



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (siedma rozšírená komora)

z 24. septembra 2019*

„Štátna pomoc – Pomoc poskytnutá Holandskom – Rozhodnutie, ktorým sa konštatuje neoprávnenosť a nezlučiteľnosť pomoci s vnútorným trhom a nariaďuje sa jej vrátenie – Záväzný daňový stanovisko („tax ruling“) – Transferová cena – Výpočet základu dane – Princíp nezávislého vzťahu – Výhoda – Referenčný systém – Daňová a procesná autonómia členských štátov“

Vo veciach T-760/15 a T-636/16,

Holandské kráľovstvo, v zastúpení: pôvodne M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree a M. Noort, neskôr M. Bulterman, M. de Ree a M. Noort, splnomocnení zástupcovia,

žalobca vo veci T-760/15,

ktorého v konaní podporuje:

Írsko, v zastúpení: pôvodne E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan a A. Joyce, neskôr G. Hodge, M. Joyce, K. Duggan, M. Browne a J. Quaney, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci M. Collins, P. Gallagher, SC, a B. Doherty a S. Kingston, barristers,

vedľajší účastník konania,

Starbucks Corp., so sídlom v Seattli, Washington (Spojené štáty americké),

Starbucks Manufacturing Emea BV, so sídlom v Amsterdame (Holandsko),

v zastúpení: S. Verschuur, M. Petite a M. Stroungi, avocats,

žalobkyne vo veci T-636/16,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: vo veci T-760/15 pôvodne P-J. Loewenthal a B. Stromsky, neskôr P-J. Loewenthal a F. Tomat, splnomocnení zástupcovia, a vo veci T-636/16 P-J. Loewenthal a F. Tomat, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorých predmetom sú návrhy na základe článku 263 ZFEÚ na zrušenie rozhodnutia Komisie (EÚ) 2017/502 z 21. októbra 2015 o štátnej pomoci SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), ktorú poskytlo Holandsko spoločnosti Starbucks (Ú. v. EÚ L 83, 2017, s. 38),

* Jazyky konania: holandčina a angličtina.

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma rozšírená komora),

v zložení: predseda komory M. van der Woude, sudcovia V. Tomljenović (spravodajkyňa), E. Bieliūnas, A. Marcoulli a A. Kornezov,

tajomník: S. Spyropoulos, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 2. júla 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

I. Okolnosti predchádzajúce sporu a právny rámec

- 1 Starbucks Manufacturing Emea BV (ďalej len „SMBV“) je dcérskou spoločnosťou skupiny Starbucks (ďalej len „skupina Starbucks“) so sídlom v Holandsku. Skupinu Starbucks tvorí korporácia Starbucks Corp. a všetky spoločnosti, ktoré táto korporácia riadi. Hlavné sídlo korporácie Starbucks Corp. je v Seattli, Washington (Spojené štáty americké). Alki LP (ďalej len „Alki“) je dcérskou spoločnosťou skupiny Starbucks so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá nepriamo ovláda SMBV. Spoločnosti Alki a SMBV uzatvorili dohodu o pražení (ďalej len „dohoda o pražení“), ktorá predovšetkým stanovuje, že SMBV zaplatí Alki poplatok za využívanie práv duševného vlastníctva spoločnosti Alki, medzi ktoré patria najmä metódy praženia a ďalšie know-how v oblasti praženia (ďalej len „poplatok“).
- 2 Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2017/502 z 21. októbra 2015 o štátnej pomoci SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), ktorú Holandsko poskytlo spoločnosti Starbucks (Ú. v. EÚ L 83, 2017, s. 38, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), sa týka opatrenia o uplatnení holandského režimu dane z príjmov právnických osôb v konkrétnom prípade spoločnosti SMBV.

A. O vnútroštátnom právnom rámci

- 3 Podľa bežného holandského režimu dane z príjmov právnických osôb musia túto daň zaplatiť spoločnosti usadené v Holandsku, ktoré sú tuzemskými daňovníkmi, ako aj neusadené spoločnosti, ktoré sú zahraničnými daňovníkmi a vykonávajú hospodársku činnosť v Holandsku. Podľa § 2 Wet op de vennootschapsbelasting (zákon o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len „CIT“) z roku 1969 totiž usadené spoločnosti – čo nevyhnutne zahŕňa spoločnosti založené podľa holandského práva – podliehajú dani z celosvetových príjmov právnických osôb. Podľa § 3 CIT sa v prípade neusadených spoločností zdaňujú ich holandské príjmy.
- 4 V tejto súvislosti predstavuje základ dane z príjmov právnických osôb zisk dosiahnutý zdaňovanou spoločnosťou. Z § 8 CIT v spojení s § 3.8 Wet inkomstenbelasting (zákon o dani z príjmov) z roku 2001 totiž vyplýva, že všetci daňovníci musia byť zdanení podľa zásady celkového zisku. Podľa tejto zásady sa zdania všetky zisky spoločností za podmienky, že pochádzajú z hospodárskej alebo obchodnej činnosti. § 3.8 zákona o dani z príjmov stanovuje, že „zisk spoločnosti (zisk) je súčet všetkých výhod vyplývajúcich zo spoločnosti bez ohľadu na ich označenie a formu“. Podľa § 3.25 zákona o dani z príjmov, ktorý sa na základe § 3.8 CIT takisto vzťahuje na platiteľov dane z príjmov právnických osôb, sa musí zdaniteľný ročný zisk určiť v súlade s dobrými obchodnými zvyklosťami a s ohľadom na zaužívané správanie.

