebo zriedkavo na ziskoch používateľa.“ ⁽¹⁴⁵⁾ V záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV nie je licenčný poplatok uhrádzaný Alki LP prepojený s výsledkom, tržbou alebo ziskami SMBV. Komisia ďalej v odôvodnení 120 rozhodnutia o začatí konania uviedla pochybnosti o úrovni nezávislosti licenčného poplatku vzhľadom na to, že licenčný poplatok sa prostredníctvom metódy oceňovania oddelil od hospodárskej hodnoty základného duševného vlastníctva, hodnoty nehmotného majetku v oblasti praženia pre SMBV.

⁽¹⁴¹⁾ Pozri odôvodnenie 90.

⁽¹⁴²⁾ Pozri najmä odôvodnenia 120 a 122 rozhodnutia o začatí konania.

⁽¹⁴³⁾ Ako je vysvetlené v odôvodnení 102.

⁽¹⁴⁴⁾ Pozri odôvodnenie 115 rozhodnutia o začatí konania.

⁽¹⁴⁵⁾ Pozri odsek 616 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995, v ktorom sa uvádza rovnaké vyjadrenie.

- (288) Na to, aby mohla Komisia porovnať hodnotu licenčného poplatku s výškami licenčných poplatkov zaznamenanými na trhu, ktoré boli stanovené ako percento z obratu, vypočítala výšku licenčného poplatku, ktorú SMBV platí spoločnosti Alki LP, ako percento z každoročného predaja praženej kávy SMBV do predajní. Podľa týchto výpočtov sa licenčný poplatok pohybuje od [1 – 10] % do [30 – 40] % výnosov SMBV z predaja kávy počas platnosti záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, čo potvrdilo pochybnosti Komisie týkajúce sa zmien výšky licenčného poplatku ⁽¹⁴⁶⁾. V troch z týchto rokov bola okrem toho výsledná výška viac ako [30 – 40] %, ako je uvedené v tabuľke 10:

Tabuľka 10

Zmeny licenčného poplatku počas platnosti záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV

(EUR)

	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Licenčné poplatky 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
Výnosy z predaja kávy	[20-30 million]	[20-30 million]	[20-30 million]	[20-30 million]	[40-50 million]	[50-60 million]	[50-60 million]	[60-70 million]
Čistý výsledok za rok	[20-30 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[30-40 %]	[10-20 %]	[30-40 %]	[30-40 %]

- (289) V tomto konkrétnom kontexte je meniac sa povaha licenčného poplatku prvým ukazovateľom toho, že výška tohto poplatku nijako nesúvisí s hodnotou duševného vlastníctva, za ktoré sa uhrádza.
- (290) Komisia je z dôvodov uvedených v odôvodneniach 291 až 338 presvedčená, že porovnanie s porovnateľnými nekontrolovanými transakciami pomocou metódy CUP, najmä licenčnými mechanizmami týkajúcimi sa duševného vlastníctva vo viacerých zmluvách o pražení a o výrobe a distribúcii, ktoré Starbucks uzatvorila s tretími stranami, preukazuje, že nezávislá hodnota licenčného poplatku, ktorý SMBV platí Alki LP za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, má byť nula. Inými slovami, za duševné vlastníctvo v rámci tohto konkrétneho vzťahu sa nemá platiť nijaký licenčný poplatok, lebo SMBV nezávisla z využívania duševného vlastníctva v oblasti praženia, na ktoré jej poskytuje licenciu spoločnosť Alki LP, žiadny prospech.
- a) Porovnanie so zmluvami o pražení, ktoré uzatvorila Starbucks s tretími stranami, a porovnanie s podobnými zmluvami na trhu
- (291) Počas prešetrovania poskytla Starbucks Komisii niektoré zmluvy o pražení a výrobe, ktoré uzatvorili spoločnosti skupiny Starbucks s tretími stranami, uvedené v odôvodneniach 148 až 150. Komisia je z dôvodov uvedených v odôvodneniach 292 až 298 presvedčená, že tieto transakcie predstavujú prvky na priame porovnanie s cieľom stanoviť výšku licenčného poplatku, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP podľa licenčnej zmluvy o duševnom vlastníctve v oblasti praženia.
- (292) V odseku 1.38 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 je uvedené toto usmernenie k posúdeniu porovnateľnosti: „posúdenie [...] faktorov porovnateľnosti je dvojaké, t. j. zahŕňa posúdenie faktorov, ktoré majú vplyv na kontrolované transakcie daňovníka, a posúdenie faktorov ovplyvňujúcich nekontrolované transakcie. Pri posudzovaní relatívnej dôležitosti ktorejkoľvek chýbajúcej časti informácií o možných prvkoch porovnania [...] sa má zohľadniť povaha kontrolovanej transakcie aj prijatá metóda transferového oceňovania [...]“.

⁽¹⁴⁶⁾ V analýze pomocou databázy RoyaltyStat za dva štvrtroky roku 2015 je ilustračne ukázané, že zo 168 zmlúv dostupných prostredníctvom databázy v danom odvetví, v ktorých sa len poskytovali licencie na technológie, bola stredná hodnota licenčného poplatku 5 % tržby (na základe 143 z týchto zmlúv, v ktorých sa licenčný poplatok stanovil skôr ako percento z hodnoty predaja než ako suma hradená za predanú jednotku). Zo všetkých zmlúv dostupných prostredníctvom databázy RoyaltyStat nebola zistená nijaká zmluva, kde by sa platila úhrada za licenciu za technológiu na praženie kávy na trhu. Licencia na takúto technológiu sa poskytovala len v určitých prípadoch v kombinácii s ochrannými známami.

- (293) V odseku 1.36 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 je uvedených päť faktorov porovnateľnosti, medzi ⁽¹⁴⁷⁾ ktoré „patria vlastnosti majetku alebo služieb, ktoré sú predmetom transferu, činnosti, ktoré strany vykonávajú (pri zohľadnení použitých aktív a predpokladaných rizík), zmluvné podmienky, hospodárske okolnosti strán a obchodné stratégie sledované jednotlivými stranami.“
- (294) Po prvé, Komisia poznamenáva, že vlastnosti majetku, ktorý bol predmetom transferu podľa zmluvy o duševnom vlastníctve v oblasti praženia, ktorú uzatvorili Alki LP a SMBV, sú rovnaké ako vlastnosti majetku, ktorý bol predmetom transferu v rámci transakcie medzi Starbucks a tretími stranami podľa zmlúv o pražení uvedených v odôvodneniach 148 až 150. Obidva súbory transakcií zahŕňajú technológiu v oblasti praženia, kávové zmesi a krivky praženia.
- (295) Po druhé, aj keď nie všetky z týchto tretích strán prazia kávu (niektoré sú zapojené do výroby hotových nápojov alebo iných výrobkov a prisad na prípravu nápojov), v prípade tých transakcií, v rámci ktorých tretie strany prazia kávu, sa činnosť tretej strany týka presne toho istého výrobku ako v prípade činnosti SMBV v oblasti praženia v rámci jej zmluvného vzťahu s Alki LP. Zmluvné mechanizmy medzi Starbucks a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 3], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 4] a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 10] sa konkrétne všetky týkajú praženia zelenej kávy.
- (296) Po tretie, v rámci žiadnej z týchto transakcií nebola úloha Starbucks obmedzená viac, než úloha Alki LP. V prípade niektorých týchto transakcií Starbucks očakávala vo vzťahu k tretím stranám viac činností ako Alki LP vo vzťahu k SMBV. Väčšina zmluvných mechanizmov konkrétne súvisela so zabezpečovaním zdrojov kávy zo strany Starbucks ⁽¹⁴⁸⁾. V rámci niektorých z týchto mechanizmov Starbucks okrem toho takisto nakupoval praženú kávu od tretej strany. Príjem Starbucks v rámci týchto mechanizmov preto predstavuje maximálne nezávislý príjem za licenčné zmluvy, ak sa vôbec hradila nejaká platba v prospech spoločnosti Alki LP.
- (297) Po štvrté, nič nenaznačuje, že by hospodárske okolnosti tretích strán mali vplyv na zmluvy, ktoré uzatvorili so Starbucks. Najmä vzhľadom na to, že Starbucks uzatvorila množstvo licenčných zmlúv o duševnom vlastníctve v oblasti praženia, z ktorých žiadnu nebolo možné označiť ako zmluvu obsahujúcu licenčný poplatok uhrádzaný spoločnosti Starbucks za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, nemôže ísť o súvislosť s konkrétnymi hospodárskymi okolnosťami jednotlivej tretej strany. Zmluvy pokrývajú rôzne zemepisné oblasti vrátane Únie a Švajčiarska, ktoré sa v správe o transferovom oceňovaní považovali za relevantné zemepisné vymedzenie pre vyhľadávanie prvkov porovnania.
- (298) Po piate, obchodné stratégie tretích strán sú opísané nižšie. Zmluvy sa líšia najmä v závislosti od toho, či tretia strana využíva duševné vlastníctvo priamo na trhu prostredníctvom predaja výrobkov koncovému zákazníkovi alebo nie.
- (299) V prípade uvedených nekontrolovaných transakcií sa tak môže výška nezávislého licenčného poplatku, ktorý SMBV platí Alki LP, stanoviť pomocou metódy CUP, to znamená porovnaním platby uhrádzanej v rámci kontrolovanej transakcie (SMBV platí spoločnosti Alki LP) s platbou uhrádzanou v rámci porovnateľných nekontrolovaných transakcií (tretie strany platiace iným spoločnostiam skupiny Starbucks) vykonávanou za porovnateľných okolností.
- (300) Komisia v tejto súvislosti poznamenáva, že podľa podobnej zmluvy, ktorú uzatvorila Starbucks s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 3], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 4], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 9], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 8], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1] a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 10], tretie strany neplatia v rámci licenčných mechanizmov dohodnutých so Starbucks licenčný poplatok, ak nevyužívajú duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo na trhu.
- (301) [Nepridružená výrobná spoločnosť 3] tak platí licenčný poplatok spoločnosti Starbucks len vtedy, keď predáva jej výrobky [spoločnému podniku nepridruženej výrobnej spoločnosti 3 – Starbucks]. V takom prípade [nepridružená výrobná spoločnosť 3] prostredníctvom prepojenej strany priamo využíva duševné vlastníctvo v oblasti praženia na trhu, takže sa zdá, že licenčný poplatok pokrýva distribúciu výrobkov so značkou Starbucks tretím stranám prostredníctvom spoločného podniku. Tento záver potvrdzuje skutočnosť, že keď [nepridružená výrobná spoločnosť 3] opätovne predáva praženú kávu skupine Starbucks namiesto spoločného podniku a distribúciu a využívanie značky na trhu zabezpečuje skupina Starbucks, neplatí [nepridružená výrobná spoločnosť 3] Starbucks nijaký licenčný poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia.

⁽¹⁴⁷⁾ Pozri aj odsek 1.17 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

⁽¹⁴⁸⁾ To však nie je prípad [nepridruženej výrobnej spoločnosti 10].

- (302) Pokiaľ ide o [nepridruženú výrobnú spoločnosť 2], aj keď Starbucks tvrdí, že vyššia prirážka k zeleným kávovým zrnám nakúpeným pre Starbucks v rámci zmluvy s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2] predstavuje príjem za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, táto prirážka sa pravdepodobne presúva na [nepridruženú výrobnú spoločnosť 5]. Cena, za ktorú [nepridružená výrobná spoločnosť 5] nakupuje kávu od [nepridruženej výrobnej spoločnosti 2] sa takisto vymedzuje ako prirážka k nákladom na získané zelené kávové zrná. Vo vzťahu s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2], ktorá by zrejme získavala príjem prostredníctvom vyššej prirážky, pôsobí Starbucks ako dodávateľ, čo je iná činnosť, než činnosť, ktorú očakáva Alki LP vo vzťahu k SMBV. Komisia v odpovedi na tvrdenie Starbucks, že vzhľadom na to, že [nepridružená výrobná spoločnosť 2] je pripravená platiť prirážku k cene účtovanú za zrná dodané od SCTC, a že preto by boli ceny SCTC nezávislé, uvádza, že nákupná cena za zelené kávové zrná sa nemôže analyzovať oddelene od záväzku [nepridruženej výrobnej spoločnosti 2] predávať svoju výrobu [nepridruženej výrobnej spoločnosti 5] podľa zmlúv uzatvorených so Starbucks, a že preto sa musia zohľadniť aj mechanizmy oceňovania medzi [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5] a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2]. Nič nenaznačuje, že by sa akákoľvek prirážka k nákupnej cene nepreniesla priamo na [nepridruženú výrobnú spoločnosť 5] alebo by iným spôsobom ovplyvnila obchodné podmienky [nepridruženej výrobnej spoločnosti 5] a [nepridruženej výrobnej spoločnosti 2], lebo tento zmluvný mechanizmus sa neuzatvoril nezávisle od zmluvného mechanizmu dohodnutého medzi Starbucks a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5].
- (303) Komisia okrem toho poznamenáva, že v tomto vzťahu s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5], [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 6] a [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 7] je licenčný poplatok uvedený len v licenčných zmluvách o ochranné známke a technológii, ktoré uzatvorila Starbucks s týmito tretími stranami. Tento licenčný poplatok je však porovnateľný s licenčným poplatkom, ktorý platia predajne Starbucks Coffee BV za využívanie duševného vlastníctva značky Starbucks na trhu, lebo všetky tri spoločnosti predávajú výrobky koncovému zákazníkovi. V základných zmluvách a zmluvách o výrobe a distribúcii medzi týmito tromi spoločnosťami a Starbucks, ktoré sa týkajú výrobného procesu, nie je stanovený licenčný poplatok za duševné vlastníctvo Starbucks.
- (304) Komisia ďalej poznamenáva, že SMBV zabezpečuje výrobu [kávéového výrobku s registrovanou ochrannou známkou] a rozpustnej kávy externe prostredníctvom tretích strán, konkrétne [nepridruženej výrobnej spoločnosti 1]. Aj keď je [kávový výrobok s registrovanou ochranou známkou] Starbucks výrobok chránený značkou, [nepridružená výrobná spoločnosť 1] neplatí SMBV ani žiadnej inej spoločnosti Starbucks nijaké licenčné poplatky za informácie o miešaných a iných výrobkoch. Podobne aj napriek tomu, že sa výroba technológie používanej pri výrobe rozpustných kávových výrobkov VIA propaguje ako inovácia od Starbucks, jej výrobu zabezpečuje externe tretia strana a SMBV si neúčtuje od tretej strany vyrábajúcej výrobky značky VIA nijaké licenčné poplatky. Účtovné výkazy SMBV tak preukazujú, že spoločnosť neúčtuje nijaký licenčný poplatok za žiaden z externe vyrábaných výrobkov ⁽¹⁴⁹⁾.
- (305) Pri posúdení, či SMBV uhrádza Alki LP nezávislý poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, je možné takisto porovnať zmluvu medzi Alki LP a SMBV so zmluvami medzi konkurentmi Starbucks a tretími stranami, ktoré zabezpečujú praženie kávy.
- (306) V odpovedi na požiadavku v rámci MIT, ktorá sa týkala nezávislých obchodných podmienok medzi neprepojenými stranami, v rámci ktorých je nejaká spoločnosť poverená pražením zelených kávových zŕn, Melitta napríklad uviedla, že pri externom zabezpečovaní praženia kávy treťou stranou si neúčtuje licenčné poplatky, aj keď poskytuje tretej strane svoje krivky praženia ⁽¹⁵⁰⁾.
- (307) Podľa oznámenia spoločnosti Y, ktorá si zabezpečuje praženie prostredníctvom spoločnosti v skupine, ktorá pracuje ako výrobca na zákazku, neplatí táto vnútrogrupinová spoločnosť licenčný poplatok skupine za duševné vlastníctvo ani za odborné znalosti využívané v procese praženia ⁽¹⁵¹⁾.
- (308) Rovnako sa vyjadrila Dallmayr, ktorá uviedla, že považuje platbu licenčného poplatku spoločnosťou, ktorá zabezpečuje praženie, za nezvyčajné, lebo by skôr očakávala, že sa praženie zaplatia zákazníci, a nie naopak ⁽¹⁵²⁾.

⁽¹⁴⁹⁾ Pozri tabuľku 3.

⁽¹⁵⁰⁾ Pozri odôvodnenie 209.

⁽¹⁵¹⁾ Pozri odôvodnenia 211 až 212.

⁽¹⁵²⁾ Pozri odôvodnenia 203 až 205.