- 5 Zdaniteľný zisk vo všeobecnosti zodpovedá účtovnému zisku, ktorý vyplýva z výkazu ziskov a strát spoločnosti. Môžu sa však vykonať úpravy na základe osobitných daňových ustanovení, akými sú uplatniteľné daňové stimuly, oslobodenie podielu, úpravy daňového výsledku z transakcií, ktoré nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, a uplatnenie odlišných pravidiel odpisovania na základe daňových alebo účtovných predpisov.
- 6 § 8b ods. 1 CIT stanovuje, že „pokiaľ sa subjekt priamo alebo nepriamo podieľa na riadení, kontrole alebo základnom imaní iného subjektu a ak sa z dôvodu týchto vzájomných právnych vzťahov dohodnú alebo stanovujú podmienky (transferové ceny), ktoré sú odlišné od podmienok, na akých by sa dohodli nezávislé strany v hospodárskom obehu, zisk týchto subjektov sa stanoví ako v prípade, keď by sa dohodli na posledných uvedených podmienkach“.
- 7 Vyhláška štátneho tajomníka holandského ministerstva financií č. IFZ2001/295M z 30. marca 2001 s názvom „Transferové oceňovanie, uplatnenie princípu nezávislého vzťahu a zásad OECD uplatniteľných v oblasti transferového oceňovania pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (zásady OECD)“ (ďalej len „vyhláška o transferovom oceňovaní“) opisuje spôsob, akým holandský daňový orgán vykladá princíp nezávislého vzťahu na základe § 8b ods. 1 CIT. Preambula vyhlášky o transferovom oceňovaní stanovuje:

„Pokiaľ ide o princíp nezávislého vzťahu, holandská politika v oblasti medzinárodného daňového práva vychádza z predpokladu, že tento princíp je súčasťou holandského systému daňového práva v rámci širokého konceptu príjmov, ktorý je uvedený v § 3.8 [zákona o dani z príjmov]. [Zásady uplatniteľné v oblasti transferového oceňovania pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ktoré prijal Výbor pre daňové záležitosti Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) 27. júna 1995] sú teda teoreticky priamo uplatniteľné v Holandsku na základe § 3.8 [zákona o dani z príjmov]. Usmernenia OECD ponechávajú priestor pre výklad viacerých otázok. Vo viacerých ďalších otázkach si prax vyžaduje objasnenie usmernení OECD. Táto vyhláška vysvetľuje stanoviská holandských orgánov k týmto otázkam a v prípade potreby odstraňuje existujúce nejasnosti.“

- 8 Vyhláška o transferovom oceňovaní sa delí na dvanásť častí, ktoré sa týkajú princípu nezávislého vzťahu, metód transferového oceňovania, administratívnych postupov s cieľom predchádzať a riešiť spory týkajúce sa transferového oceňovania, sekundárnych úprav, stanovenia nezávislej trhovej ceny v prípade veľmi nepresného ocenenia v čase transakcie, poskytovania služieb v rámci skupiny, príspevkov na dohodu o rozdelení nákladov so ziskovou prirážkou, odmeny za finančné služby v súlade s princípom nezávislého vzťahu, subvencií, daňových stimulov a čiastočne odpočítateľných nákladov, pripísania zisku materskej spoločnosti a stálej prevádzkarni, nadobudnutia účinnosti tejto vyhlášky a uplatňovania súčasnej politiky.
- 9 V bode 1 vyhlášky o transferovom oceňovaní sa konkrétne uvádza, že princíp nezávislého vzťahu v holandskom práve sa vo všeobecnosti zakladá na porovnaní podmienok transakcie medzi pridruženými spoločnosťami s podmienkami transakcie medzi nezávislými spoločnosťami. Správny orgán môže oprávnené očakávať, že daňovník preukáže, že transferové ceny, ktoré uplatňuje, sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V tomto rámci treba predpokladať, že každá z dotknutých spoločností dostane odmenu, ktorá vyjadruje vykonané úlohy s ohľadom na vynaložené aktíva a hroziace riziká. Okrem toho odmena, ktorá je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, musí byť teoreticky stanovená na základe transakcií. V prípade ťažkostí však možno transakcie oceniť spoločne, aby sa dosiahol súlad s princípom nezávislého vzťahu. Navyše v rámci skúmania viacročných údajov nemôže daňový orgán využiť poznatky získané a *posteriori*.
- 10 Bod 2 vyhlášky o transferovom oceňovaní odkazuje na päť metód, ktoré sú uvedené v zásadách uplatniteľných v oblasti transferového oceňovania pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, prijatých Výborom pre daňové záležitosti Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) 27. júna 1995 a revidovaných 22. júla 2010 (ďalej len „smernica OECD“), a ktoré sa týkajú stanovenia transferových cien. Medzi týmito metódami je uvedená najmä metóda nezávislej trhovej ceny (ďalej len

„metóda CUP“), ako aj metóda čistého obchodného rozpätia (ďalej len „MČOR“). Podľa uvedenej vyhlášky predpokladá smernica OECD určitú hierarchiu medzi metódami, pričom prednosť majú tradičné transakčné metódy. Holandský daňový orgán musí vždy začať skúmanie transferových cien z hľadiska metódy, ktorú si daňovník zvolil v čase transakcie. Vyhláška spresňuje, že toto pravidlo je v súlade s odsekom 1.68 smernice OECD v znení z roku 1995. V určitých situáciách sa však uplatnením niektorých metód získajú lepšie výsledky než pri iných metódach. Z toho vyplýva, že daňovník si môže v zásade slobodne zvoliť metódu transferového oceňovania, pokiaľ zvolená metóda vedie v prípade dotknutej transakcie k výsledku, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Hoci je daňovník pri výbere metódy transferového oceňovania povinný zohľadniť spoľahlivosť tejto metódy v dotknutej situácii, tento postup konkrétne nemá za cieľ donútiť ho k tomu, aby posúdil všetky metódy a následne uviedol dôvody, pre ktoré zvolená metóda poskytuje vzhľadom na dané podmienky najlepší výsledok.

- 11 Bod 5 vyhlášky o transferovom oceňovaní okrem iného stanovuje, že pri prevode nehmotného majetku, akým sú napríklad patenty, môže byť ťažké oceniť hodnotu týchto aktív v čase prevodu z dôvodu nedostatočných znalostí o budúcich výhodách a rizikách. V prípade, že si nezávislé spoločnosti zvolili doložku o revízii cien za porovnateľných okolností, daňový orgán musí mať možnosť stanoviť cenu na základe takej doložky. Cieľom je dosiahnuť režim, v ktorom odmena zodpovedá výhodám, ktoré v budúcnosti nehmotný majetok prinesie.