- (309) Z toho vyplýva, že vzhľadom na to, že sa v zmluvách o výrobe medzi Starbucks a tretími stranami, z ktorých niektoré existovali v čase posudzovania žiadosti o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV holandskou finančnou správou, nevyžaduje nijaký licenčný poplatok za využívanie duševného vlastníctva v oblasti praženia, je Komisia presvedčená, že analýza transferového oceňovania nezávislej hodnoty licenčného poplatku, ktorý SMBV platila spoločnosti Alki LP za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, vedie k záveru, že v rámci tohto konkrétneho vzťahu sa za toto duševné vlastníctvo nemal platiť nijaký licenčný poplatok. Tento záver vyplýva aj z porovnania so zmluvami medzi konkurentmi Starbucks s tretími stranami, ktoré pražia kávu.

b) SMBV v rámci vzťahov s Alki LP nezohľadňuje hodnotu duševného vlastníctva

- (310) Keďže odborné znalosti o pražení a krivky praženia môžu znížiť hodnotu na polovicu, v rámci konkrétnych vzťahov medzi Alki LP a SMBV nezohľadňuje túto hodnotu spoločnosť, ktorá praží kávu. Je to preto, že význam odborných znalostí o pražení a kriviek praženia spočíva v prípade štruktúry skupiny Starbucks v zabezpečení konzistentnej chuti súvisiacej so značkou a jednotlivými výrobkami. Hodnota odborných znalostí Starbucks v oblasti praženia a kriviek praženia sa využíva len vtedy, keď sa výrobky Starbucks predávajú v predajniach pod značkou Starbucks. Odborné znalosti o pražení a krivky praženia samé osebe nevytvárajú priebežne hodnotu, ak sa nemôžu využívať na trhu.
- (311) Tento záver podporuje oznámenie spoločnosti Starbucks, podľa ktorého nie sú licenčné zmluvy, v ktorých licencie na duševné vlastníctvo slúžia výlučne na to, aby umožnili tretím stranám vyrábať v súlade so špecifikáciou Starbucks a chránili práva duševného vlastníctva Starbucks, ale keď tretie strany nevyužívajú tento nehmotný majetok na trhu, spojené s nijakým licenčným poplatkom týchto tretích strán voči Starbucks ⁽¹⁵³⁾.
- (312) V prípade SMBV sa okrem toho zdá, že odborné znalosti o pražení a krivky praženia predstavujú technickú špecifikáciu podľa ktorej sa má postupovať pri pražení podľa referencie alebo výberu nakupujúcej spoločnosti. Krivky praženia opísala Starbucks v správe o transferovom oceňovaní tak, ako ich požadovala od SMBV. Umožňujú SMBV a tretím stranám, s ktorými uzatvorila zmluvy o pražení a dodávke, aby splnili požiadavky Starbucks. Výrobcovi sa predložia preferencie týkajúce sa praženia, napríklad prostredníctvom požiadaviek na normy praženia a noriem zabezpečenia kvality. Takéto špecifikácie sú súčasťou každej zmluvy o pražení alebo o výrobe a dodávke.
- (313) V tejto súvislosti sa v zmluve o pražení uvádza, že SMBV musí zaviesť procesy praženia, ktoré jej poskytne Alki LP, a využiť zodpovedajúce vybavenie, stroje a výrobné metódy, aby zabezpečila súlad výrobkov so špecifikáciami výrobu, ktoré stanovila Alki LP ⁽¹⁵⁴⁾. SMBV pravdepodobne v rámci tohto vzťahu nezískava nijaký prínos z využívania špecifikácie výrobu. Skutočnosť, že špecifikácie, ktoré stanovila Alki LP vo vzťahu k procesu praženia a najmä ku krivkám praženia, umožňujú SMBV pražiť kávu, ktorá sa predáva pod značkou Starbucks, neznamena nijaký prínos pre SMBV z hľadiska zvýšenia tržieb alebo predajnej ceny, a to vzhľadom na to, že SMBV v zásade nepredáva svoje výrobky koncovým zákazníkom, ktorí si cenia značku Starbucks. SMBV predáva prakticky všetky svoje výrobky zmluvným predajniam Starbucks, ktoré všetky platia skupine licenčný poplatok za využívanie duševného vlastníctva Starbucks na trhu, čo predstavuje hodnotu pre ich distribučnú činnosť. SMBV nevyužíva duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo na trhu – predajne sú rozhraním s koncovými zákazníkmi, ktorí oceňujú konzistentnú chuť spojenú so značkou Starbucks.
- (314) Na obrázku 3 je na základe finančných informácií uvedených v tabuľke 2 a tabuľke 8 zobrazené ziskové rozpätie SMBV z činností v oblasti praženia kávy, ktoré sa dosiahne po odpočítaní ceny, ktorú SMBV platí SCTC za zelené kávové zrná od výnosov z praženej kávy zaznamenaných v riadku VÝN. BALENÉ KÁVA za každý rok ⁽¹⁵⁵⁾.

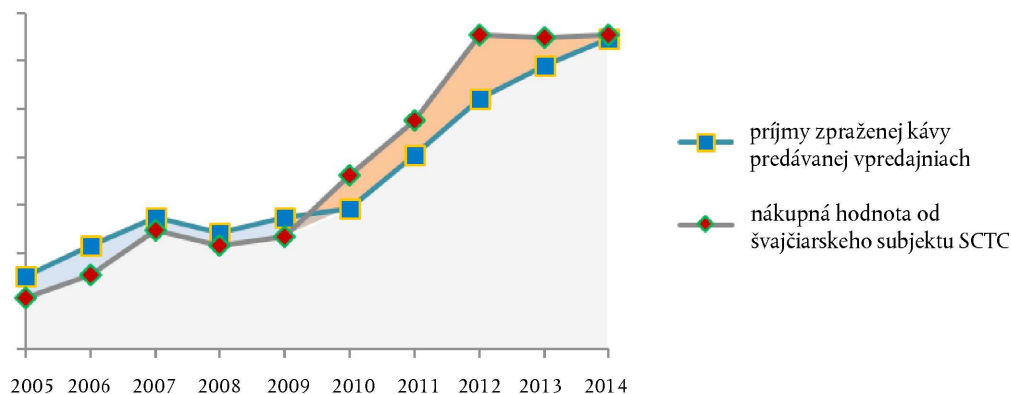
⁽¹⁵³⁾ Pozri odôvodnenia 148 až 150 a 300 až 304.

⁽¹⁵⁴⁾ Pozri odôvodnenie 142.

⁽¹⁵⁵⁾ Starbucks uviedla, že výnosy v riadku VÝN. BALENÁ KÁVA sa týkajú činností SMBV v oblasti praženia a balenia a že výnosy z iných položiek, ktoré by zahŕňali výrobky spracované čiastočne na základe kávy, ktorú praží SMBV, predstavujú malú časť celkového výsledku SMBV v oblasti praženia. Pozri odôvodnenie 94.

Obrázok 3

Straty vytvorené v rámci činnosti SMBV v oblasti praženia od roku 2010
(výnosy a nákupná cena kávy v EUR)



- (315) Z obrázka 3 je zrejmé, že od roku 2010, keď sa zvýšila marža na zelené kávové zrná, ktoré vyžaduje SCTC, vytvára SMBV stratu z činností v oblasti praženia. Po zvážení tejto skutočnosti spolu s údajmi uvedenými v tabuľke 10, v ktorej je zobrazená percentuálna hodnota licenčného poplatku, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP z výnosu z predaja kávy, je možné predpokladať, že odborné znalosti o pražení a krivky praženia nevytvárajú pre SMBV kladnú hodnotu. V roku 2013 napríklad SMBV zaplatila spoločnosti Alki LP licenčný poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia vo výške 22,8 milióna EUR, aj keď SMBV pravdepodobne zaznamenala hrubú stratu (pred odpočítaním prevádzkových nákladov) z činností v oblasti praženia približne [1 – 10] miliónov EUR.
- (316) Inými slovami, licenčný poplatok, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP, sa financuje cez iné činnosti SMBV ⁽¹⁵⁶⁾. Zatiaľ čo je možné si predstaviť, že by hospodársky subjekt znášal straty pri financovaní licenčného poplatku, ktorý by mohol viesť k budúcemu zvýšeniu ziskov, stratová povaha tejto činnosti je spojená so zvýšením ceny zelených kávových zŕn zo strany SCTC a pravdepodobne neponúka nijakú perspektívu budúcich ziskov ⁽¹⁵⁷⁾. Obchodná stratégia SMBV je tak pravdepodobne stabilná počas platnosti záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia a neexistujú nijaké konkrétne kroky, ktoré by SMBV mohla vykonať nato, aby bola znovu zisková, keďže nemá žiadny podstatný vplyv na tržby. Keďže prevádzkové náklady predstavujú malú časť celkových nákladov SMBV, zníženie nákladov by nebolo dostatočné na to, aby bola SMBV znovu zisková, lebo nevykryje finančný vplyv zvýšenej prirážky na zelené kávové zrná. Licenčný poplatok, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP za duševné vlastníctvo v oblasti praženia v rámci skupiny, pravdepodobne slúži v rámci danej štruktúry na jediný účel – presunúť zisk vytvorený v rámci opätovného predaja, ktorý vykonáva SMBV, do Alki LP.
- (317) Skutočnosť, že činnosti v oblasti praženia nevytvárajú dostatočný zisk, ktorý by umožňoval úhradu licenčných poplatkov, preto vzhľadom na konkrétne vzťahy medzi SMBV a Alki LP v rámci skupiny ďalej potvrdzuje, že metodika na stanovenie výšky tohto licenčného poplatku ako nastaviteľnej premennej, ako bola schválená v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- (318) Komisia je tak vzhľadom na porovnanie so zmluvami o pražení, ktoré uzatvorila Starbucks s tretími stranami, presvedčená, že analýza transferového oceňovania nezávislej hodnoty licenčného poplatku, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, vedie k záveru, že za toto duševné vlastníctvo sa nemá platiť nijaký licenčný poplatok, lebo SMBV v rámci tohto vzťahu pravdepodobne nezískava žiadny prínos z využívania duševného vlastníctva. Ani jedno z tvrdení, ktoré predložili Holandsko alebo Starbucks počas prešetrovania, nezrušilo platnosť tohto záveru.

⁽¹⁵⁶⁾ Podľa odôvodnenia 97 SMBV v skutočnosti udržiava rozpätia na iné ako kávové výrobky, ktoré pokrývajú všetky [...] náklady [...]. Toto rozpätie je zaznamenaná pre činnosť opätovného predaja.

⁽¹⁵⁷⁾ Pozri aj odsek 3.64 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, podľa ktorého by: „samostatný podnik nepokračoval v stratových činnostiach, pokiaľ by odôvodnene neočakával budúce zisky“, a odsek 1.52 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

c) Licenčný poplatok neodráža úhradu za prevzatie podnikateľského rizika

- (319) Holandsko a Starbucks v odpovedi na pochybnosti Komisie týkajúce sa nezávislej povahy licenčného poplatku uviedli, že tento poplatok neodráža len úhradu za využívanie duševného vlastníctva v oblasti praženia, ale aj platbu za prevzatie podnikateľského rizika, ktoré preberá Alki LP ⁽¹⁵⁸⁾. Holandsko sa odvoláva na skutočnosť, že SMBV by neniesla hospodárske riziko straty zásob, lebo vzhľadom na spôsob, akým sa podľa zmluvy o pražení stanovuje licenčný poplatok, tieto náklady jednoznačne znáša Alki LP ⁽¹⁵⁹⁾.
- (320) Po prvé, Komisia poznamenáva, že toto tvrdenie nemá oporu v správe o transferovom oceňovaní, ktorá je základom žiadosti o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV. Uvedená správa je skôr v jasnom protiklade s týmto tvrdením, keď sa v nej uvádza, že „[SMBV] využíva licenciu na čiastkový súbor duševného vlastníctva od Alki LP, ktorý je potrebný na využívanie výrobného procesu praženia kávy a na získanie práva dodávať kávu investorom. [SMBV] za to uhrádza Alki LP licenčné poplatky za licencované duševné vlastníctvo.“ ⁽¹⁶⁰⁾ Čo je dôležitejšie, nikde v správe o transferovom oceňovaní nie je ani zmienka o tom, že by licenčný poplatok čiastočne predstavoval poplatok, ktorý SMBV platí Alki LP za prevzatie podnikového rizika. SMBV v skutočnosti nesie viac rizík, než je uvedené pri transferovom oceňovaní, najmä riziká týkajúce sa zásob a určitých rizík súvisiacich s dodávkou zŕn a využívaním výrobných kapacít.
- (321) Po druhé, Komisia poznamenáva, že Holandsko sa pravdepodobne domnieva, že spôsob, akým sa vytvára štruktúra ⁽¹⁶¹⁾ zmluvných mechanizmov podľa zmluvy o pražení poskytuje právnu podstatu pre skutočné rozdelenie rizika a zodpovednosti medzi Alki LP a SMBV. Podľa účtovných výkazov SMBV sa však licenčný poplatok vytvára na základe záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV a nie na základe zmluvného mechanizmu medzi Alki LP a SMBV.
- (322) Po tretie, a čo je najdôležitejšie, Komisia uvádza, že ak by sa prijali tvrdenia Holandska, odchodné riziko ktorejkoľvek spoločnosti v skupine by sa mohlo vylúčiť prostredníctvom vnútro skupinového prerozdelenia rizík jednoducho prostredníctvom zmluvy. Spoločnosť, ktorá napríklad prijíma všetky strategické rozhodnutia v mene skupiny, najmä rozhodnutia v oblasti investícií a výskumu a vývoja, čo by bolo v zásade považované za zložitú činnosť viažucu na seba podnikateľské riziko, by sa mohla považovať za nízkorizikovú a podľa toho by sa zdaňovala, pokiaľ by sa uzatvorila vnútro skupinová zmluva, v ktorej by sa stanovil jej príjem na ktorejkoľvek náhodnej úrovni prevádzkových nákladov a zvyšný zisk by sa presunul na ktorúkoľvek inú spoločnosť v skupine. Prijatím tohto tvrdenia by uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu pri oceňovaní vnútro skupinových transakcií stratilo zmysel, lebo zmluvné mechanizmy by sa považovali za nástroj, ktorý prekoná hospodársku skutočnosť.
- (323) Komisia z tohto hľadiska pripomína ⁽¹⁶²⁾ odseky 9.44 až 9.46 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 ⁽¹⁶³⁾, v ktorých sa v súvislosti s obchodnou reštrukturalizáciou objasňuje, že „práve nízkoriziková alebo vysokoriziková povaha činnosti bude určovať najvhodnejšiu metódu transferového oceňovania, a nie naopak“ ⁽¹⁶⁴⁾. Na rozdiel od stanovísk, ktoré vyjadrilo Holandsko ⁽¹⁶⁵⁾, táto myšlienka, že uplatňovanie pravidiel transferového oceňovania sa má riadiť rizikami a nie zmluvnými mechanizmami, keď tieto mechanizmy neodrážajú základné obchodné riziko, platí aj mimo kontextu obchodnej reštrukturalizácie. Je síce pravda, že schválenie metódy transferového oceňovania (t. j. napríklad metódy TNMM, ktorá vychádza z prevádzkových nákladov) a vytvorenie zmluvných mechanizmov, napríklad na každoročnú úpravu zisku pred zdanením podľa týchto mechanizmov, vedie k obmedzeniu výkyvov v daňovej povinnosti spoločnosti v priebehu fiškálneho roka, takáto štruktúra vytvorená na základe zmluvných mechanizmov však nemusí nevyhnutne zodpovedať hospodárskej realite, z ktorej vychádzajú transakcie a riziká súvisiace s činnosťou spoločnosti. V smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 je toto hľadisko uvedené v odseku 1.26, podľa ktorého „je vo vzťahu k zmluvným podmienkam možné zvážiť, či je zamýšľané rozdelenie rizika v súlade s hospodárskou podstatou transakcie. V tejto súvislosti sa má správanie zmluvných strán vo všeobecnosti považovať za najlepší dôkaz o skutočnom rozdelení rizika.“

⁽¹⁵⁸⁾ Pozri odôvodnenie 105.

⁽¹⁵⁹⁾ Pozri odôvodnenie 170.

⁽¹⁶⁰⁾ Pozri odôvodnenie 51.

⁽¹⁶¹⁾ V rámci ktorej sa mechanizmus transferového oceňovania v prípade SMBV odráža vo výpočte licenčného poplatku, ktorý sa má uhradiť Alki LP; pozri odôvodnenie 170.

⁽¹⁶²⁾ Pozri aj odôvodnenie 87 rozhodnutia o začatí konania.

⁽¹⁶³⁾ Tieto odseky sú súčasťou kapitoly 9 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, ktoré sú venované obchodnej reštrukturalizácii, ale sú napriek tomu relevantné vzhľadom na základnú zásadu uvedenú v týchto odsekoch.

⁽¹⁶⁴⁾ Odsek 9.46 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

⁽¹⁶⁵⁾ Pozri odôvodnenie 167.