B. Predbežná dohoda v oblasti cien

- 12 Dňa 28. apríla 2008 uzavreli holandské daňové orgány predbežnú dohodu v oblasti cien so spoločnosťou SMBV (ďalej len „APP“), ktorej predmetom bolo stanoviť odmenu spoločnosti SMBV za jej výrobné a distribučné činnosti, aké sú opísané v dohode APP, v rámci skupiny Starbucks (ďalej len „odmena SMBV“). Odmena SMBV následne slúžila na účely stanovenia ročného zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV ako dane z príjmov právnických osôb v Holandsku. APP je totiž podľa svojej preambuly daňovou dohodou o súlade transferových cien, ktoré sa použijú v rámci výpočtu zisku v medzinárodnej skupine, s princípom nezávislého vzťahu. Z dohody APP [dôverné]¹ vyplýva, že jej cieľom bolo najmä jej použitie na účely ročných vyhlásení o dani z príjmov právnických osôb v Holandsku. APP platila pre obdobie od 1. októbra 2007 do 31. decembra 2017.
- 13 APP stanovila metódu na určenie odmeny spoločnosti SMBV v súlade s princípom nezávislého vzťahu za jej výrobné a distribučné činnosti v rámci skupiny Starbucks. APP okrem toho potvrdila sumu poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki za využívanie technológií praženia, kávových zmesí a kriviek praženia kávy (ďalej len „duševné vlastníctvo v oblasti praženia“) v rámci procesu výroby a dodania kávy prevádzkovateľom predajní.
- 14 Pokiaľ ide konkrétne o pôsobnosť dohody APP, [dôverné]. Pokiaľ ide o činnosti spoločnosti SMBV, [dôverné] táto spoločnosť bola predovšetkým zodpovedná za výrobu pražených kávových zŕn a za dodávky pražených kávových zŕn a príbuzných výrobkov do predajní Starbucks v regióne Európy, Stredného východu a Afriky (ďalej len „región EMEA“) a v Holandsku vlastnila tovareň na praženie. Okrem toho sa v APP uvádzalo, že spoločnosť SMBV využívala na základe licencie určité práva duševného vlastníctva patriace spoločnosti Alki a že tieto práva boli nevyhnutné v rámci procesu výroby, ako aj dodania kávy prevádzkovateľom predajní. Konkrétne sa uvádzalo, že spoločnosť SMBV na tento účel platila poplatok spoločnosti Alki. [dôverné] navyše podľa [dôverné] dohody APP vykonávala spoločnosť SMBV distribučné činnosti v prípade viacerých ďalších výrobkov súvisiacich s kávou a okrem logistických činností súvisiacich s jej vlastnou výrobou zabezpečovala aj logistickú podporu v prípade iných výrobkov na určitých trhoch.

1 Utajené dôverné údaje.

- 15 Pokiaľ ide o metódu stanovenia transferových cien v prípade výrobných a distribučných činností spoločnosti SMBV, [dôverné] v dohode APP sa predovšetkým uvádzalo, že odmena spoločnosti SMBV musí byť stanovená na základe metódy zvýšených nákladov (cost plus method) (pozri bod 187 nižšie, pokiaľ ide o význam tohto pojmu) a že táto odmena je v súlade s nezávislým vzťahom, ak „prevádzková marža“ predstavuje [dôverné] % základu relevantných nákladov (ďalej len „náklady spoločnosti SMBV“). Okrem toho podľa dohody APP súčasťou základu nákladov spoločnosti SMBV neboli:
- náklady na poháre Starbucks, papierové servítky Starbucks atď.,
 - náklady na zelené kávové zrná,
 - logistické a distribučné náklady týkajúce sa služieb poskytovaných tretími osobami a odmena za činnosti vykonávané tretími osobami v rámci komisionárskych zmlúv o výrobe (consignment manufacturing),
 - platby poplatku.
- 16 Pokiaľ ide o poplatok, ktorý mala spoločnosť SMBV platiť ročne spoločnosti Alki, [dôverné] dohoda APP stanovila, že tento poplatok bol určený na základe rozdielu medzi prevádzkovým ziskom dosiahnutým z výrobných a distribučných činností pred odpočítaním výdavkov spojených s poplatkom a odmenou spoločnosti SMBV. Zaplatenie poplatku bolo odpočítateľné z dane z príjmov právnických osôb a nepodliehalo holandskej dani z dividend.

C. Okolnosti predchádzajúce sporu

1. O správnom konaní vedenom Komisiou

- 17 Dňa 30. júla 2013 Európska komisia zaslala Holandskému kráľovstvu prvú žiadosť o informácie ohľadom vnútroštátnych postupov týkajúcich sa záväzných stanovísk v oblasti zdaňovania spoločností. V tejto súvislosti Komisia požiadala, aby jej boli oznámené všetky záväzné stanoviská, z ktorých mali prospech spoločnosti SMBV a Starbucks Coffee Emea BV, teda dve dcérske spoločnosti skupiny Starbucks so sídlom v Holandsku. Holandské kráľovstvo v nadväznosti na túto žiadosť oznámilo predovšetkým dohodu APP.
- 18 Dňa 11. júna 2014 začala Komisia konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania“) týkajúce sa dohody APP z dôvodu, že táto dohoda môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 19 Komisia po prijatí rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania viackrát komunikovala s Holandským kráľovstvom, ako aj so subjektmi v rámci skupiny Starbucks, s ktorými si Komisia v priebehu správneho konania vymenila korešpondenciu (ďalej len „zástupcovia skupiny Starbucks“) najmä ohľadom dohody APP.