- (324) Po štvrté, pokiaľ ide o ďalšie tvrdenie Holandska a Starbucks, že metóda transferového oceňovania schválená záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV bola v skutočnosti určená práve na základe nízkorizikovej povahy činnosti SMBV, Komisia poznamenáva, že informácie predložené počas prešetrovania nepodporujú toto tvrdenie. V odôvodnení 113 rozhodnutia o začatí konania Komisia vyjadrila pochybnosti o schopnosti Alki LP niesť a riadiť akékoľvek obchodné riziko. Keď spoločnosť predpokladá riziko, mala by byť schopná na jednej strane riadiť riziká ⁽¹⁶⁶⁾ a na druhej strane predpokladať takéto riziko finančne ⁽¹⁶⁷⁾. Schopnosť predpokladať riziko sa má preto analyzovať ešte pred zvážením navrhovanej štruktúry v súlade s bežnými konkurenčnými podmienkami. V smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa objasňuje, že riadením sa má v tomto kontexte rozumieť schopnosť prijímať rozhodnutia na prevzatie a správu rizika. Spoločnosť by v takom prípade musela mať ľudí, ktorí by vykonávali tieto činnosti riadenia ⁽¹⁶⁸⁾.
- (325) Podľa informácií, ktoré predložila Starbucks ⁽¹⁶⁹⁾, však Alki LP nemá vlastných zamestnancov, a kým sa v rámci partnerstva nemôže zo zásady vylúčiť, že by partneri mohli prispieť k činnostiam Alki LP, aj keď nie sú jej zamestnanci, podľa predložených informácií ⁽¹⁷⁰⁾ sú partneri Alki LP korporácie a ani jedna z nich nemá zamestnancov. V dôsledku toho je prevádzková schopnosť Alki LP predpokladať riziko pravdepodobne obmedzená.
- (326) Schopnosť Alki LP niesť finančné riziko je okrem toho obmedzená jej finančnými zdrojmi a finančnými zdrojmi jej partnerov. Podľa informácií, ktoré predložila Komisii Starbucks ⁽¹⁷¹⁾, uvedení partneri nepredkladajú samostatné účtovné výkazy, ale sú sami spoločnosťami s ručením obmedzeným. Finančná kapacita Alki LP je preto nízka a nemôže sa rovnať celkovej finančnej kapacite skupiny.
- (327) Starbucks v odpovedi tvrdí, že prevádzková kapacita Alki LP sa zabezpečuje prostredníctvom zamestnancov spoločnosti Starbucks Inc., s ktorými sa príležitostne uzatvára zmluva na podporu Alki LP pri výkone jej úloh ⁽¹⁷²⁾. Komisia nepovažuje toto tvrdenie za presvedčivé. Neexistuje nijaký dôvod, prečo by najímanie pracovníka na podporu riadenia malo prebiehať cez Alki LP: SMBV by si mohla najatť pracovníka na podporu riadenia spoločnosti priamo. Vzhľadom na to, že zodpovednosť externe zabezpečovaného riadenia je nižšia ako zodpovednosť priamych riadiacich pracovníkov, externe zabezpečované riadenie predstavuje z hľadiska podnikového riadenia zvýšené náklady na zastúpenie. Vzhľadom na činnosti SMBV, ktoré okrem iného zahŕňajú prevádzku pražiarne, si riadenie SMBV vyžaduje každodenné sledovanie a nemôže ho účinne zabezpečiť zamestnanec na čiastočný pracovný úväzok.
- (328) Alki LP preto nemôže zabezpečiť riadenie obchodných rizík SMBV tak účinne, ako by to mohli urobiť priami zamestnanci alebo riadiaci pracovníci SMBV, a preto sa môže toto riziko v najlepšom prípade čiastočne zmierniť prostredníctvom ich zmluvného prevedenia do spoločnosti Alki LP.
- (329) Tento záver podporuje pochybnosť vyjadrenú v odôvodnení 89 rozhodnutia o začatí konania týkajúcu sa racionality štruktúry, lebo Alki LP je v tejto štruktúre pravdepodobne nadbytočná. V odsekoch 1.64 až 1.66 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa z tohto hľadiska uvádzajú ⁽¹⁷³⁾ situácie, keď štruktúry neurčujú bežné obchodné podmienky a môže ich vytvoriť daňovník s cieľom vyhnúť sa dani alebo ju minimalizovať. V takých prípadoch majú daňové úrady analyzovať zdaniteľný základ na základe opravenej štruktúry, ktorá by sa bola vytvorila za normálnych obchodných podmienok. Informácie, ktoré predložila Starbucks, podľa ktorých bola Alki LP doplnená do štruktúry z dôvodov dane v USA ⁽¹⁷⁴⁾, potvrdzujú pochybnosti Komisie o hospodárskej racionalite tejto štruktúry.
- (330) Po piate, aj keď Komisia prijíma tvrdenie Holandska a spoločnosti Starbucks, že určité riziká predaja, ktoré nesie SMBV, sa zmierňujú prostredníctvom dohôd s predajňami, táto skutočnosť nemá nijaký vplyv na vzťah SMBV s Alki LP. V každom prípade Komisia vo vzťahu k obmedzeným možnostiam, ktoré má SMBV pri rokovaní s protistranami o obchodných podmienkach a cenách, súhlasí s tým, že systém prognóz, ktoré vytvárajú predajne, pravdepodobne znižuje obchodnú neistotu pre SMBV ⁽¹⁷⁵⁾. V rámci zmluvných mechanizmov medzi predajňami a SMBV sa predajne nemôžu výrazne odchýliť od prognózy, ktorú poskytli SMBV, a majú takisto povinnosť odkúpiť výrobky od SMBV. Odber výrobkov SMBV je zabezpečený na základe požiadavky, aby

⁽¹⁶⁶⁾ Odseky 9.23 a 9.26 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

⁽¹⁶⁷⁾ Odsek 9.29 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

⁽¹⁶⁸⁾ Odsek 9.23 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

⁽¹⁶⁹⁾ Pozri odôvodnenie 106.

⁽¹⁷⁰⁾ Tamtiež.

⁽¹⁷¹⁾ Tamtiež.

⁽¹⁷²⁾ Pozri odôvodnenie 146.

⁽¹⁷³⁾ Podobný text je uvedený v odsekoch 1.36 až 1.41 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

⁽¹⁷⁴⁾ Pozri odôvodnenie 107.

⁽¹⁷⁵⁾ Pozri odôvodnenie 144.

predajne odkúpili výrobky SMBV. Kľúčové riziká výrobnej činnosti sa však netýkajú len rizík spojených so zásobami, ale najmä výrobnej kapacity, pričom ani Holandsko, ani Starbucks neuviedli, že tieto zmluvné mechanizmy úplne odstránili základné riziká súvisiace so zmenami v dopyte po využívaní výrobnej kapacity. Zmluvy s tretími stranami ako výrobcami, najmä s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1], konkrétne nie sú plne zosúladené s nijakou prípadnou zmenou v dopyte.

- (331) Po šieste, zmluvný mechanizmus, na ktorý sa odvoláva Holandsko, na základe ktorého SCTC poskytuje záruku za kvalitu dodaných zelených kávových zŕn, takisto nemá nijaký vplyv na vzťah medzi SMBV a Alki LP. V každom prípade ide o štandardný obchodný mechanizmus, pri ktorom nebude riziko SMBV nižšie ako v bežných trhových podmienkach.
- (332) Komisia preto odmieta tvrdenia, že sa prostredníctvom zmluvných mechanizmov účinne prenášajú nejaké riziká z SMBV na Alki LP. Žiadna časť licenčného poplatku, ktorá má byť kompenzáciou za prenos podnikateľského rizika, preto nemá opodstatnenie.
- d) Výška licenčného poplatku nevyplýva zo sumy, ktorú platí Alki LP za technológiu Starbucks US na základe zmluvy o rozdelení nákladov
- (333) Starbucks sa okrem toho pravdepodobne odvoláva na to, že licenčný poplatok, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP, je odôvodnený, lebo Alki LP platí poplatky v rovnakej výške spoločnosti Starbucks US za technológiu praženia kávy.
- (334) Komisia na začiatok poznamenáva, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa nezaobera vzťahom medzi Alki LP a Starbucks US, ale vzťahom medzi SMBV a Alki LP. Venuje sa tak výlučne posúdeniu toho, či bola analýza transferového oceňovania transakcií medzi týmito dvoma subjektmi stanovená v súlade s metodikou, ktorá poskytuje spoľahlivý odhad výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorý predstavuje hodnotu týchto transakcií, ako uviedol daňový poradca Starbucks, a nie hodnotu akejkoľvek inej platby mimo tohto vzťahu.
- (335) V každom prípade Komisia nepopiera, že Alki LP platí spoločnosti Starbucks US významné sumy označené ako „stály licenčný poplatok“⁽¹⁷⁶⁾. Nie je však možné potvrdiť označenie tejto platby v rámci zmluvy o rozdelení nákladov ako úhrady za technológiu praženia vzhľadom na spôsob štruktúrovania týchto platieb podľa zmluvy o rozdelení nákladov.
- (336) Po prvé, platby, ktoré Alki LP uhrádza Starbucks US, sa vo veľkej miere financujú z príjmu z licenčných poplatkov, ktoré spoločnosť získava z licenčného poplatku za značku, ktorý jej platí Starbucks Coffee BV, a nie z licenčného poplatku od SMBV⁽¹⁷⁷⁾.
- (337) Po druhé, úhrady, ktoré Alki LP platí Starbucks US podľa zmluvy o rozdelení nákladov, pravdepodobne nie sú stanovené ako nezávislé. Pokiaľ ide konkrétne o získanie duševného vlastníctva, ktoré sa týka obchodného formátu a značky, Alki LP (vrátane jej predchodcu [CV 1]) zaplatila do roku 2005 spolu [30 – 40] miliónov EUR za získanie duševného vlastníctva a Alki LP predala toto duševné vlastníctvo v roku 2014 za [1 – 1,5] miliardy EUR. Tento rozdiel v hodnote pravdepodobne naznačuje, že tento mechanizmus neodrážal nezávislú úhradu za duševné vlastníctvo; platby licenčného poplatku by sa preto mohli považovať za kompenzáciu za predaj značky v rámci tej istej transakcie za hodnotu, ktorá bola príliš nízka.
- (338) Tvrdenie Starbucks, že nezávislosť platieb licenčného poplatku medzi SMBV a Alki LP je odôvodnená platbami podľa zmluvy o rozdelení nákladov, sa preto musí celkovo odmietnuť.

e) Záver o nezávislej povahe licenčného poplatku

- (339) Komisia je vzhľadom na uvedené presvedčená, že z porovnania s porovnateľnými nekontrolovanými transakciami, najmä s mechanizmom licenčného poplatku, v rámci niekoľkých zmlúv o pražení a o výrobe a distribúcii, ktoré Starbucks uzatvorila s tretími stranami, vyplýva, že nezávislá hodnota licenčného poplatku, ktorú SMBV platí spoločnosti Alki LP za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, má byť nula, a teda že za duševné vlastníctvo v rámci tohto konkrétneho vzťahu sa nemá platiť nijaký licenčný poplatok, lebo SMBV nezískava žiadny prínos z využitia duševného vlastníctva v oblasti praženia, na ktoré mu poskytla licenciu Alki LP.

⁽¹⁷⁶⁾ Pozri odôvodnenie 112.

⁽¹⁷⁷⁾ Úhrady, ktoré Starbucks Coffee BV platí Alki LP, patria do toho istého balíka ako platby SMBV, pričom platby od SMBV predstavujú menšiu časť výnosov Alki LP (pozri odôvodnenie 110).

- (340) Vzhľadom na tento záver nie je potrebné vypracovať odhad tohto licenčného poplatku. Počiatočným bodom, z ktorého sa má vychádzať pri stanovení daňovej povinnosti v Holandsku, majú byť skôr účtovné zisky SMBV bez toho, aby sa od ziskov odpočítal licenčný poplatok, ktorý SMBV platí Alki LP za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, aby sa zabezpečilo, že zdaniteľné zisky SMBV zodpovedajú výške, ktorú by dosiahli neintegrovane spoločnosti, ktorých daňová povinnosť sa stanovuje na základe ziskov vytvorených v trhových podmienkach. Inými slovami, nezdanené zisky, ktoré SMBV platí Alki LP formou licenčného poplatku za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, sa majú plne zdaňovať v Holandsku.
- (341) Metodika schválená v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV na stanovenie výšky tohto poplatku, podľa ktorej sa všetky zisky, ktoré dosiahne SMBV nad rámec [9 – 12] % prevádzkových nákladov, prevedú do spoločnosti Alki LP ⁽¹⁷⁸⁾, sa tak odlišuje od metodiky, ktorá umožňuje spoľahlivo odhadnúť výsledok založený na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Keďže uplatnenie tejto metodiky vedie k zníženiu daňovej povinnosti SMBV v rámci všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľné zisky určuje trh, záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa má vzhľadom na to, že túto metodiku schválilo, považovať na opatrenie, ktorým sa poskytla selektívna výhoda SMBV na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.
- f) Nezávislá povaha cien SCTC, ktoré účtuje SMBV za zelené kávové zrná
- (342) Ako je vysvetlené v odôvodnení 272, určenie a analýza kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií SMBV je nevyhnutný prvý krok pri posúdení nezávislej povahy obchodných podmienok, ktoré sa uplatňujú medzi prepojenými stranami na účely transferového oceňovania.
- (343) Komisia v odôvodnení 116 rozhodnutia o začatí konania vysvetlila, že ak sa licenčný poplatok odhadol pomocou metódy transferového oceňovania, napríklad metódy CUP, ceny účtované za zelené kávové zrná by boli nerealizovateľnou prepojenou kontrolovanou transakciou, ktorá sa mala posúdiť na účely transferového oceňovania, a cena, ktorú SCTC účtovala za zelené kávové zrná SMBV, by sa musela posúdiť, aby sa určilo, či nebola výška tejto ceny uvedenej vo výkaze ziskov a strát SMBV nadsadená, čo viedlo k zníženiu zdaniteľných ziskov SMBV.
- (344) V správe o transferovom oceňovaní sa medzi najdôležitejšími transakciami a vnútropodnikovými tokmi uvádza zmluva o zabezpečovaní zdrojov zelených kávových zŕn uzatvorená medzi SMBV a SCTC, ale chýba posúdenie alebo analýza toho, či je cena, ktorú SCTC účtuje za zelené kávové zrná SMBV nezávislá.
- (345) Ocenenie zelených kávových zŕn zo strany SCTC je opísané v odôvodneniach 114 až 119. V tabuľke 6 je uvedené, ako Starbucks rozdelila prirážku k cene zelených kávových zŕn zakúpených od SCTC, ktorú účtovala SMBV. Na základe finančných údajov SCTC uvedených v tabuľke 4 je v tabuľke 11 uvedená skutočná prirážka vedená v účtovných záznamoch SCTC a skutočná hrubá marža, ktorú každoročne účtuje svojim zákazníkom.

Tabuľka 11

Prirážka k účtovaným nákladom na obstaranie zelenej kávy a hrubá marža uplatňovaná SCTC

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Prirážka k NPT	[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]
Hrubá marža pre NPT	[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) Priemerná prirážka k nákladom na zelené kávové zrná, ktoré dodala SCTC za obdobie rokov 2005 – 2010, je [približne 3 %] v porovnaní s priemernou prirážkou [približne 18 %] počas obdobia rokov 2011 – 2014. Zodpovedajúca hrubá marža k NPT za obdobie rokov 2005 – 2010 je [približne 6 %] v porovnaní s priemernou hrubou maržou k NPT [približne 18 %] za obdobie rokov 2011 – 2014.

⁽¹⁷⁸⁾ Pozri odôvodnenie 102.

- (347) Podľa Starbucks zodpovedá prirážka vo výške [približne 3 %] platná v priemere pre obdobie rokov 2005 – 2010 nezávislej prirážke. Po odpočítaní od prirážok uplatnených od roku 2011 sa zdá, že výsledkom tejto prirážky je príjem, ktorý si zaúčtovala SMBV za činnosti v oblasti praženia v súlade s odhadovaným rozsahom, ktorý uviedla spoločnosť X, vo výške 13 – 17 % k NPT za činnosti v oblasti praženia ⁽¹⁷⁹⁾. Aj prirážka vo výške [približne 3 %] je v rozmedzí príjmu za činnosti v oblasti dodávky, ktorý uviedla Starbucks v porovnateľnej analýze predloženej 29. júna 2015 ⁽¹⁸⁰⁾. Komisia môže preto prijať, že prirážka vo výške [približne 3 %] k nákladom na zelené kávové zrná počas obdobia rokov 2005 – 2010 bola nezávislá.
- (348) Komisia je však vzhľadom na to, že Starbucks neposkytla nijaké presvedčivé odôvodnenie týkajúce sa zvýšenia priemernej prirážky na [približne 18 %] začínajúc rokom 2011, presvedčená, ako je objasnené v odôvodneniach (349) až (357), že od tohto obdobia sa nemá uznať nijaké zodpovedajúce zníženie účtovných ziskov SMBV v dôsledku takéhoto zvýšenia prirážky. Ak by sa v správe o transferovom oceňovaní v skutočnosti správne analyzovala cena, ktorú SCTC účtovala SMBV za zelené kávové zrná, ako kontrolovaná transakcia, táto cena by bola v rozsahu záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, ktoré má stanoviť daňový základ SMBV v Holandsku ⁽¹⁸¹⁾. Keďže cena platená za zelené kávové zrná sa odpočítava od účtovných ziskov SMBV, záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV malo stanoviť nezávislú trhovú cenu v roku 2008, od ktorej sa v roku 2011 nemala umožniť nijaká odchýlka, ani zvýšenie prirážky, pokiaľ sa záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia nenahradiť alebo nezmenilo.
- (349) Starbucks tvrdí, že v roku 2011 došlo k zvýšeniu tejto prirážky v dôsledku rastúceho významu činností SCTC, najmä zvýšenej odbornosti pri obstarávaní kávy, a čo je dôležitejšie, v dôsledku vlastníctva a uplatňovania rozvíjajúceho sa programu C.A.F.E. Practices. Toto odôvodnenie však pravdepodobne nezodpovedá informáciám poskytnutým počas prešetrovania. Konkrétne program C.A.F.E. Practices sa vykonával od roku 2004. Okrem toho vzhľadom na to, že príjem SCTC je úmerný množstvu predaných zelených kávových zŕn, každé zvýšenie kapacity malo priniesť zodpovedajúci príjem. Pokiaľ úhrada predstavuje stále percento NPT, zvýšenie obratu potom vedie k zodpovedajúcemu zvýšeniu ziskov.
- (350) Starbucks ďalej tvrdí, že povaha prirážky „počas obdobia rokov“ 2005 – 2014 bola nezávislá ⁽¹⁸²⁾. Starbucks v oznámení z 29. júna 2015 objasnila, že rozdelenie uvedené v tabuľke 5, ktorú poskytla v rámci svojho oznámenia z 13. apríla 2015, bolo zostavené na základe analýzy prvkov porovnania. Komisia toto tvrdenie neprijíma z dôvodov uvedených nižšie.
- (351) Po prvé, pokiaľ ide o ocenenie programu C.A.F.E. Practices v analýze prvkov porovnania, ktorú Starbucks predložila 29. júna 2015 ⁽¹⁸³⁾, Komisia poznamenáva, že hodnoty, ktoré predložila Starbucks, nie sú konzistentné. Informácie poskytnuté 13. apríla 2015, z ktorých vychádza tabuľka 6, sú v rozpore s informáciami predloženými 29. júna 2015, z ktorých vychádza tabuľka 7. Konkrétne vo vzťahu k programu C.A.F.E Practices, ktorý sa spočiatku uvádzal ako horný kvartil, a neskôr ho Starbucks uvádzala ako najvyššiu zaznamenanú hodnotu. Nekonzistentnosť sa takisto týka používania transformačného faktora na vyjadrenie licenčného poplatku, ktorý bol odsúhlasený ako percento predaja, v prípade ktorého Starbucks vykonáva neobvyklú úpravu s cieľom dosiahnuť licenčný poplatok vyjadrený ako percento nákladov ⁽¹⁸⁴⁾.
- (352) Určené zmluvy ⁽¹⁸⁵⁾ sa okrem toho týkajú licencií na technológie. Mohlo by sa to prirovnáť k situácii, keď Starbucks poskytne spoločnosti SMBV prostredníctvom Alki LP licenciu na technológiu, aj keď zmluvy, v ktorých sa poskytuje licencia na technológiu na výrobu kávy, pravdepodobne neexistujú nezávisle od licenčnej zmluvy o značkách kávy. SCTC neposkytuje SMBV licenciu na nijakú technológiu, za ktorú by mala SMBV dostávať úhradu prostredníctvom vyššej prirážky na kúpené zelené kávové zrná.
- (353) Po druhé, Komisia poznamenáva, že náklady na program C.A.F.E. Practices aj na strediská na podporu farmárov neboli v priemere vyššie ako [0,5 – 1] % hodnoty zelených kávových zŕn, ktoré nakúpila SCTC ⁽¹⁸⁶⁾. Tieto náklady sú v porovnateľnej výške ako náklady na označenie podľa [certifikačného programu] vo výške

⁽¹⁷⁹⁾ Pozri odôvodnenie 201.

⁽¹⁸⁰⁾ Tento medzikvartilový rozsah odhadovaný na základe vyjadrení Starbucks je 4 – 8,5 %, pozri odôvodnenie 134.

⁽¹⁸¹⁾ Pozri odsek 3.42 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995, podľa ktorého „keď sa používajú ziskové rozpätia samostatného podniku, zisky súvisiace s transakciami samostatného podniku sa nesmú skresliť kontrolovanými transakciami tohto podniku.“

⁽¹⁸²⁾ Keďže hrubá marža, z ktorej je odvodená, by bola nezávislá, pozri odôvodnenie 128.

⁽¹⁸³⁾ Pozri odôvodnenie 130.

⁽¹⁸⁴⁾ Pozri odôvodnenie 131.

⁽¹⁸⁵⁾ Pozri odôvodnenie 131, jedenásť určených zmlúv sú licenčné zmluvy o technológii týkajúce sa potravín a nápojov.

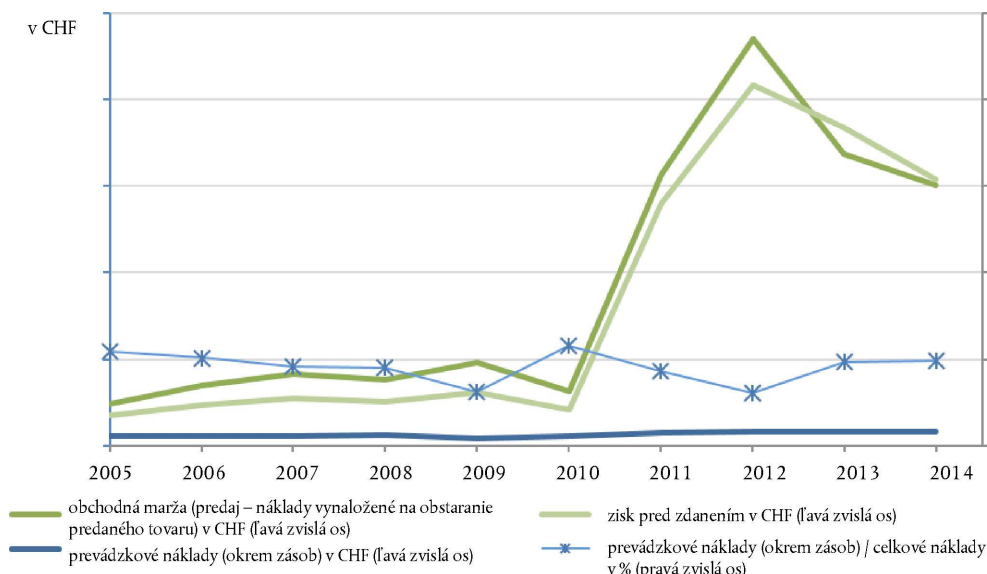
⁽¹⁸⁶⁾ Pozri odôvodnenie 121.

[1,5 – 2] % v pomere k cene zelených kávových zŕn použitej pre [kávový výrobok podľa certifikačného programu], čo by bol najpredávanejší výrobok SMBV ⁽¹⁸⁷⁾. Program C.A.F.E. Practices v skutočnosti pravdepodobne tvorí certifikačný program, ktorý je porovnateľný skôr s označením podľa [certifikačného programu], než s licenciou na duševné vlastníctvo alebo technológiu, ako to uvádza Starbucks.

- (354) Ceny kávových výrobkov, ktoré SMBV predáva predajníam, sa okrem toho stanovujú na nákladovom základe, ako je to vysvetlené v odôvodnení 96. Komisia preto uvádza, že priame a nepriame náklady na program C.A.F.E. Practices sú, na rozdiel od toho, čo tvrdí Starbucks, vhodnejší spôsob, ako pristupovať k nezávislému trhovému oceneniu programu zameranému na ceny zelených kávových zŕn, ktoré sa účtujú SMBV.
- (355) Pokiaľ ide o finančnú prirážku uvedenú v tabuľke 6, Komisia poznamenáva, že pomocou prijatej metódy sa nevypočítajú náklady na prevádzkový kapitál, lebo sa od odhadovanej finančnej sumy neodpočítajú pohľadávky klienta, ktoré pri bežnom obchodovaní prispievajú k financovaniu účtovných pohľadávok a zásob ⁽¹⁸⁸⁾. Starbucks je pravdepodobne presvedčená, že je potrebné pripočítať finančné náklady, lebo zmluvy týkajúce sa odhadovaných nákladov na dodávku sú založené na nákupoch, ktorí nemusia získať predaný tovar do vlastníctva. Toto sa však v analýze Starbucks neposudzuje ani nedokazuje. Finančná prirážka porovnateľná s prirážkou, ktorú predložila Starbucks, sa preto nezdá oprávnená.
- (356) Po tretie, na obrázku 4 je uvedený vplyv na zisk SCTC vo švajčiarskych frankoch (CHF) od zvýšenia prirážky v roku 2011. Na obrázku 4 sú uvedené aj prevádzkové náklady SCTC, z ktorých nie je viditeľný žiadny taký nárast, ktorý by sa mohol očakávať v dôsledku zvýšeného významu SCTC, ako to tvrdila Starbucks. Prevádzkové náklady vyjadrené ako percento celkových nákladov zostávajú stabilné, a preto by sa pokryli prostredníctvom príjmu súvisiaceho s NPT. Zvýšenie prirážky v priemere od [približne 3 %] do [približne 18 %] za obdobie rokov 2005 – 2010 a od roku 2011 do roku 2014 ⁽¹⁸⁹⁾ viedlo k štvornásobnému zvýšeniu ziskov SCTC, ako je uvedené na obrázku 4.

Obrázok 4

Ziskovosť SCTC



- (357) Komisia v záujme úplnosti poznamenáva, že straty SMBV z činností v oblasti praženia od roku 2010 je možné dať do súvislosti so zvýšenou prirážkou k nákladom, ktoré SMBV uhrádzala SCTC za zelené kávové zrná ⁽¹⁹⁰⁾, ako je uvedené na obrázku 5.

⁽¹⁸⁷⁾ Pozri odôvodnenie 96.

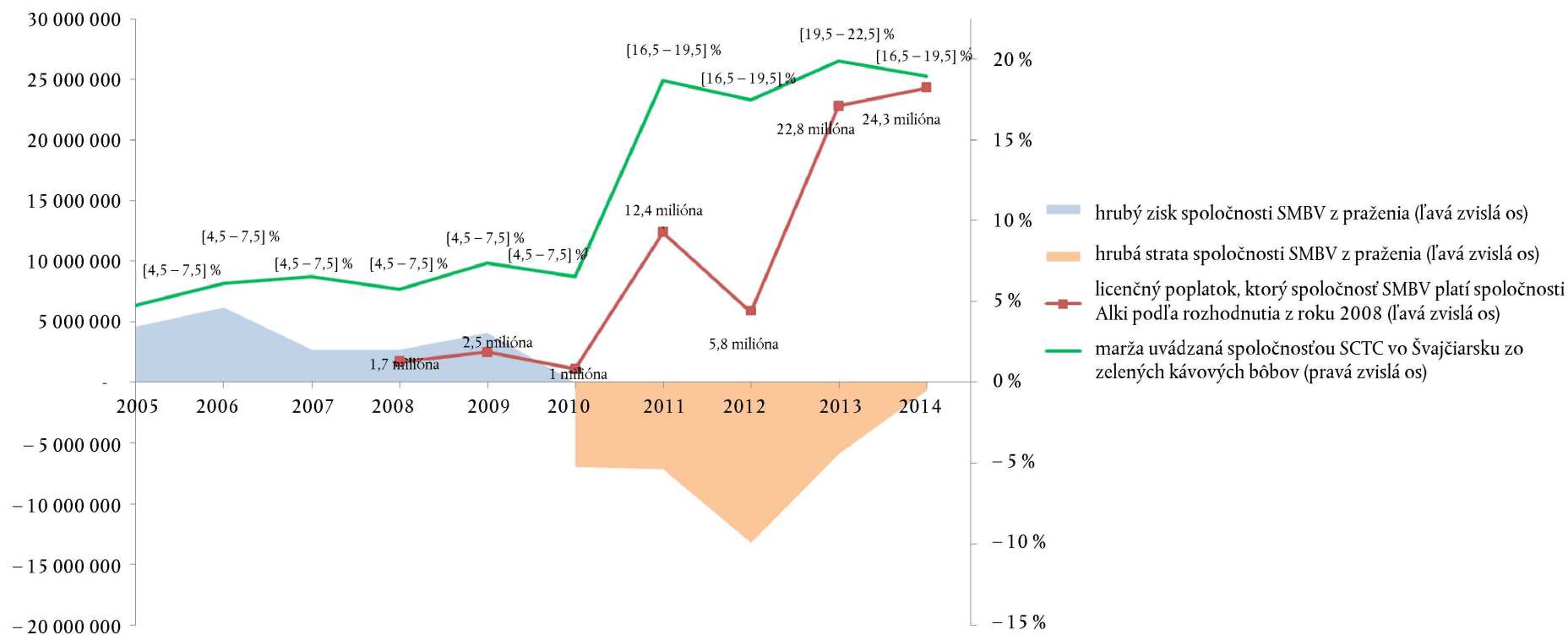
⁽¹⁸⁸⁾ Okrem toho sa na základe údajov v tabuľke 4 zdá, že SCTC má značné likvidné prebytky.

⁽¹⁸⁹⁾ Pozri odôvodnenie 346.

⁽¹⁹⁰⁾ Pozri odôvodnenie 315.

Obrázok 5

Ziskovosť činnosti SMBV v oblasti praženia



(358) Komisia je vzhľadom na tieto vyjadrenia presvedčená, že na dosiahnutie spoľahlivého odhadu nezávislej prirážky za obdobie od roku 2011 sa má [približne 3 %] priemerná prirážka za obdobie rokov 2005 – 2010 zvýšiť o náklady na program C.A.F.E. Practices a až do výšky nákladov na označenie podľa [programu certifikácie]. Náklady na označenie podľa [programu certifikácie] predstavovali [1 – 1,5] % nákladov na zelené kávové zrná, ktoré kúpila SCTC na konci roka 2014 a premietli sa do výšky [0,5 – 1] % z ceny účtovanej SMBV ⁽¹⁹¹⁾. Nezávislá prirážka zaúčtovaná SCTC za obdobie od roku 2011 by preto bola do výšky [približne 6 %] nákladov na zelené kávové zrná, ktoré zakúpila SCTC, čo zodpovedá hrubej marži do výšky [približne 9 %] k NPT SCTC, ktorú SCTC účtovala SMBV. Priemerná prirážka vo výške [približne 18 %] k nákladom na zelené kávové zrná, ktoré SCTC dodala SMBV, uplatňovaná od roku 2011 do roku 2014, tak neodráža spoľahlivý odhad výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(359) Keďže sa v správe o transferovom oceňovaní neposudzuje ani neanalyzuje nezávislosť ceny za zelené kávové zrná, ktoré SCTC účtovala SMBV, metodika navrhnutá v tejto správe na stanovenie zdaniteľných ziskov SMBV sa celkovo odkláňa od metodiky, ktorá vedie k spoľahlivému odhadu výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Keďže uplatnenie tejto metodiky vedie k zníženiu daňovej povinnosti SMBV v rámci všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľné zisky určuje trh, má sa záväzná stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV vzhľadom na to, že túto metodiku schválilo, považovať na opatrenie, ktorým sa poskytna selektívna výhoda SMBV na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

⁽¹⁹¹⁾ Pozri odôvodnenie 96.

g) Záver týkajúci sa selektívnej výhody poskytnutej záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV

- (360) Ako je uvedené v odôvodneniach 339 až 341, Komisia je presvedčená, že z porovnania s porovnateľnými nekontrolovanými transakciami, najmä licenčnými mechanizmami v oblasti praženia týkajúcimi sa duševného vlastníctva vo viacerých zmluvách o pražení a o výrobe a distribúcii, ktoré Starbucks uzatvorila s tretími stranami, vyplýva, že nezávislá hodnota licenčného poplatku, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, má byť nula. Záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV následne tým, že schválilo metodiku na stanovenie výšky licenčného poplatku, podľa ktorej sa všetky zisky, ktoré vytvorí SMBV nad rámec [9 – 12] % prevádzkových nákladov, prevedú na Alki LP ⁽¹⁹²⁾, poskytuje selektívnu výhodu SMBV na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.
- (361) Skutočnosť, že v správe o transferovom oceňovaní sa okrem toho neposudzuje ani neanalyzuje nezávislosť ceny, ktorú SCTC účtovala SMBV za zelené kávové zrná, znamená, že metodika navrhnutá v tejto správe, ktorá bola schválená záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, na stanovenie zdaniteľných ziskov SMBV v Holandsku, poskytuje spoločnosti SMBV selektívnu výhodu na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