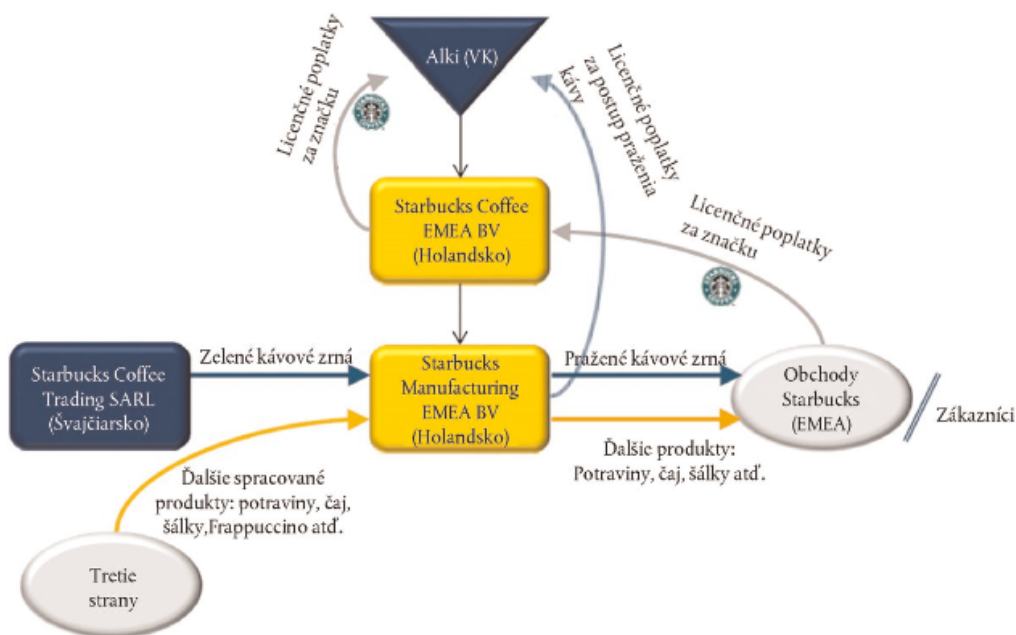
2. O napadnutom rozhodnutí

- 20 Komisia 21. októbra 2015 prijala napadnuté rozhodnutie. Komisia v tomto rozhodnutí jednak konštatovala, že dohoda APP predstavuje pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom, a tiež nariadila vymáhanie tejto pomoci. Napadnuté rozhodnutie sa delí na jedenásť častí.

a) Opis sporného opatrenia

- 21 V časti 2 napadnutého rozhodnutia s názvom „Opis sporného opatrenia“ Komisia označila za dotknuté opatrenie dohodu APP. Komisia konkrétne uviedla, že APP bola uzatvorená na základe správy o transferovom oceňovaní, ktorú pripravil daňový poradca skupiny Starbucks (ďalej len „správa o transferovom oceňovaní“), a konštatovala, že tento dokument bol neoddeliteľnou súčasťou APP (odôvodnenia 40 a 46 napadnutého rozhodnutia).
- 22 Komisia po prvé poukázala na to, že holandské daňové orgány schválením dohody APP súhlasili s tým, že odmena za činnosti spoločnosti SMBV v Holandsku, akú stanovil daňový poradca skupiny Starbucks, predstavuje nezávislú trhovú odmenu. Komisia ďalej spresnila, že holandské orgány tiež súhlasili s tým, že suma poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, zodpovedá rozdielu medzi prevádzkovým ziskom pred zaplatením poplatkov a odmenou SMBV stanovenou v dohode APP. Komisia konštatovala, že dohoda APP stanovila, že suma poplatku je odpočítateľná zo zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV a nepodlieha dani v Holandsku (odôvodnenia 40 až 44 napadnutého rozhodnutia).
- 23 Komisia po druhé vysvetlila obsah správy o transferovom oceňovaní. Najprv konštatovala, že v správe o transferovom oceňovaní bola spoločnosť Starbucks Coffee Emea uvedená ako hlavná prevádzkareň skupiny Starbucks v regióne EMEA. Táto spoločnosť bola opísaná tak, že jej úlohou je na základe sublicencie poskytovať práva duševného vlastníctva skupiny Starbucks (ochranná známka, technológia a know-how) – za ktoré sama platí poplatok spoločnosti Alki – tretím osobám prevádzkujúcim kaviarne Starbucks. Tieto spoločnosti platili teda spoločnosti Starbucks Coffee Emea za práva duševného vlastníctva percentuálny podiel zo svojho obratu. Komisia v tejto súvislosti poukázala na to, že daňový poradca skupiny Starbucks sa domnieval, že na stanovenie nezávislej trhovej ceny platieb v rámci skupiny za práva duševného vlastníctva spoločnosti Starbucks Coffee Emea mohla byť použitá metóda CUP.
- 24 Pokiaľ ide ďalej o spoločnosť SMBV, Komisia poukázala na to, že v správe o transferovom oceňovaní bola opísaná iba ako subjekt, ktorého hlavnou činnosťou je praženie zelených kávových zŕn a ďalší predaj praženej kávy pridruženým a nepridruženým subjektom. V rámci týchto činností bola spoločnosť SMBV povinná dodržiavať zadávacie podklady poskytnuté spoločnosťami skupiny Starbucks, ktoré boli usadené na území Spojených štátov (ďalej len „Starbucks US“), a bola zodpovedná za zabezpečenie súladu svojej výroby so štandardmi kvality Starbucks US. Spoločnosť SMBV pôsobila tiež ako sprostredkovateľ distribúcie v prípade rôznych výrobkov, ktoré nepochádzajú z kávy, a poskytovala služby „podpory dodávateľského reťazca“. Komisia okrem toho uviedla, že SMBV sa pri vykonávaní tejto činnosti zásobovala zelenými kávovými zrnami od dcérskej spoločnosti skupiny Starbucks so sídlom v Švajčiarsku, a to Starbucks Coffee Trading SARL (ďalej len „SCTC“). Rovnako spoločnosť SMBV platila spoločnosti Alki poplatok za využívanie postupov praženia, ako aj za právo dodávať kávu do kaviarní Starbucks. Komisia v tejto súvislosti poukázala na to, že v správe o transferovom oceňovaní nebola opísaná licenčná zmluva, na základe ktorej platila spoločnosť SMBV

poplatok spoločnosti Alki v rámci najvýznamnejších transakcií. Vzťahy medzi spoločnosťou SMBV a jednotlivými subjektmi skupiny Starbucks boli prevzaté do schémy č. 1 napadnutého rozhodnutia, ktorá je zobrazená nižšie:



- 25 Komisia napokon konštatovala, že pokiaľ ide o výber metódy stanovenia transferových cien, v správe o transferovom oceňovaní bola zvolená MČOR, teda metóda, podľa ktorej bolo potrebné zohľadniť čisté marže, ktoré pri porovnateľných transakciách získali nepridružené spoločnosti. Podľa správy o transferovom oceňovaní bola táto metóda v prejednávanej veci vhodná z dôvodu, že rozdiely medzi transakciami a činnosťami subjektov, ktoré sa majú porovnať na účely stanovenia čistej marže, obsahovali menej chýb ako v rámci klasických metód.
- 26 Komisia spresnila, že na účely uplatnenia metódy MČOR si daňový poradca zvolil za ukazovateľ ziskovosti prevádzkové náklady týkajúce sa činností, v prípade ktorých prinášala spoločnosť SMBV pridanú hodnotu. Po preskúmaní porovnateľnosti sa daňový poradca domnieval, že čistý zisk subjektov porovnateľných so spoločnosťou SMBV zodpovedal koeficientu prirážky k celkovým nákladom. Daňový poradca skupiny Starbucks následne vykonal dve úpravy, aby zohľadnil rozdiely medzi porovnávanými subjektmi a spoločnosťou SMBV, akými sú podstúpené riziká alebo vykonávané činnosti. Cieľom prvej úpravy bolo zohľadniť skutočnosť, že základ nákladov spoločnosti SMBV, na ktorý sa uplatnil koeficient prirážky, nezahŕňal náklady na zelené kávové zrná. Cieľom druhej úpravy bolo zohľadniť skutočnosť, že porovnateľné spoločnosti znášali náklady na suroviny a ich výnos bol vypočítaný na základe nákladov zahŕňajúcich suroviny. Na základe týchto dvoch opráv bol teda koeficient prirážky stanovený na [dôverne] % základu nákladov spoločnosti SMBV (odôvodnenia 56 až 61 napadnutého rozhodnutia).
- 27 Komisia po tretie vysvetlila obsah smernice OECD v zneniach z rokov 1995 a 2010. V smernici OECD sa podľa nej uvádzalo päť metód na účely čo najprimeranejšieho spôsobu stanovenia nezávislých trhových cien v prípade transakcií a rozdelenia zisku medzi spoločnosťami tej istej skupiny. Smernica OECD podľa Komisie zaradila týchto päť metód medzi tradičné metódy založené na transakciách a transakčných ziskových metódach. Podľa napadnutého rozhodnutia sa majú uprednostniť tradičné metódy založené na transakciách. Medzi piatimi metódami uvedenými v smernici OECD boli uvedené najmä metódy CUP a MČOR (odôvodnenia 67 až 70 napadnutého rozhodnutia).

- 28 Prvá metóda, teda metóda CUP, je podľa opisu Komisie tradičnou metódou založenou na transakciách, ktorá spočíva v porovnaní ceny fakturovanej za transfer tovarov alebo služieb v rámci transakcie medzi dvomi pridruženými spoločnosťami s cenou fakturovanou za transfer tovarov alebo služieb v rámci porovnateľnej transakcie uskutočnenej za porovnateľných okolností medzi dvoma nezávislými spoločnosťami (odôvodnenia 67 a 71 napadnutého rozhodnutia).
- 29 Druhá metóda MČOR, ako ju opisuje Komisia, je ziskovou transakčnou metódou, ktorá spočíva v odhade potenciálnej sumy zisku podľa princípu nezávislého vzťahu v prípade činnosti posudzovanej ako celok, a nie v prípadoch konkrétnych transakcií. V tomto rámci je potrebné zvoliť si ukazovateľ ziskovosti, akým sú náklady, obrat alebo fixné investície, a uplatniť naň mieru zisku, ktorá vyjadruje zisk dosiahnutý v porovnateľných transakciách uskutočnených na trhu (odôvodnenia 67 a 72 až 74 napadnutého rozhodnutia).