9.2.3.4. SMBV bola v správe o transferovom oceňovaní nesprávne kvalifikovaná ako menej zložitá činnosť

- (362) Ako je vysvetlené v odôvodnení 282, porovnanie vykonávaných činností je oprávnené len vtedy, keď nie je možné porovnať určitú vnútro skupinovú transakciu, pre ktorú sa má vydať záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia, pri zohľadnení vykonávaných činností, s podobnými nekontrolovanými transakciami. Ako je vysvetlené v časti 9.2.3.3, Komisia je presvedčená, že mechanizmy licenčných poplatkov vo viacerých zmluvách o pražení a zmluvách o výrobe a distribúcii, ktoré Starbucks uzatvorila s tretími stranami, predstavuje porovnateľné nekontrolované transakcie pre zmluvu o licenčnom poplatku uzatvorenú medzi SMBV a Alki LP, ako vyplýva zo záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (363) Bez toho, aby bol dotknutý tento záver, že v tomto prípade nebolo predložené nijaké funkčné porovnanie, Komisia ďalej uvádza, že výsledkom analýzy činností vykonávaných pri uplatnení TNMM uvedenej v správe o transferovom oceňovaní, nie je spoľahlivý odhad výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- (364) V záujme správneho odhadu nezávislej platby za činnosti by sa malo do správy o transferovom oceňovaní zahrnúť porovnanie činností vykonávaných každou stranou s prepojenými transakciami.
- (365) Pri jednostranných metódach transferového oceňovania, ako je TNMM, sa na účely transferového oceňovania analyzuje len príjem „skúmanej strany“ bez ohľadu na výsledný príjem iných strán transakcie. Daňový poradca Starbucks vychádzal z predpokladu, že SMBV je vo vzťahu medzi SMBV a Alki LP „najmenej zložitou činnosťou“, označil SMBV za „skúmanú stranu“ a nevážil, či je zvyškový zisk pridelený spoločnosti Alki LP primeraný činnostiam, rizikám a majetku Alki LP. Starbucks zdôvodňuje tento výber na základe toho, že SMBV nevlastní hodnotné duševné vlastníctvo a pri vykonávaní bežných činností nepreberá významné obchodné riziká; SMBV by preto bola najmenej zložitým subjektom v tomto vzťahu ⁽¹⁹³⁾.
- (366) Zo spôsobu argumentácie Starbucks je zrejmé, že zamieňa zložitosť funkcií s predpokladanými rizikami. V odseku 3.18 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 ⁽¹⁹⁴⁾ sa vysvetľuje, že výber „skúmanej strany“ pri uplatnení TNMM má byť konzistentný s funkčnou analýzou transakcie ⁽¹⁹⁵⁾. Vo všeobecnosti je „skúmaná strana“ tá, na ktorú je možné najspoľahlivejším spôsobom uplatniť metódu transferového oceňovania a pre ktorú je možné nájsť najspoľahlivejšie prvky porovnania, t. j. najčastejšie to bude tá strana, ktorá má menej zložitú funkčnú analýzu.
- (367) Zložitosť a riziko sú dve rozdielne veci, aj keď funkčná analýza zohľadňuje riziko. Zložitosť sa má posudzovať v relatívnych pojmoch, to znamená na základe porovnania s inými stranami zapojenými do transakcie. V odseku 3.18 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa v tomto ohľade hovorí o výbere skúmanej strany skôr ako o „menej“ zložitej činnosti než v absolútnych pojmoch ako o činnosti, ktorá by nebola zložitá ⁽¹⁹⁶⁾. Požiadavka na posúdenie zložitosti činností v porovnaní s inými stranami transakcie sa uvádza aj

⁽¹⁹²⁾ Pozri odôvodnenie 102.

⁽¹⁹³⁾ Pozri odôvodnenie (190).

⁽¹⁹⁴⁾ Výber skúmanej strany je potrebný pri použití metódy zvýšených nákladov, ceny následného predaja alebo TNMM; pozri odsek 318 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

⁽¹⁹⁵⁾ Táto požiadavka je formulovaná aj v odseku 3.43 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

⁽¹⁹⁶⁾ Platí to aj v prípade odsekov 2.59 a 9.79 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

v odsekoch 1.21, 1.22 a 1.23 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995. Ak sa preto na účely transferového oceňovania využíva TNMM, musí sa analyzovať aj činnosť druhej strany transakcie, v tomto prípade Alki LP. Holandská finančná správa mala v čase predloženia žiadosti o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV určite k dispozícii informácie o činnostiach Alki LP.

- (368) Ak je však možné určiť vo vzťahu k prepojeným transakciám priame prvky pozorovania, takéto prvky pozorovania sa majú použiť na stanovenie príjmu spoločnosti zapojenej do porovnateľnej transakcie ⁽¹⁹⁷⁾. V časti 9.2.3.3 Komisia účinne argumentuje práve o existencii priamych prvkov porovnania.
- (369) Bez ohľadu na to Komisia v ďalšej časti analyzuje relatívnu zložitost skupinových subjektov zapojených do transakcií s SMBV.
- (370) SMBV vykonáva okrem praženia niekoľko ďalších činností. Táto skutočnosť ako taká sťažuje vyhľadanie zodpovedajúcich prvkov porovnania na účely transferového oceňovania ⁽¹⁹⁸⁾. Činnosť v oblasti praženia, ktorú vykonáva SMBV, je okrem toho kľúčová pre výrobcov kávy. SMBV takisto vykonáva alebo si kupuje prieskum trhu, je držiteľom duševného vlastníctva a uzatvára zmluvy s výrobcami na zákazku. Napokon, nie je jasne vymedzená zodpovednosť za stanovenie ceny a zdá sa, že SMBV má určitú kontrolu nad cenami za predaný tovar.
- (371) Bežná povaha činností v oblasti praženia, ktoré vykonáva SMBV, ako ich uvádza daňový poradca Starbucks v správe o transferovom oceňovaní je v protiklade s informáciami, ktoré predložili konkurenti, lebo traja zo štyroch konkurentov, ktorým Komisia adresovala žiadosť v rámci MIT, nezabezpečujú praženie externe prostredníctvom tretích strán. V skutočnosti dvaja z týchto konkurentov uviedli, že považujú činnosť v oblasti praženia za kľúčovú, a preto ju zo zásady nepovažujú za činnosť, ktorá by sa mohla zabezpečovať externe ⁽¹⁹⁹⁾. To, že činnosť v oblasti praženia je dôležitá, však nevyhnutne neznamená, že je aj veľmi zložitá.
- (372) V konkrétnom prípade SMBV však z analýzy jej prevádzkových nákladov vyplývajú výrazné výdavky na výskum trhu ⁽²⁰⁰⁾. Jedným z najdôležitejších výdavkov SMBV je amortizácia nehmotného majetku. SMBV vykonáva prieskum trhu, je držiteľom významného duševného vlastníctva a v roku 2012 získala ďalšie duševné vlastníctvo za 4 milióny EUR. Bežný výrobca sa nepodieľa na takýchto činnostiach.
- (373) Holandsko tvrdí, že tie výdavky, ktoré sa týkajú softvéru a licenčných poplatkov za štandardné systémy IT, ako také nepreukazujú, že by SMBV využívala cenné duševné vlastníctvo. V prípade spoločnosti Y napríklad platí za licencie na systémy IT spoločnosť označená ako výrobca na zákazku ⁽²⁰¹⁾. V prípade SMBV sa však platby v rámci amortizácie duševného vlastníctva netýkajú takéhoto poplatku za softvér, ak vezmeme do úvahy, že poplatky za softvér sú v účtovných záznamoch SMBV vedené pod inými položkami ⁽²⁰²⁾.
- (374) Takéto skutočnosti nie sú dostatočné na to, aby sa len na ich základe dospelo k záveru, že SMBV nevykonáva menej zložitú činnosť. Na tento účel bolo potrebné posúdiť aj zložitost činností, ktoré vykonáva Alki LP.
- (375) Činnosti Alki LP sú posúdené v odôvodneniach 324 až 329. Z tohto posúdenia vyplýva, že prevádzková kapacita Alki LP je obmedzená tak, že prakticky neexistuje vzhľadom na to, že nemá nijakých zamestnancov a ani jeden z jej partnerov nemá zamestnancov.
- (376) Komisia preto dospela k záveru, že daňový poradca Starbucks neoprávnene označil SMBV v rámci analýzy transferového oceňovania za spoločnosť vykonávajúcu menej zložitú činnosť v porovnaní s Alki LP.

⁽¹⁹⁷⁾ Pozri odsek 23 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 a odsek 349 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

⁽¹⁹⁸⁾ Podľa odseku 3.42 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 „by bolo neprimerané uplatniť metódu čistého obchodného rozpätia na celú spoločnosť, ak sa spoločnosť podieľa na viacerých rôznych kontrolovaných transakciách, ktoré nie je možné primerane súhrnne porovnať s transakciami nezávislého podniku.“

⁽¹⁹⁹⁾ Pozri odôvodnenia 204 až 212.

⁽²⁰⁰⁾ Pozri odôvodnenie 98.

⁽²⁰¹⁾ Pozri odôvodnenie 212.

⁽²⁰²⁾ Pozri odôvodnenie 98.

- (377) Metodika na stanovenie daňového základu SMBV v správe o transferovom oceňovaní tak nevedie k odhadu výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu, lebo vychádzala zo spochybneného predpokladu, že SMBV má byť „skúmanou stranou“ na uplatňovanie TNMM. Vzhľadom na to, že potvrdením tejto metodiky v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV došlo k zníženiu daňovej povinnosti SMBV podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb, ktorých zdaniteľný zisk v rámci tohto systému stanovuje trh, má sa záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV považovať za rozhodnutie, ktorým sa spoločnosti SMBV poskytuje selektívna výhoda na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

9.2.3.5. V správe o transferovom oceňovaní bola nesprávne uplatnená TNMM

- (378) V predchádzajúcich častiach Komisia preukázala, že v správe o transferovom oceňovaní konkrétne nie je posúdené, či je licenčný poplatok, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP za licenciu na duševné vlastníctvo v oblasti praženia, čo je vnútro skupinová transakcia, ku ktorej bolo efektívne vyžiadané a vydané záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV ⁽²⁰³⁾, nezávislý. Následne preukázala, že v správe o transferovom oceňovaní je nesprávne analyzovaná zložitost všetkých spoločností v skupine na účely TNMM. Komisia v záujme úplnosti a aj bez toho, aby boli dotknuté tieto závery, ktoré samy osebe umožňujú Komisii, aby ďalej dospela k záveru, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV poskytuje spoločnosti SMBV selektívnu výhodu vo forme zníženia jej daňovej povinnosti v Holandsku, uviedla aj to, že daňový poradca Starbucks v správe o transferovom oceňovaní nesprávne uplatnil TNMM.

a) Daňový poradca Starbucks v správe o transferovom oceňovaní nesprávne určil hlavné činnosti SMBV

- (379) Výber metódy transferového oceňovania a prvkov porovnania na účely transferového oceňovania vychádza z funkčnej analýzy spoločnosti, za ktorú bola podaná žiadosť o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia. Podľa funkčnej analýzy, ktorú vypracoval daňový poradca Starbucks, sa základný príspevok SMBV k činnosti skupiny Starbucks týka činností v oblasti praženia/výroby ⁽²⁰⁴⁾. Daňový poradca na základe tohto predpokladu považuje SMBV za nízkorizikového výrobcu kávy, ktorý vykonáva bežné činnosti, a tým za „najmenej zložitý subjekt“ na účely uplatnenia TNMM.
- (380) Komisia v rozhodnutí o začatí konania vyjadrila presvedčenie, že Holandsko nesprávne prijalo kvalifikáciu SMBV ako nízkorizikového výrobcu na zákazku uvedenú v správe o transferovom oceňovaní ⁽²⁰⁵⁾.
- (381) Komisia je na základe informácií, ktoré predložili Holandsko a Starbucks počas prešetrovania, presvedčená, že daňový poradca nesprávne označil SMBV za nízkorizikového výrobcu. Z informácií poskytnutých o výnosoch SMBV konkrétne vyplýva, že praženie nie je hlavný zdroj príjmu SMBV. Ako je uvedené v tabuľke 2, v rokoch 2013 a 2014 predstavuje príjem z predaja praženej kávy, ako je účtovaný v položke VÝN. BALENÁ KÁVA ⁽²⁰⁶⁾, len [15 – 20] % výnosov SMBV. V roku 2007, to znamená v čase, keď bolo uzatvorené záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, bol tento podiel v podstate na rovnakej úrovni [15 – 20] %.
- (382) SMBV namiesto toho odvodzuje väčšinu svojich ziskov účtovaných v Holandsku z inej činnosti ako praženie. V skutočnosti sa zdá, že oveľa dôležitejšia ako praženie je činnosť SMBV v oblasti opätovného predaja, ktorú Holandsko a Starbucks označujú ako poskytovanie logistických a administratívnych služieb ⁽²⁰⁷⁾, ktorá v rokoch 2013 a 2014 dosiahla [80 – 85] % výnosov SMBV. V roku 2007 bol tento podiel na základe údajov, ktoré boli k dispozícii v čase podania žiadosti o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, na úrovni [75 – 80] %. Okrem toho sa v danom čase venovalo tejto činnosti [10 – 30] zo [40 – 60] zamestnancov SMBV. SMBV takisto spravovala tri zmluvné vzťahy týkajúce sa distribúcie a logistiky.

⁽²⁰³⁾ Oddiel 9.2.3.2.

⁽²⁰⁴⁾ Pozri odôvodnenie 49.

⁽²⁰⁵⁾ Pozri odôvodnenia 79 až 96 rozhodnutia o začatí konania.

⁽²⁰⁶⁾ Starbucks uviedol, že výnosy v položke VÝN. BALENÁ KÁVA sa týkajú činnosti SMBV v rámci praženia a balenia. Výnosy z iných položiek, ktoré by mohli zahŕňať výrobky spracované čiastočne na základe praženej kávy od SMBV, predstavujú podľa Starbucks malú časť celkovej činnosti SMBV v oblasti praženia; pozri odôvodnenie 94.

⁽²⁰⁷⁾ Pozri odôvodnenia 166 a 190.

- (383) Na rozdiel od tvrdenia Holandska, že náklady na iné ako kávové výrobky sú pre SMBV postupové náklady ⁽²⁰⁸⁾, SMBV v skutočnosti účtuje maržu na opätovný predaj iných ako kávových výrobkov. Činnosť SMBV v oblasti opätovného predaja okrem toho nepredstavuje len hlavný zdroj príjmu SMBV, ale aj jediný zdroj zisku SMBV za rok 2010, s prihliadnutím na skutočnosť, že činnosť SMBV v oblasti praženia bola od toho roku stratová ⁽²⁰⁹⁾, bez toho, aby to malo vplyv na otázku, či tieto straty z praženia vznikli v dôsledku nesprávneho ocenenia zelených kávových zŕn alebo nie ⁽²¹⁰⁾.
- (384) Holandsko ďalej tvrdí, že nebolo potrebné, aby si vyžiadalo ďalšie informácie od Starbucks nad rámec tých, ktoré boli poskytnuté finančnej správe pri predložení žiadosti o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia, lebo bolo oboznámené s činnosťou SMBV, keďže v prípade záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia išlo o obnovenie predchádzajúceho záväzného stanoviska ⁽²¹¹⁾. Skutočnosť, že Holandsko nevenovalo pozornosť tomu, že väčšina príjmu SMBV je odvodená z opätovného predaja iných ako kávových výrobkov, je však vo výslovnom protiklade k jeho tvrdeniu, že finančná správa bola oboznámená s činnosťou SMBV ⁽²¹²⁾.
- (385) V správe o transferovom oceňovaní sa síce uznáva, že SMBV opätovne predáva predajníam výrobky zakúpené od tretích strán, pri výbere prvkov porovnania a ukazovateľa výšky zisku na účely TNMM však nevenuje tejto činnosti pozornosť. Daňový poradca Starbucks tak nevykonal kľúčové posúdenie s cieľom určiť základné činnosti SMBV na účely analýzy transferového oceňovania ⁽²¹³⁾.
- (386) V správe o transferovom oceňovaní, ktorú vypracoval daňový poradca Starbucks, sa tak nedostatočne určila základná činnosť SMBV a holandská finančná správa ju nesprávne prijala ako základ na výpočet príjmu schváleného v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- b) Daňový poradca Starbucks pri uplatnení TNMM nesprávne použil prevádzkové náklady ako ukazovateľ výšky zisku
- (387) V odseku 2.87 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa uvádza, že typicky a na základe skutočností tohto prípadu by mohli byť primeraným základom pre činnosti v oblasti distribúcie pri uplatnení TNMM prevádzkové náklady na predaj alebo distribúciu ⁽²¹⁴⁾.
- (388) Podľa Holandska sú prevádzkové náklady vhodným ukazovateľom ziskovosti pri uplatnení TNMM, aj keď neboli v správe o transferovom oceňovaní správne stanovené činnosti SMBV. Komisia však vzhľadom na to, že zisky SMBV sa tvoria a účtujú na základe marže na distribuované výrobky, považuje predaj za primeranejší ukazovateľ ziskotvornej činnosti SMBV v oblasti opätovného predaja. Od roku 2008 do roku 2014 ⁽²¹⁵⁾ okrem toho vzrástli celkové tržby SMBV takmer trojnásobne, kým hrubá marža sa za to isté obdobie viac ako zdvojnásobila ⁽²¹⁶⁾. Na rozdiel od toho sa prevádzkové náklady SMBV zvýšili len o 6 %, takže nie je možné považovať prevádzkové náklady za dostatočný ukazovateľ ziskotvornej činnosti SMBV v oblasti opätovného predaja.
- (389) Zisky SMBV vyplývajúce z jej činností v oblasti opätovného predaja sa tak účtujú v Holandsku a nepriradujú sa žiadnemu ďalšiemu členovi skupiny v postavení, v ktorom by mohol tvoriť takýto zisk. Platba licenčných poplatkov v podobe zvyškového zisku v skutočnosti účinne presúva zisky, ktoré vytvára SMBV z opätovného predaja iných ako kávových výrobkov, na Alki LP. Ani jedna z údajných súčastí licenčného poplatku však nemá nijaký vzťah k ziskom z činnosti SMBV v oblasti opätovného predaja, keďže Alki LP nie je v postavení, v ktorom môže tvoriť aktívne zisky z opätovného predaja iných ako kávových výrobkov, lebo nemá ani priamo, ani prostredníctvom svojich partnerov nijakú prevádzkovú kapacitu ⁽²¹⁷⁾. Priradenie týchto ziskov spoločnosti Alki LP prostredníctvom platby licenčného poplatku na základe zvyškových ziskov preto nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

⁽²⁰⁸⁾ Pozri odôvodnenie 97.

⁽²⁰⁹⁾ Pozri odôvodnenie 315.

⁽²¹⁰⁾ Pozri odôvodnenie 342 a nasl.

⁽²¹¹⁾ Pozri odôvodnenie 179.

⁽²¹²⁾ Pozri aj odsek 1.43 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 a odsek 1.21 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

⁽²¹³⁾ Tamtiež.

⁽²¹⁴⁾ Takisto je to v súlade s príkladom uvedeným vo vzťahu k činnosti v oblasti distribúcie v odseku 3.48 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

⁽²¹⁵⁾ Zo 128 miliónov EUR v roku 2008 na 350 miliónov EUR v roku 2014.

⁽²¹⁶⁾ Z 20 miliónov EUR v roku 2008 na 44 miliónov EUR v roku 2014.

⁽²¹⁷⁾ Pozri odôvodnenie 235.

- (390) Účtované zisky sa okrem toho musia priradiť, lebo sú hospodárskou skutočnosťou, ktorú nie je možné nahradiť použitím hospodárskeho modelu alebo modelu transferového oceňovania, ktorého cieľom je vytvorenie približnej hospodárskej skutočnosti, ak neexistujú (priame) prvky pozorovania. V prípade SMBV sa zisky z opätovného predaja iných ako kávových výrobkov nepriradzujú prostredníctvom úhrady v akejkoľvek forme ktorémukoľvek subjektu v skupine, ani žiadnej tretej strane, ktorá by bola v postavení, v ktorom môže vytvárať aktívne zisky z opätovného predaja iných ako kávových výrobkov, a preto by sa mali priradiť SMBV.
- (391) Daňový poradca tak pri uplatnení TNMM nesprávne použil ako ukazovateľ výšky zisku prevádzkové náklady namiesto tržieb.
- c) Funkčná analýza vychádzajúca z činnosti SMBV v rámci opätovného predaja a úhrada na základe marže z predaja by viedli k vyššiemu príjmu
- (392) Komisia v snahe ukázať vplyv nesprávneho určenia hlavných činností SMBV daňovým poradcom Starbucks a jeho nesprávneho výberu prevádzkových nákladov ako ukazovateľa výšky zisku zopakovala analýzu, ktorú vykonal daňový poradca, s opravenou porovnateľnou skupinou spoločností na základe činnosti SMBV v oblasti opätovného predaja a vypočítala prírážku k predaju pre túto opravenú porovnateľnú skupinu.
- (393) Vzhľadom na to, že v správe o transferovom oceňovaní bola nesprávne určená hlavná činnosť SMBV, porovnateľná skupina s prvkami porovnania, ktoré použil daňový poradca na stanovenie príjmu za činnosti, ktoré vykonávala SMBV – kód Spracovanie čaju a kávy v klasifikácii NACE ⁽²¹⁸⁾ –, bola rovnako neprávna v rámci uplatnenia TNMM. Komisia pri oprave porovnateľnej skupiny vykonala podobnú analýzu vychádzajúcu z databázy, ktorá bola použitá v správe o transferovom oceňovaní, pričom použila kód Veľkoobchod s kávou, čajom, kakaom a korením v klasifikácii NACE. Komisia využila aj ďalšie kritériá výberu, aby bola vybratá porovnateľná skupina rovnaká ako skupina, ktorú použil daňový poradca Starbucks v správe o transferovom oceňovaní ⁽²¹⁹⁾.
- (394) Komisia potom na účely porovnania vylúčila z opravenej porovnateľnej skupiny spoločnosti, ktorých hlavnou činnosťou bola distribúcia iných výrobkov a kávy a čaju (ako je korenie alebo cukor, alebo spoločnosti, ktoré predávali len vybavenie), a ponechala spoločnosti, ktoré sa zaoberajú pražením, čím získala dvanásť porovnateľných spoločností.
- (395) Vzhľadom na to, že polovica z týchto dvanástich spoločností neuviedla v účtovných výkazoch údaje o prevádzkových nákladoch ⁽²²⁰⁾, a keďže tieto údaje sú citlivé na rozdiely v účtovníctve medzi jednotlivými daňovými jurisdikciami, Komisia vypočítala prírážku k predaju pre spoločnosti v opravenej porovnateľnej skupine. Výsledok týchto výpočtov je uvedený v tabuľke 12.

⁽²¹⁸⁾ Pozri odôvodnenie 57.

⁽²¹⁹⁾ Použili sa aktívne spoločnosti alebo spoločnosti s neznámym stavom v krajinách EÚ 15, na Islande, v Nórsku a vo Švajčiarsku, ktoré boli vo vlastníctve inej spoločnosti maximálne do výšky 25 %, aby sa dodržalo kritérium nezávislosti; tento výber je rovnaký ako výber daňového poradcu. Použilo sa však bližšie obdobie sledovania, lebo daňový poradca použil údaje za roky 2001 – 2005 a záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia bolo uzatvorené v roku 2008, tri roky po uplynutí uvedeného obdobia.

⁽²²⁰⁾ V správe o transferovom oceňovaní je hodnota prevádzkových nákladov vypočítaná ako rozdiel medzi celkovými nákladmi a tým, čo spoločnosť Bureau van Dijk, ktorá prevádzkuje databázu Amadeus, označila ako „náklady na suroviny“, ktoré by mali odrážať NPT. Len niekoľko porovnávaných spoločností malo k dispozícii údaje o nákladoch na suroviny.

Tabuľka 12

Analýza prvkov porovnania na základe veľkoobchodnej distribúcie

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

- (396) Analýzou porovnateľnej skupiny spoločností, ktoré pôsobia najmä v oblasti veľkoobchodnej distribúcie kávy sa získal stredný výnos z predaja vo výške 3,1 %, s medzikvartilovým rozsahom 1,5 – 5,5 %. Daňoví poradcovia často využívajú medzikvartilový rozsah, aj keď sa uvádza len v jednom bode smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 medzi inými možnými rozsahmi, ktoré je možné použiť na riešenie problémov porovnateľnosti ⁽²²¹⁾. S cieľom predísť tomu, že sa poskytne výhoda spoločnostiam, ktoré sa rozhodli pre transferové oceňovanie, sa však má na účely kontrolovaných transakcií oceňovania použiť bod rozsahu, ktorý je najbližšie k najpravdepodobnejšiemu trhovému výsledku.
- (397) V tomto prípade je daňový základ SMBV, ako je stanovený v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, mimo medzikvartilového rozsahu vypočítaného na základe opravenej porovnateľnej skupiny s príjmom, ktorý vychádza z prirážky k predaju. Ako je uvedené v tabuľke 13, každý rok od roku 2008 bol zdaniteľný zisk SMBV vypočítaný na základe záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV nižší ako jej zdaniteľný zisk v najnižšom bode daného rozsahu, t. j. 1,5 % tržieb:

Tabuľka 13

(EUR)

	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Predaj SMBV	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
Zdaniteľný zisk SMBV založený na spornom opatrení	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
Zdaniteľný zisk v nižšom rozsahu (1,5 %)	1 931 770	2 035 164	2 139 409	2 762 386	4 293 261	4 914 487	5 258 083
Zdaniteľný zisk stredná hodnota (3,1 %)	3 992 325	4 206 006	4 421 445	5 708 932	8 872 739	10 156 606	10 866 704
Zdaniteľný zisk v hornom rozsahu (5,5 %)	7 083 157	7 462 268	7 844 498	10 128 750	15 741 956	18 019 785	19 279 637
Zdaniteľný zisk SMBV ako % z predaja	1,2 %	1,3 %	1,2 %	0,8 %	0,6 %	0,5 %	0,5 %

- (398) Medzikvartilový rozsah od 1,5 % do 5,5 % vychádza z finančných údajov z obdobia rokov 2005 – 2007, čo je posledné obdobie pred uzatvorením záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV. Zistenie, že základ dane schválený v uvedenom záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia spadá mimo daného rozsahu, bolo rovnaké v rôznych obdobiach sledovania ⁽²²²⁾.
- (399) To, že daňový poradca Starbucks pri odhade nezávislého príjmu pre SMBV nesprávne považoval SMBV za výrobnú spoločnosť s príjmom založeným na prevádzkových nákladoch, ďalej potvrdzuje aj porovnanie interných údajov s SMC. SMC je jediná ďalšia spoločnosť v rámci skupiny Starbucks, ktorá si zabezpečuje činnosti v oblasti praženia interne ⁽²²³⁾. Vzhľadom na to, že táto spoločnosť je na daňové účely konsolidovaná so Starbucks US, nie je Starbucks ničím motivovaná presunúť zisky tejto spoločnosti pomocou licenčného poplatku, ktorý by sa uhradil Starbucks Corporation. Aj keď sa nevykonáva audit účtovných výkazov SMC, vedú sa výlučne na obchodné účely, pričom sa nezohľadňujú daňové aspekty. Na základe týchto účtovných výkazov má SMC viac ako [40 – 50]-násobne vyšší zisk, ako je úhrada schválená pre SMBV v záväznom stanovisku

⁽²²¹⁾ Pozri odsek 3.57 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010:

⁽²²²⁾ Ak sa namiesto toho vyberie päťročné obdobie rokov 2003 – 2007, výsledný medzikvartilový rozsah by bol rovnaký na úrovni 1,5 – 5,8 % so strednou hodnotou 2,9 %. Ak sa vyberie rovnaké päťročné obdobie rokov 2001 – 2005 ako v správe o transferovom oceňovaní, ktorú vypracovala Starbucks, výsledný medzikvartilový rozsah by bol 1,8 – 5,7 % s mediánom 2,7 %. Ak sa napokon vyberie päťročné obdobie, ktoré sa končí rokom 2006 namiesto roku 2007, čo je obdobie rokov 2002 – 2006, medzikvartilový rozsah by bol 1,7 – 5,2 % s mediánom 2,6 %.

⁽²²³⁾ Pozri odôvodnenie 139.

k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, keď zohľadníme výnos z prevádzkových nákladov. Ako je vysvetlené v odôvodnení (140) a uvedené v tabuľke 9, kým sa v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV schvaľuje [9 – 12] % prirážka k ziskom z prevádzkových výdavkov, tento pomer bol v prípade SMC počas posledných štyroch účtovných období na úrovni približne 500 %.

- (400) Účelom opakovanej analýzy, ktorú vykonala Komisia v rámci odôvodnení 392 až 398, nie je vypočítať nezávislý príjem za činnosti, ktoré vykonáva SMBV v rámci skupiny Starbucks. Komisia uznáva, že uvedený rozsah nie je podložený dostatočnou analýzou porovnateľnosti a že cieľom opakovanej analýzy je jednoducho zopakovať analýzu daňového poradcu pri správnom určení činností. Účelom opakovanej analýzy, ktorú vykonala Komisia, bolo skôr ukázať, že aj keby závery, ku ktorým dospela v častiach 9.2.3.3 a 9.2.3.4, neboli správne, skutočnosť, že daňový poradca nesprávne určil hlavné činnosti SMBV a nevhodne vybral prevádzkové náklady ako ukazovateľ úrovne zisku pri uplatnení TNMM, potvrdzuje, že metodika, ktorú navrhol v správe o transferovom oceňovaní a ktorá bola schválená záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV na stanovenie daňového základu SMBV v Holandsku, nevedie k spoľahlivému odhadu výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Keďže metodika vedie k zníženiu daňovej povinnosti SMBV v rámci všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľné zisky v rámci tohto systému určuje trh, má sa záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV vzhľadom na to, že túto metódu schválilo, považovať na opatrenie, ktorým sa poskytla selektívna výhoda SMBV na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

d) Nesprávna úprava prevádzkového kapitálu

- (401) V správe o transferovom oceňovaní daňový poradca Starbucks navrhuje úpravu konverznej prirážky, ktorú Holandsko prezentuje ako úpravu prevádzkového kapitálu, ale v rámci použitej metodiky sa nezohľadňuje výška prevádzkového kapitálu v porovnávaných spoločnostiach ani v SMBV. Prevádzkový kapitál je suma zásob a obchodných pohľadávok, ktoré sa majú financovať, bez obchodných záväzkov. Neexistuje trvalý vzťah medzi NPT, ktoré sa použili pri úprave, a potrebou prevádzkového kapitálu. Najmä spoločnosť s vysokými nákladmi na suroviny by mohla mať nízku potrebu prevádzkového kapitálu, ak efektívne spracováva svoje zásoby. Cieľom úprav prevádzkového kapitálu je zohľadniť možné rozdiely v spracovaní zásob a obchodných pohľadávok a záväzkov, ktoré nie sú zohľadnené v množstve surovín, ktoré spoločnosť používa.
- (402) Komisia preto považuje úpravu prevádzkového kapitálu, ktorú použil daňový poradca, za zle nastavenú na uvedený účel a na úpravu rozdielov vo využívaní prevádzkového kapitálu. Táto úprava nemá nijaké opodstatnenie v rámci súboru skutočností uvedených v správe o transferovom oceňovaní. Tvrdenie Holandska, že metóda uvedená v prílohe ku kapitole III smernice OECD z roku 2010, aj keď bola časom k dispozícii, nebola súčasťou smernice OECD z roku 1995, ktorá bola platná v čase uzatvorenia záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia ⁽²²⁴⁾, je preto bezpredmetná.
- (403) Holandsko v odpovedi na pochybnosti, ktoré vyjadrila Komisia vo vzťahu k úprave prevádzkového kapitálu v rozhodnutí o začatí konania ⁽²²⁵⁾, poskytlo simuláciu prirážky vypočítanej pomocou metodiky úpravy pre rôzne časové obdobia, pričom sa využili rôzne úrokové sadzby a nakoniec sa ako referencia použila tá istá úroková sadzba, ale namiesto pripočítania sa 50 základných bodov odpočítalo. V rámci týchto simulácií sa však neriešili uvedené pochybnosti. Komisia nevyjadrila pochybnosti týkajúce sa časového obdobia, ktoré použil daňový poradca Starbucks v správe o transferovom oceňovaní. V odôvodnení 101 rozhodnutia o začatí konania Komisia namiesto toho poznamenáva, že hypotetický príjem za suroviny sa odhadol pomocou sadzby EURIBOR, ku ktorej sa pridalo rozšírenie o 50 základných bodov, pričom táto úroveň nebola vysvetlená. Holandsko nevysvetlilo túto úroveň ani pomocou simulácií s rôznymi úrokovými sadzbami a rôznym rozložením mínus 50 základných bodov, čo zostalo nevysvetlené.
- (404) Pokiaľ ide o simuláciu, ktorú preložilo Holandsko, v ktorej sa zisky SMBV pred zdanením vydelené celkovými nákladmi vrátane NPT porovnávajú s pomerom zisku pred zdanením a celkových nákladov konkurentov ⁽²²⁶⁾, Komisia poznamenáva, že Holandsko používa rozsah, ktorý vychádza z informácií z obdobia po uzavretí záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV. Ak sa medzikvartilový rozsah zisku pred zdanením z celkových nákladov stanoví na základe finančných údajov porovnateľných spoločností za obdobie rokov 2001 – 2005, ako sú použité v správe o transferovom oceňovaní, tento rozsah by bol 4,9 – 13,1 % a zisky SMBV za dané obdobie by boli mimo tohto rozsahu ⁽²²⁷⁾. V roku 2008 boli napríklad zisky SMBV z celkových nákladov pred zdanením 1,2 % a v roku 2014 sa znížili na 0,5 %.