b) Posúdenie sporného opatrenia

- 30 V časti 9 napadnutého rozhodnutia s názvom „Posúdenie sporného opatrenia“ Komisia dospela k záveru, že išlo o štátnu pomoc. Komisia konštatovala, že štyri podmienky existencie štátnej pomoci boli splnené.
- 31 Komisia pripomenula podmienky existencie štátnej pomoci stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ a konštatovala, že prvá podmienka existencie štátnej pomoci požadujúca zásah vykonaný zo strany štátu alebo prostredníctvom štátnych zdrojov bola splnená. Komisia poukázala v tejto súvislosti na to, že dohoda APP zahŕňala schválenie metódy započítania zisku spoločnosti SMBV v rámci skupiny Starbucks holandským daňovým orgánom, akú navrhol daňový poradca skupiny Starbucks. Spoločnosť SMBV teda na tomto základe vypočítala ročnú sumu dane z príjmov právnických osôb, ktorú mala zaplatiť v Holandsku. Podľa Komisie je teda dohoda APP pripísateľná Holandskému kráľovstvu. Komisia ďalej konštatovala, že z dohody APP vyplývalo zníženie dane, ktorú mala spoločnosť SMBV zaplatiť v Holandsku, keďže sa odchyľila od dane, ktorú by v prípade neexistencie APP musela SMBV zaplatiť podľa bežného holandského režimu dane z príjmov právnických osôb. Komisia sa teda domnievala, že APP mala za následok zníženie daňových príjmov Holandského kráľovstva (odôvodnenia 223 až 226 napadnutého rozhodnutia).
- 32 Pokiaľ ide o druhú a štvrtú podmienku existencie štátnej pomoci, Komisia sa domnievala, že dohoda APP mohla ovplyvniť obchod v rámci Európskej únie, keďže spoločnosť SMBV bola súčasťou skupiny Starbucks, teda subjektu pôsobiaceho na medzinárodnej úrovni vo všetkých členských štátoch Únie. Komisia ďalej tvrdila, že v rozsahu, v akom dohoda APP znížila daňovú povinnosť, ktorú by SMBV musela znášať na základe bežného režimu dane z príjmov právnických osôb, táto dohoda narúša alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že posilňuje finančné postavenie spoločnosti SMBV (odôvodnenie 227 napadnutého rozhodnutia).
- 33 Pokiaľ ide o tretiu podmienku existencie štátnej pomoci, Komisia sa domnievala, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV selektívnu výhodu v rozsahu, v akom mala za následok zníženie dane, ktorú mala SMBV zaplatiť v Holandsku, v porovnaní s tým, čo by musela zaplatiť na základe bežného režimu dane z príjmov právnických osôb, ako aj v porovnaní so samostatnými spoločnosťami (odôvodnenie 228 napadnutého rozhodnutia).
- 34 Na úvod Komisia uviedla, že na účely určenia, či je opatrenie selektívne, je podľa judikatúry potrebná analýza v troch krokoch. Najprv treba vymedziť „referenčný systém“, teda daňový systém, ktorý sa bežne vzťahuje na príjemcu daňového opatrenia. Ďalej je potrebné preskúmať, či daňové opatrenie predstavuje výnimku z tohto referenčného systému v rozsahu, v akom zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sú vzhľadom na vlastné ciele referenčného systému v porovnateľnej

skutkovej a právnej situácii. Napokon pokiaľ opatrenie predstavuje výnimku z referenčného systému, členský štát musí preukázať, že výnimka je odôvodnená na základe povahy alebo všeobecnej štruktúry referenčného systému (odôvodnenie 230 napadnutého rozhodnutia).

- 35 Pokiaľ ide o prvý krok, a to stanovenie referenčného systému, Komisia sa domnievala, že referenčným systémom je bežný holandský režim dane z príjmov právnických osôb, ktorého cieľom je zdaníť zisk všetkých spoločností podliehajúcich dani v Holandsku. Komisia v tejto súvislosti konkrétne uviedla, že spoločnosti usadené v Holandsku sú tuzemskými daňovníkmi a podliehajú dani z celosvetových príjmov právnických osôb. Spoločnosti, ktoré nie sú usadené v Holandsku, sú zahraničnými daňovníkmi a podliehajú dani z príjmov pochádzajúcich z holandských zdrojov. Podľa Komisie sa integrované spoločnosti a samostatné spoločnosti nachádzali vzhľadom na tento cieľ v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii, a teda podliehali dani z príjmov právnických osôb bez akéhokoľvek rozlišovania. V tejto súvislosti nemal rozdiel v spôsoboch výpočtu zdaniteľných príjmov integrovaných spoločností žiadny vplyv na cieľ referenčného systému, a to zdanenie všetkých spoločností podliehajúcich dani v Holandsku (odôvodnenia 231 až 244 napadnutého rozhodnutia).
- 36 Pokiaľ ide o druhý krok uvedený v bode 34 vyššie, a to preukázanie výnimky z referenčného systému, Komisia predovšetkým uviedla, že otázka, či daňové opatrenie predstavuje výnimku z referenčného systému, je zvyčajne spojená s konštatovaním, že prostredníctvom tohto opatrenia bola príjemcovi poskytnutá výhoda. Keď je totiž podľa Komisie výsledkom daňového opatrenia zníženie dane príjemcu tohto opatrenia v porovnaní s daňou, ktorú by inak musel zaplatiť v prípade neexistencie uvedeného opatrenia, toto zníženie predstavuje výhodu poskytnutú na základe daňového opatrenia a zároveň výnimku z referenčného systému (odôvodnenie 253 napadnutého rozhodnutia).
- 37 Komisia ďalej pripomenula judikatúru, podľa ktorej zistenie hospodárskej výhody v prípade individuálneho opatrenia umožňuje v zásade predpokladať selektívnosť uvedeného opatrenia. Komisia spresnila, že v prejednávanej veci bolo schválenie dohody APP so spoločnosťou SMBV opatrením individuálnej pomoci (odôvodnenie 254 napadnutého rozhodnutia).
- 38 Napokon Komisia tvrdila, že v rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), Súdny dvor konštatoval, že daňové opatrenie, ktoré vedie k tomu, že integrovaná spoločnosť uplatňuje transferové ceny, ktoré nezodpovedajú cenám, ktoré by sa uplatnili v prostredí, v ktorom prevláda slobodná hospodárska súťaž, inými slovami cenám, na ktorých by sa dohodli samostatné spoločnosti, ktoré rokovali podľa princípu nezávislého vzťahu za porovnateľných podmienok, priznáva uvedenej integrovanej spoločnosti výhodu v tom zmysle, že má za následok zníženie daňového základu, a teda zníženie dane splatnej na základe bežného režimu dane z príjmov právnických osôb. Komisia pripomenula, že princíp nezávislého vzťahu je založený na tom, že za transakcie uskutočnené v rámci skupiny spoločností prináleží odmena ako v prípade, keď by sa na nich dohodli samostatné spoločnosti, ktoré rokovali v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže. Komisia teda konkrétne uviedla, že musela overiť, či sa metóda, ktorú holandský daňový orgán prostredníctvom dohody APP prijal na účely stanovenia zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV v Holandsku, odlišuje od metódy, ktorá vedie k spoľahlivému odhadu výsledku na základe trhu, a teda od princípu nezávislého vzťahu. V takom prípade by sa APP považovala za dohodu poskytujúcu selektívnu výhodu spoločnosti SMBV v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (odôvodnenia 259 až 263 napadnutého rozhodnutia).
- 39 Komisia sa v dôsledku toho domnievala, že princíp nezávislého vzťahu musí posúdiť súčasne so súladom daňových opatrení v prospech integrovaných spoločností s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ, a to bez ohľadu na to, či členský štát začlenil tento princíp do svojho vnútroštátneho právneho poriadku. Komisia teda v nadväznosti na tvrdenia Holandského kráľovstva v rámci správneho konania konkrétne uviedla, že neskúmala, či je dohoda APP v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je definovaný v § 8b CIT, ako aj vo vyhláske o transferovom oceňovaní, ale jej zámerom bolo určiť, či holandský daňový orgán poskytol selektívnu výhodu spoločnosti SMBV v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (odôvodnenia 264 až 265 napadnutého rozhodnutia).