⁽²²⁴⁾ Pozri odôvodnenie 177.

⁽²²⁵⁾ Pozri odôvodnenia 101 až 113 rozhodnutia o začatí konania.

⁽²²⁶⁾ Pozri odôvodnenie 178.

⁽²²⁷⁾ Tento rozsah sa vytvoril na základe údajov z tabuľky 5 rozhodnutia o začatí konania.

- (405) Holandsko ďalej odkazuje na článok v International Transfer Pricing Journal z roku 2012, v ktorom by sa tvrdilo, že v prípade plnohodnotných výrobcov aj výrobcov na zákazku alebo zmluvných výrobcov sú celkové náklady vrátane NPT najvhodnejším ukazovateľom úrovne zisku. V článku by bolo uvedené aj porovnanie medzi maržami na celkové náklady plnohodnotných výrobcov a výrobcov na zákazku alebo zmluvných výrobcov. Pomocou tejto analýzy by sa na základe vybratej vzorky ukázalo, že výrobcovia na zákazku alebo zmluvní výrobcovia by mali vyššie marže na celkové náklady ako plnohodnotní výrobcovia. Bez ohľadu na všeobecnú platnosť výsledku empirickej štúdie uvedenej v tomto článku sú však zistenia článku skôr v protiklade s tvrdením Holandska, že ziskovosť nízkorozikových výrobcov sa má upraviť smerom nadol v porovnaní s plnohodnotnými výrobcami, než by ho podporovali. Je to preto, že Holandsko prijalo zníženie marže na náklady, aby sa zohľadnila skutočnosť, že SMBV by nebola plnohodnotným výrobcom, keďže sa zdá, že empirické zistenia v článku naznačujú, že by bola vhodná vyššia marža.
- (406) V správe o transferovom oceňovaní sa napokon takisto schvaľuje výrazné zníženie nákladového základu použitého na vypočítanie základu dane v roku 2008 v porovnaní s predchádzajúcim mechanizmom v dôsledku vylúčenia nákladov [nepridruženej výrobnéj spoločnosti 1], aj keď sa činnosti SMBV nezmenili a nezmenil sa ani komerčný vzťah s [nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1]. Zdá sa, že táto úprava, spolu s nesprávnou kvalifikáciou skutočnej činnosti SMBV, nie je dostatočne odôvodnená.
- (407) Ak by aj analýzy porovnateľných prvkov nevychádzali z nesprávnej kvalifikácie činností SMBV, ako je praženie kávy, a daňový poradca Starbucks by pri uplatňovaní TNMM nesprávne nepoužil ako ukazovateľ výšky zisku prevádzkové náklady namiesto tržby, použitie úpravy prevádzkového kapitálu a vylúčenie nákladov [nepridruženej výrobnéj spoločnosti 1] z daňového základu SMBV znamená, že metodika, ktorá bola navrhnutá v správe o transferovom oceňovaní a schválená záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, nevedie k spoľahlivému odhadu výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- (408) Schválením tejto metodiky, ktorá vedie k zníženiu daňovej povinnosti SMBV v rámci všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľné zisky v rámci tohto systému určuje trh, poskytuje záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV selektívnu výhodu SMBV na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

9.2.4. Subsidiárne hľadisko: Selektívna výhoda v dôsledku odklonenia sa od vyhlášky

- (409) Holandsko a Starbucks tvrdili, že vyhláška predstavuje vhodný referenčný systém, na základe ktorého sa musí určiť existencia selektívnej výhody vyplývajúcej zo záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (410) Ako je uvedené v odôvodneniach 245 až 251, Komisia nesúhlasí s tvrdeniami Holandska a Starbucks, ktoré sa týkajú príslušného referenčného systému. Subsidiárne však Komisia dospela k záveru, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV poskytuje SMBV selektívnu výhodu aj v kontexte užšieho referenčného systému, ktorý tvorí skupina spoločností uplatňujúcich transferové oceňovanie, na ktoré sa vzťahuje článok 8b ods. 1 CIT a vyhláška.
- (411) Na základe článku 8b ods. 1 CIT a vyhlášky sa ustanovuje princíp nezávislého vzťahu v rámci holandského daňového práva, podľa ktorého sa majú transakcie medzi vnútroskupinovými spoločnosťami uhrádzať tak, ako keby sa na nich dohodli nezávislé strany, ktoré rokujú nezávisle za porovnateľných okolností. V preambule vyhlášky sa konkrétne vysvetľuje, že princíp nezávislého vzťahu, ako je uvedený v smernici OECD o transferovom oceňovaní, sa transponoval ho vnútroštátneho práva a že táto smernica sa týka priamo Holandska ⁽²²⁸⁾.
- (412) Vzhľadom na to, že Komisia už uviedla v časti 9.2.3.1, že záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa schvaľuje niekoľko metodických možností, ktoré predložil daňový poradca Starbucks na účely transferového oceňovania, o ktorých nie je možné sa domnievať, že povedú k spoľahlivému výsledku založenému na trhu vedúcemu k zníženiu daňovej povinnosti SMBV v Holandsku, môže rovnako dospieť k záveru, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia takisto poskytuje selektívnu výhodu na základe obmedzenejšieho referenčného rámca článku 8b ods. 1 CIT a vyhlášky.

⁽²²⁸⁾ Pozri odôvodnenie 87.

9.2.5. *Odôvodnenie*

- (413) Holandsko ani Starbucks nepredložili nijaké možné odôvodnenie selektívneho zaobchádzania s SMBV v dôsledku uzatvorenia záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV. Komisia z tohto hľadiska pripomína, že bremeno predloženia takéhoto odôvodnenia leží na členskom štáte.
- (414) Komisia v každom prípade nebola schopná určiť nijaké prípadné opodstatnenie preferenčného zaobchádzania, ktoré je prínosom pre SMBV, vyplývajúceho z uzatvorenia záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, o ktorom by sa mohlo povedať, že je odvodené priamo od vlastných, základných alebo usmerňujúcich princípov referenčného systému alebo že je výsledkom základných mechanizmov potrebných na efektívne fungovanie systému ⁽²²⁹⁾ bez ohľadu na to, či je referenčný systém vo všeobecnosti holandský systém dane z príjmu právnických osôb alebo nie, ako stanovuje Komisia alebo vyhláška, ako to obhajujú Holandsko a spoločnosť Starbucks.

9.2.6. *Závery o výskyte selektívnej výhody*

- (415) Komisia dospela k záveru, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV tým, že potvrdilo metódu, ktorá umožnila dosiahnuť také priradenie zisku SMBV v rámci skupiny Starbucks, ktoré sa nemôže považovať za výsledok spoľahlivého odhadu výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu, čo viedlo k zníženiu daňovej povinnosti SMBV podľa všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk podľa tohto systému určuje trh, poskytuje selektívnu výhodu spoločnosti SMBV na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.
- (416) Subsidiárne dospela Komisia k záveru, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, schválením podľa vyhlášky a na základe článku 8b ods. 1 CIT metódy na dosiahnutie pridelenia zisku SMBV, čo nie je možné považovať za výsledok spoľahlivého odhadu výsledku založeného na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu, a ktoré vedie k zníženiu daňovej povinnosti SMBV v porovnaní s inými spoločnosťami v skupine, ktoré platia dane v Holandsku, poskytuje SMBV selektívnu výhodu na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

9.3. **Príjemca sporného opatrenia**

- (417) Komisia sa domnieva, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV poskytuje selektívnu výhodu SMBV v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy, lebo vedie k zníženiu zdaniteľného zisku subjektu v Holandsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľné zisky určujú transakcie uzatvorené za trhových podmienok. Komisia však poznamenáva, že SMBV je časťou nadnárodnej spoločnosti, t. j. skupiny Starbucks, pričom predmetom záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV je úhrada za úlohu SMBV vykonávanú v rámci danej skupiny.
- (418) Oddelené právne subjekty možno na účely uplatnenia pravidiel štátnej pomoci pokladať za jednu hospodársku jednotku. Takáto hospodárska jednotka sa potom považuje za relevantný podnik, ktorý má prospech z opatrenia pomoci. Ako už rozhodol Súdny dvor, „[v] konkurenčnom práve, sa musí výraz ‚podnik‘ chápať ako označenie hospodárskej jednotky [...], dokonca aj keď podľa zákona tvorí túto hospodársku jednotku niekoľko osôb, fyzických alebo právnych.“ ⁽²³⁰⁾ Pri stanovení, či niektoré jednotky tvoria hospodársku jednotku, sa Súdny dvor zameria na existenciu kontrolného balíka alebo na funkčné, hospodárske alebo organické prepojenia ⁽²³¹⁾. V tomto prípade je SMBV plne kontrolovaná Alki LP, ktorú zase kontrolujú spoločnosti zo skupiny Starbucks ⁽²³²⁾.
- (419) Okrem toho je to práve skupina Starbucks, ktorá sa rozhodla založiť SMBV v Holandsku, a teda práve skupina Starbucks, ktorá čerpá výhody zo záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, lebo v tomto záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia, ako je uvedené odôvodnení 45, sa stanovuje zisk, ktorý sa má v rámci tejto skupiny spoločností prideliť spoločnosti SMBV za činnosti, ktoré poskytuje spoločnosť v danej skupine. Záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV je nakoniec záväzné stanovisko, ktorým sa schvaľuje metodika transferového oceňovania pre transakcie v rámci skupiny Starbucks, takže z akéhokoľvek výhodného daňového zaobchádzania s SMBV zo strany holandskej finančnej správy má prínos skupina Starbucks ako celok tým, že sa poskytujú dodatočné zdroje nielen SMBV, ale celej skupine. Inými slovami, ako je uvedené

⁽²²⁹⁾ Spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a iní, ECLI:EU:C:2009:417, bod 69.

⁽²³⁰⁾ Vec C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, bod 11. Pozri aj vec T-137/02, Pollmeier Malchow/Komisia, EU:T:2004:304, bod 50.

⁽²³¹⁾ Vec C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Komisia, ECLI:EU:C:2010:787, body 47 až 55; vec C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA a iní, ECLI:EU:C:2006:8, bod 112.

⁽²³²⁾ Podniková štruktúra skupiny Starbucks je podrobnejšie vysvetlená v odôvodnení 27 a na obrázku 1 v rozhodnutí o začatí konania.

v odôvodnení 257, keď sa vyžaduje transferové oceňovanie na stanovenie cien výrobkov a služieb v rámci rôznych právnych subjektov v jednej a tej istej skupine, stanovenie transferovej ceny svojou povahou ovplyvňuje viac ako jednu spoločnosť v skupine (zvýšenie ceny v jednej spoločnosti znižuje zisk v druhej).

- (420) Bez ohľadu na skutočnosť, že skupina je organizovaná formou rôznych právnických osôb, sa tak musia v kontexte mechanizmu transferového oceňovania považovať tieto spoločnosti za jednu skupinu, ktorá čerpá výhody zo sporného opatrenia pomoci ⁽²³³⁾.
- (421) V tomto prípade má napokon stanovenie daňového základu SMBV v Holandsku vplyv na platby licenčného poplatku Alki LP, keďže licenčný poplatok zodpovedá každému zisku, ktorý vykazuje SMBV vo výške viac ako [9 – 12] % prevádzkových nákladov, ako je schválené záväzným stanoviskom k stanoveniu metódy ocenenia SMBV ⁽²³⁴⁾. Zo zníženia daňovej povinnosti SMBV v Holandsku tak má výhodu nielen SMBV, ale aj Alki LP, a tým aj skupina Starbucks.

9.4. Záver o existencii pomoci

- (422) Komisia vzhľadom na uvedené skutočnosti dospela k záveru, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, ktoré uzatvorila holandská finančná správa, udeľuje spoločnosti SMBV a skupine Starbucks selektívnu výhodu, ktorá sa prisudzuje Holandsku, je financovaná zo štátnych zdrojov a naruša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže a ovplyvňuje obchod v rámci EÚ. Záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV preto predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.
- (423) Vzhľadom na to, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV vedie k zníženiu platieb, ktoré by bežne hradila spoločnosť SMBV počas vlastnej obchodnej prevádzky, má sa toto záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia považovať za opatrenie, ktorým sa poskytuje prevádzková pomoc spoločnosti SMBV a skupine Starbucks.

9.5. Na Komisii leží povinnosť preukázať pomoc

- (424) Jedným z argumentov, ktoré predložilo Holandsko počas administratívneho postupu, je, že holandská finančná správa nemala v deň, v ktorom vstúpila do SMBV, k dispozícii niektoré informácie, z ktorých vychádzala Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí konania, ani údaje, o ktoré sa opierala počas formálneho vyšetrovacieho konania. Holandsko tak obviňuje Komisiu, že pri posudzovaní SMBV ťaží z pohľadu späť.
- (425) Kým sa napríklad posúdenie kvalifikácie SMBV ako výrobcu na zákazku odvoláva na činnosti, ktoré vykonávala SMBV v čase uzatvorenia záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia, opiera sa aj o iné činnosti, ako je prieskum trhu alebo amortizácia nehmotného majetku, ktoré sa vyskytli až neskôr, a preto ich holandská finančná správa nemohla zohľadniť pri uzatvorení záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV v roku 2008. Rovnako sa skutočnosť, že sa náklady na zelené kávové zrná po roku 2010 výrazne zvýšili, čo naznačuje, že sa platby licenčného poplatku hradili prostredníctvom iných činností než z praženia v rozpore s princípom nezávislého vzťahu, zreteľne prejavila až po uzatvorení záväzného stanoviska.
- (426) Komisia poznamenáva v tomto ohľade, že viacero argumentov, ktoré podporujú záver Komisie, že záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, vychádza z informácií a údajov, ktoré mala holandská finančná správa v čase, keď sa uzatvorilo záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia. Týka sa to najmä viacerých zmlúv o pražení a výrobe medzi Starbucks a tretími stranami uvedenými v odôvodneniach 148 až 150, informácií o komplexnosti činností, ktoré vykonávajú SMBV a Alki LP, informácií spochybňujúcich kvalifikáciu SMBV ako nízkorizikového výrobcu na zákazku a vhodnosť využitia prevádzkových nákladov ako ukazovateľa výšky zisku namiesto tržieb a zvýšenie prírážky za suroviny o 50 bázičných bodov ⁽²³⁵⁾.

⁽²³³⁾ Pozri analogicky vec 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, bod 11 „Z informácií predložených samotnými žiadateľmi je zjavné, že po reštrukturalizácii kontroluje SA Intermills a tri výrobné spoločnosti regionálne vedenie vo Valónsku a že po preveze závodu na tri novovytvorené spoločnosti bude mať SA Intermills aj naďalej záujem v týchto spoločnostiach. Preto je nepochybné, že namiesto skutočnosti, že z troch výrobných spoločností bola každá právnickou osobou samostatnou od bývalej SA Intermills, pričom všetky tieto podniky spolu tvoria jednu skupinu, aspoň pokiaľ sa týka pomoci udelenej belgickými úradmi[...]“.

⁽²³⁴⁾ Pozri odôvodnenie 102.

⁽²³⁵⁾ Nesúlad záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV s princípom nezávislého vzťahu sa v rokoch nasledujúcich po uzatvorení stanoviska ďalej potvrdil a zhoršil. Kým napríklad v roku 2007 predstavoval príjem z praženia len [15 – 20] % celkových výnosov SMBV, táto suma sa v nasledujúcich rokoch ďalej znižovala až na [...] % v rokoch 2013 a 2014. To zodpovedá skutočnosti, že SMBV sa zapojila do iných činností, ako je prieskum trhu, zahrnutie výrazných nákladov a iné činnosti súvisiace s duševným vlastníctvom, pričom začlenenie výdavkov na amortizáciu nehmotného majetku tvorí jednu z najväčších položiek prevádzkových nákladov v roku 2014.