- 40 Vzhľadom na tieto skutočnosti uviedla Komisia viaceré časti odôvodnenia, ktoré mali preukázať, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV selektívnu výhodu. Komisia v rámci primárneho odôvodnenia uviedla niekoľko častí, z ktorých niektoré boli navzájom subsidiárne a ktorých cieľom bolo preukázať, že APP predstavuje výnimku z bežného holandského režimu dane z príjmov právnických osôb. V rámci subsidiárneho odôvodnenia Komisia tvrdila, že dohoda APP predstavuje výnimku z § 8b ods. 1 CIT, ako aj z vyhlášky o transferovom oceňovaní.
- 41 V prvom rade Komisia vo svojom primárnom odôvodnení s cieľom preukázať, že dohoda APP predstavuje výnimku z holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb, poukázala konkrétne na to, že daňový poradca skupiny Starbucks si na účely určenia zdaniteľných ziskov spoločnosti SMBV zvolil metódu MČOR. Komisia sa domnievala, že jednotlivé metodické postupy, ktoré navrhol daňový poradca skupiny Starbucks a ktoré schválilo Holandské kráľovstvo, viedli k zníženiu dane z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatila spoločnosť SMBV, v porovnaní so samostatnými spoločnosťami, ktorých zdaniteľné zisky boli určené v trhových podmienkach (odôvodnenia 268 až 274 napadnutého rozhodnutia).
- 42 Komisia po prvé konštatovala, že v správe o transferovom oceňovaní nebolo preskúmané, či transakcia v rámci skupiny, na základe ktorej bola dohoda APP v skutočnosti predložená a schválená, konkrétne poplatok, ktorý SMBV platila spoločnosti Alki za licenciu na využívanie duševného vlastníctva v oblasti praženia, bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V dôsledku toho neboli v správe o transferovom oceňovaní zistené a analyzované relevantné kontrolované a nekontrolované transakcie, hoci išlo o prvý nevyhnutný krok pri posudzovaní nezávislej povahy obchodných podmienok, ktoré sa uplatňovali na účely stanovenia transferových cien medzi pridruženými subjektmi (odôvodnenia 275 až 285 napadnutého rozhodnutia).
- 43 Pokiaľ ide o výšku poplatku, Komisia sa po druhé domnievala, že pokiaľ by bol v správe o transferovom oceňovaní správne zistený a posúdený poplatok, muselo by sa v nej dospieť k nulovej nezávislej trhovej hodnote. Komisia najmä poukázala na to, že spoločnosť SMBV nezískala nijaký prospech z využívania práv duševného vlastníctva, ktoré boli predmetom poplatku, keďže ich nevyužívala na trhu. Komisia sa teda domnievala, že zisky zaplatené spoločnosti Alki prostredníctvom poplatku mali byť v celom rozsahu zdanené v Holandsku (odôvodnenia 286 až 341 napadnutého rozhodnutia).
- 44 Komisia na účely preskúmania nezávislej povahy poplatku uplatnila metódu CUP a identifikovala viaceré dohody o výrobe medzi skupinou Starbucks a tretími subjektmi alebo medzi tretími subjektmi, ktoré nepatrili do skupiny Starbucks, ako porovnateľné transakcie.
- 45 Komisia okrem toho odmietla tvrdenia Holandského kráľovstva a skupiny Starbucks, ktorými odôvodňovali sumu poplatku. Komisia konštatovala, že spoločnosť Alki nemohla ako protihodnotu za zaplatenie poplatku prevziať podnikateľské riziká spoločnosti SMBV, lebo v opačnom prípade by integrované spoločnosti mohli zmluvne previesť riziká a vylúčiť tak uplatnenie princípu nezávislého vzťahu. Komisia ďalej dodala, že zaplatenie poplatku nemožno odôvodniť výškou súm, ktoré spoločnosť Alki platila spoločnosti Starbucks US.
- 46 Pokiaľ ide po tretie o výšku nákupnej ceny zelených kávových zŕn, Komisia uviedla, že v správe o transferovom oceňovaní nebola táto transakcia preskúmaná, hoci uvedená správa ju označila za jednu z hlavných transakcií, ktoré uskutočnila SMBV. Komisia na základe finančných údajov spoločnosti SCTC vypočítala priemernú hrubú maržu zo zelených kávových zŕn za obdobie platnosti dohody APP. Komisia sa domnievala, že hrubá marža v rokoch 2011 až 2014, z ktorej vyplýva významné zvýšenie ceny kávových zŕn v neprospech spoločnosti SMBV v porovnaní s nákladmi, ktoré znáša SCTC, nevyjadruje spoľahlivý odhad trhového výsledku. Komisia dospela k záveru, že nadmerná cena, ktorú zaplatila spoločnosť SMBV, pričom si znížila vykázaný zisk, a teda svoj základ dane, predstavuje selektívnu výhodu (odôvodnenia 342 až 361 napadnutého rozhodnutia).