- (427) Pokiaľ ide o informácie o nákladoch na zelené kávové zrná, Komisia poznamenáva, že v správe o transferovom oceňovaní je medzi najdôležitejšími transakciami a vnútropodnikovými tokmi uvedená zmluva o dodávke zelených kávových zŕn SMBV a SCTC, ale neposudzuje sa ani sa neanalyzuje, či je cena, ktorú SCTC účtuje spoločnosti SMBV za zelené kávové zrná, nezávislá, lebo daňový poradca sa namiesto toho spolieha na TNMM, aby vypočítal úhradu na základe činnosti SMBV v oblasti praženia.
- (428) Keby sa v správe o transferovom oceňovaní táto zmluva správne analyzovala, musela by sa nezávislá úhrada za zelené kávové zrná odhadnúť na účely žiadosti o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV ⁽²³⁶⁾. Ak by záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV následne zahŕňalo aj transakcie týkajúce sa zelených kávových zŕn, nezávislá úhrada dohodnutá v roku 2008 by nenechala nijaký priestor na neoprávnené zvýšenie ceny zelených kávových zŕn začínajúc rokom 2011.
- (429) V každom prípade, ako je vysvetlené v odôvodnení 348 a nasl., Starbucks nepredložila nijaké platné odôvodnenie zvýšenia ceny zelených kávových zŕn po roku 2010, takže tento argument je bezpredmetný.
- (430) Informácie o prirážke uplatňovanej pri tejto transakcii mala holandská finančná správa k dispozícii v čase, keď bola predložená žiadosť o záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, a ak by si bola finančná správa vyžiadala tieto informácie, dospela by k nezávislej prirážke vo výške prirážky [približne 3 %] NPT pre SCTC ⁽²³⁷⁾, čo je v každom prípade menej ako [približne 6 %] prirážka a zodpovedajúca hrubá marža vo výške [približne 9 %] NPT, čo Komisia nezávisle uvádza v odôvodnení (358). Ak by sa táto prirážka následne schválila formou záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia, zabránilo by sa zvyšovaniu tejto prirážky pre SCTC na priemernú hodnotu [približne 18 %] začínajúc rokom 2011, ak by neexistovala žiadosť na úpravu záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia. Komisia v tomto ohľade pripomína, že v samotnom záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa uvádza, že je platné na desať rokov za predpokladu, že kľúčové predpoklady, ktoré uviedla SMBV, sú správne, a v prípade, že nie sú správne, sa má záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia považovať za zrušené.

9.6. Zlučiteľnosť pomoci

- (431) Štátna pomoc sa má považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak patrí do niektorej z kategórií uvedených v článku 107 ods. 2 zmluvy ⁽²³⁸⁾, a môže sa považovať za zlučiteľnú s medzinárodným trhom, ak Komisia zistila, že patrí do ktorejkoľvek z kategórií uvedených v článku 107 ods. 3 zmluvy. Úlohou členského štátu, ktorý poskytuje pomoc, je však zabezpečiť zlučiteľnosť štátnej pomoci, ktorú poskytuje s vnútorným trhom podľa článkov 107 ods. 2 alebo 107 ods. 3 zmluvy.
- (432) Holandsko nevyužilo nijaké východiská na zistenie zlučiteľnosti v ktoromkoľvek z týchto ustanovení o štátnej pomoci, ktorú poskytlo uzatvorením záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (433) Ako je vysvetlené v odôvodnení 423, záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV sa má považovať za opatrenie, ktorým sa poskytuje prevádzková pomoc SMBV a skupine. Vo všeobecnosti sa takáto pomoc bežne nemôže považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 písm. c) zmluvy v tom zmysle, že nepodporuje rozvoj určitých činností ani určitých hospodárskych oblastí, ani dotknuté daňové stimuly nie sú obmedzené v čase, odlišné ani úmerné k tomu, čo treba napraviť v prípade konkrétnej hospodárskej nevýhody v dotknutých oblastiach.
- (434) Štátna pomoc, ktorú Holandsko poskytlo spoločnosti SMBV a skupine Starbucks uzatvorením záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, nie je zlučiteľná s vnútorným trhom.

9.7. Nezákonnosť pomoci

- (435) Podľa článku 108 ods. 3 zmluvy sú členské štáty povinné informovať Komisiu o každom pláne na udelenie pomoci (notifikačná povinnosť) a nemajú prijať žiadne z navrhovaných opatrení, kým Komisia neprijme konečné rozhodnutie o dotknutej pomoci (povinnosť zdržať sa konania).

⁽²³⁶⁾ Pozri odsek 3.42 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995, podľa ktorého „keď sa používajú ziskové rozpätia samostatného podniku, zisky súvisiace s transakciami samostatného podniku sa nesmú skresliť kontrolovanými transakciami tohto podniku.“

⁽²³⁷⁾ Pozri tabuľku 11.

⁽²³⁸⁾ Výnimky v článku 107 ods. 2 zmluvy sa týkajú štátnej pomoci sociálneho charakteru poskytovanej jednotlivým spotrebiteľom, pomoci určenej na odstránenie škôd vzniknutých v dôsledku prírodných katastrof alebo iných mimoriadnych udalostí a pomoci poskytovanej niektorým regiónom Nemeckej spolkovej republiky, pričom ani jedna z nich sa nevzťahuje na tento prípad.

- (436) Komisia poznamenáva, že Holandsko neoznámilo Komisii nijaký plán na udelenie spornej pomoci, ani nerešpektovalo povinnosť zdržať sa konania stanovenú v článku 108 ods. 3 zmluvy. V súlade s článkom 1 písm. f) nariadenia (EÚ) 2015/1589 ⁽²³⁹⁾ predstavuje záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV neoprávnenú pomoc poskytnutú v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy.

10. VYMÁHANIE

- (437) V článku 16 ods. 1 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa stanovuje povinnosť Komisie žiadať vrátenie neoprávnenej a nezlučiteľnej pomoci. V tomto ustanovení sa takisto ustanovuje, že príslušný členský štát prijme všetky potrebné opatrenia na vymáhanie vrátenia neoprávnenej pomoci, ak sa zistí, že je nezlučiteľná. V článku 16 ods. 2 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa stanovuje, že pomoc sa má vymáhať spolu s úrokmi od dátumu, keď neoprávnená pomoc bola k dispozícii príjemcovi, do dátumu jej účinného vymoženía. V nariadení Komisie (ES) č. 794/2004 sú rozpracované metódy, ktoré sa používajú pri výpočte úroku z vrátenej sumy ⁽²⁴⁰⁾. V článku 16 ods. 3 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa napokon stanovuje, že „vymáhanie sa uskutoční bez meškania a v súlade s postupmi podľa vnútroštátneho práva dotknutého členského štátu za predpokladu, že umožnia okamžité a účinné vykonanie rozhodnutia Komisie“.

10.1. Oprávnené očakávania

- (438) V článku 16 ods. 1 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa stanovuje, že Komisia nebude vyžadovať vymáhanie pomoci, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva.
- (439) NOB je jedinou zainteresovanou stranou, ktorá kladie otázku oprávneného očakávania. Od začiatku je potrebné poznamenať, že na zásadu oprávneného očakávania sa môžu odvolať len tí, ktorí sú zodpovední za splatenie pomoci ⁽²⁴¹⁾, najmä spoločnosť Starbucks, a že spoločnosť Starbucks nepredložila v tomto smere nijaký argument.
- (440) V každom prípade, ak má byť nárok na oprávnené očakávania užitočný, musia očakávania vyplývať z predchádzajúcich krokov Komisie vo forme presných opatrení ⁽²⁴²⁾. To znamená, že oprávnené očakávanie musí povstať z prechádzajúceho postupu Komisie, ktorá, napríklad, už schválila rovnakú alebo podobnú schému pomoci. NOB neodkazuje na nijaký z týchto aktov.
- (441) Argument oprávneného očakávania zo strany NOB je preto bezdôvodný na účely vrátenia pomoci, ktorú Holandsko neoprávnene poskytlo spoločnosti Starbucks prostredníctvom sporného záväzného stanoviska v prospech SMBV.

10.2. Metodika vrátenia pomoci

- (442) V súlade so zmluvou a s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora má Komisia právomoc rozhodnúť, že príslušný štát musí zrušiť alebo upraviť pomoc, keď zistí, že je nezlučiteľná s vnútorným trhom. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora účelom povinnosti štátu zrušiť pomoc, ktorú Komisia považuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, je nastoliť predchádzajúcu situáciu. V tejto súvislosti Súdny dvor konštatoval, že tento cieľ sa dosiahol, keď príjemca neoprávnenú pomoc vrátil, a tým stratil výhodu, ktorú mal na trhu voči svojim konkurentom, a obnovilo sa postavenie pred vyplatením pomoci.
- (443) V nijakom ustanovení práva Únie sa nevyžaduje, aby Komisia, keď nariaďuje vrátenie pomoci, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, určila presnú výšku pomoci, ktorá má byť vrátená. Pre rozhodnutie Komisie je naopak dostatočné, aby začlenila informácie, ktoré umožňujú príjemcovi rozhodnutia získať uvedenú sumu samostatne bez nadmerného zaťaženia ⁽²⁴³⁾.

⁽²³⁹⁾ Z hľadiska neoprávnenosti pomoci a povinnosti jej vrátenia sa odkazuje na nariadenie (EÚ) 2015/1589.

⁽²⁴⁰⁾ Nariadenie Komisie (ES) č. 794/2004 z 21. apríla 2004, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (ES) č. 659/1999, ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 140, 30.4.2004, s. 1).

⁽²⁴¹⁾ Spojené veci T-116/01 a T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA a Diputación Foral de Vizcaya/Komisia, ECLI:EU:T:2003:217, bod 115.

⁽²⁴²⁾ Vec T-290/97, Mehibas Dordtselaan/Komisia, ECLI:EU:T:2000:8, bod 59 a rozsudok vo veciach C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, ECLI:EU:C:2006:416, bod 147.

⁽²⁴³⁾ Pozri vec C-441/06, Komisia/Francúzsko, ECLI:EU:C:2007:616, bod 29 a citovanú judikatúru.

- (444) Vo vzťahu k neoprávnenej štátnej pomoci vo forme daňových opatrení je v oznámení o zdaňovaní podnikov v bode 35 uvedené, že výška sumy, ktorá sa má vrátiť, sa má prepočítať na základe porovnania medzi daňou, ktorá sa skutočne platí, a sumou, ktorá by sa musela uhradiť, ak by sa uplatnilo všeobecne použiteľné pravidlo.
- (445) Ako je už uvedené v odôvodneniach 339 až 341, Komisia je presvedčená, že z porovnania s porovnateľnými nekontrolovanými transakciami pomocou metódy CUP, najmä licenčných podmienok týkajúcich sa duševného vlastníctva v oblasti praženia vo viacerých zmluvách o pražení, výrobe a distribúcii, ktoré Starbucks uzatvorila s tretími stranami, vyplýva, že nezávislá hodnota licenčného poplatku, ktorý SMBV platí spoločnosti Alki LP za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, má byť nula. Inými slovami, za duševné vlastníctvo v rámci tohto konkrétneho vzťahu sa nemá platiť nijaký licenčný poplatok, lebo SMBV nezávisle z využívania duševného vlastníctva v oblasti praženia, na ktoré jej poskytuje licenciu spoločnosť Alki LP, žiadny prospech.
- (446) Vzhľadom na tento záver má Holandsko pracovať s účtovnými ziskami SMBV bez odpočítania licenčného poplatku, ktorý SMBV hradí spoločnosti Alki LP, od uvedených ziskov za poskytovanie licencií na duševné vlastníctvo v oblasti praženia, ktoré budú počiatočným bodom, od ktorého sa má odvodiť daňová povinnosť SMBV v Holandsku, aby sa dôsledne zabezpečilo, že sa odstráni pomoc zakotvená v záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.
- (447) Okrem toho vzhľadom na záver Komisie v odôvodnení 358, že priemerná prirážka vo výške [približne 6 %] nákladov na zelené kávové zrná, ktoré SCTC predávalo SMBV počas obdobia fiškálnych rokov začínajúc rokom 2011, a ceny zelených kávových zŕn predaných SMBV, ktoré zodpovedajú hrubej marži [približne 9 %] pre SCTC, predstavujú spoľahlivý odhad nezávislej trhovej ceny, pričom účtovné zisky SMBV by sa mali vo fiškálnom roku 2011 a neskôr zvýšiť o rozdiel medzi hrubou maržou na zelené kávové zrná, ktorá sa v danom období účinne používala, a hrubou maržou na NPT SCTC vo výške [približne 9 %].
- (448) Je to rozdiel medzi zodpovedajúcim množstvom účtovných ziskov dosiahnutých pomocou postupu v dvoch krokoch opísaného v odôvodneniach 446 a 447, ktoré sa plne zdaňujú podľa predpisov všeobecného holandského systému dane z príjmu právnických osôb, a daňami z príjmu právnických osôb, ktoré platí SMBV Holandsku od 1. októbra 2007, ktorý predstavuje sumu pomoci, ktorú musia SMBV a skupina Starbucks vrátiť s cieľom odstrániť výhodu SMBV a skupiny Starbucks, ktorú im poskytlo Holandsko na základe záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV.

10.3. Subjekt, ktorý má vrátiť pomoc

- (449) Komisia je vzhľadom na skutočnosti uvedené v odôvodneniach 417 až 421 presvedčená, že Holandsko by malo v prvom rade vymôcť od spoločnosti SMBV neoprávnenú a nezlučiteľnú pomoc poskytnutú na základe záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV. Ak by SMBV nebola schopná vrátiť plnú sumu pomoci získanej na základe záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV, Holandsko by malo vymôcť zostávajúcu sumu tejto pomoci od spoločnosti Starbucks Corporation, lebo tá je subjektom, ktorý riadi skupinu Starbucks; tak by sa prostredníctvom vymáhania predmetnej sumy zabezpečilo odstránenie poskytnutej výhody a obnovenie predchádzajúcej situácie na trhu.

11. ZÁVER

- (450) Komisia konštatovala, že Holandsko neoprávnené poskytlo štátnu pomoc spoločnosti SMBV a skupine Starbucks tým, že uzatvorilo záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia SMBV v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy, a túto štátnu pomoc má Holandsko vymôcť od spoločnosti SMBV podľa článku 16 nariadenia (EÚ) 2015/1589, pričom v prípade, ak spoločnosť SMBV nevráti pomoc v plnej výške, ju má vymôcť od spoločnosti Starbucks Corporation, a to vo výške zostávajúcej pomoci,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

Rozšírená zmluva o oceňovaní, ktorú uzatvorilo Holandsko 28. apríla 2008 so Starbucks Manufacturing EMEA B.V., ktorá umožňuje uvedenej spoločnosti stanoviť svoju daňovú povinnosť z príjmu právnických osôb v Holandsku na ročnom základe na obdobie desiatich rokov, predstavuje pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom a ktorú Holandsko poskytlo neoprávnené v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy.

Článok 2

1. Holandsko vymôže nezlučiteľnú a neoprávnenú pomoc uvedenú v článku 1 od spoločnosti Starbucks Manufacturing EMEA B.V.
2. Akákoľvek suma, ktorá zostane po vymáhaní uvedenom v predchádzajúcom odseku nevymožiteľná od spoločnosti Starbucks Manufacturing EMEA B.V., sa vymôže od spoločnosti Starbucks Corporation.
3. Sumy, ktoré sa majú vymôcť, sa úročia odo dňa, keď boli poskytnuté príjemcom, až do dňa ich skutočného vymożenia.
4. Úrok sa vypočíta ako zložený úrok v súlade s kapitolou V nariadenia (ES) č. 794/2004.

Článok 3

1. Vymáhanie pomoci uvedenej v článku 1 musí byť bezodkladné a účinné.
2. Holandsko zabezpečí vykonanie tohto rozhodnutia do štyroch mesiacov odo dňa oznámenia tohto rozhodnutia.

Článok 4

1. Do dvoch mesiacov po oznámení tohto rozhodnutia predloží Holandsko informácie o metodike použitej na výpočet presnej sumy pomoci.
2. Holandsko bude Komisiu informovať o pokroku pri vykonávaní vnútroštátnych opatrení s cieľom vykonať toto rozhodnutie až do úplného vymożenia udelenej pomoci uvedenej v článku 1. Na požiadanie Komisie bezodkladne predloží informácie o opatreniach, ktoré prijalo a plánuje prijať na vykonanie tohto rozhodnutia.

Článok 5

Toto rozhodnutie je určené Holandsku.

V Bruseli 21. októbra 2015

Za Komisiu
Margrethe VESTAGER
členka Komisie