- 47 V druhom rade Komisia rovnako v rámci svojho primárneho odôvodnenia s cieľom preukázať, že dohoda APP predstavuje výnimku z holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb, avšak subsidiárne k výhradám uvedeným v bodoch 42 až 46 vyššie, konštatovala, že v každom prípade aj za predpokladu, že by metóda MČOR bola vhodná na zistenie zisku, ktorý dosiahla spoločnosť SMBV, v správe o transferovom oceňovaní bola metóda MČOR nesprávne uplatnená. Komisia dospela k záveru, že táto metóda nevedla k nezávislému trhovému výsledku a holandské daňové orgány ju nemohli schváliť v dohode APP (odôvodnenia 362 až 408 napadnutého rozhodnutia).
- 48 Komisia sa po prvé domnievala, že v správe o transferovom oceňovaní bola spoločnosť SMBV nesprávne označená za najmenej zložitý subjekt, a teda za „testovaný subjekt“ na účely uplatnenia MČOR. Komisia naproti tomu dodala, že SMBV mala byť považovaná za najzložitejšiu spoločnosť vzhľadom na to, že spoločnosť Alki vykonávala iba vymedzené činnosti a ďalej že okrem toho, že SMBV vykonávala aj iné činnosti než praženie, táto činnosť nepozostávala iba z bežných aktivít, ale bola zásadná (odôvodnenia 362 až 377 napadnutého rozhodnutia).
- 49 Komisia sa po druhé domnievala, že ukazovateľ ziskovosti, ktorý je uvedený v správe o transferovom oceňovaní, a to prevádzkové náklady, je nevhodný. Daňový poradca skupiny Starbucks podľa Komisie nesprávne uviedol, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bolo praženie namiesto ďalšieho predaja a distribúcie. Komisia teda dospela k záveru, že použitie predaja vykazaného spoločnosťou SMBV ako ukazovateľa ziskovosti je vhodnejšie a vedie k vyššej odmene za činnosť SMBV. Komisia na podporu tohto záveru vypočítala ukazovateľ ziskovosti na základe skupiny nezávislých subjektov vykonávajúcich rovnaké činnosti ďalšieho predaja a praženia ako spoločnosť SMBV. Komisia po porovnaní so spoločnosťou Starbucks Manufacturing Corporation (ďalej len „SMC“), ktorá je jediným ďalším subjektom skupiny vykonávajúcim pražiarenské činnosti pre skupinu, konštatovala, že SMC bola [dôverne]krát ziskovejšia ako SMBV na základe dohody APP (odôvodnenia 379 až 400 napadnutého rozhodnutia).
- 50 Komisia sa po tretie domnievala, že v každom prípade aj za predpokladu, že by prevádzkové náklady boli vhodným ukazovateľom ziskovosti na účely výpočtu transferových cien spoločnosti SMBV, na základe oboch týchto úprav, ktoré vykonal daňový poradca v správe o transferovom oceňovaní, nemožno dosiahnuť spoľahlivý odhad trhového výsledku. Komisia kritizovala použitie „úpravy prevádzkového kapitálu“, ako aj vylúčenie nákladov spoločnosti, ktorá je v odôvodnení 300 napadnutého rozhodnutia uverejneného v *Úradnom vestníku Európskej únie* označená pojmom „nepridružená výrobná spoločnosť 1“ (ďalej len „nepridružená výrobná spoločnosť 1“), zo základu nákladov použitého ako ukazovateľ ziskovosti (odôvodnenia 401 až 408 napadnutého rozhodnutia).
- 51 Komisia teda dospela k záveru, že metodika schválená holandskými daňovými orgánmi, podľa ktorej zisk dosiahnutý spoločnosťou SMBV presahujúci mieru [dôverne] % prevádzkových nákladov mal byť zaplatený ako poplatok spoločnosti Alki, nebola v súlade s princípom nezávislého vzťahu a viedla k zníženiu daňovej povinnosti spoločnosti SMBV.
- 52 Z vyššie uvedeného teda vyplýva, že Komisia v rámci preskúmania týkajúceho sa holandského režimu dane z príjmov právnických osôb uviedla šesť pochybení, na základe ktorých bolo možné dospieť k záveru, že v prejednávanej veci existovala selektívna výhoda. V rámci tohto preskúmania sú prvé tri pochybenia uvedené v hlavnom stanovisku, zatiaľ čo ďalšie tri pochybenia sú uvedené v subsidiárnom stanovisku a sú navzájom subsidiárne.
- 53 Pokiaľ ide konkrétne o hlavné stanovisko, Komisia sa domnievala, že metóda, ktorú prijala APP, sa odlišovala od metódy, ktorá umožňuje spoľahlivý odhad trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu, vzhľadom na to, že:
- výber metódy MČOR bol nesprávny a v správe o transferovom oceňovaní nebola preskúmaná transakcia v rámci skupiny, na základe ktorej bola dohoda APP v skutočnosti predložená a schválená (ďalej len „prvá časť odôvodnenia“),

- v dohode APP nebola preukázaná metodika, ktorá by zaručila, že poplatok, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, je v súlade s princípom nezávislého vzťahu; na účely stanovenia sumy poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, sa pritom mala uplatniť metóda CUP; podľa tejto metódy mal byť poplatok nulový (ďalej len „druhá časť odôvodnenia“),
 - v dohode APP sa ďalej neskúmalo, či bola výška nákupnej ceny zelenej kávy v súlade s princípom nezávislého vzťahu; táto cena bola pritom nadhodnotená (ďalej len „tretia časť odôvodnenia“).
- 54 Pokiaľ ide o subsidiárne stanovisko, Komisia sa domnievala, že aj za predpokladu, že by bola MČOR vhodnou metódou na stanovenie zisku spoločnosti SMBV, v správe o transferovom oceňovaní bola metóda MČOR nesprávne uplatnená. Komisia v tejto súvislosti konštatovala, že:
- metóda schválená v dohode APP sa odlišuje od metódy, ktorá umožňuje spoľahlivý odhad trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu, keďže spoločnosť SMBV bola nesprávne považovaná za subjekt, ktorý je najmenej zložitý, a teda za subjekt testovaný na účely uplatnenia MČOR (ďalej len „štvrtá časť odôvodnenia“),
 - subsidiárne metóda schválená v dohode APP neumožnila spoľahlivý odhad trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu, keďže činnosti spoločnosti SMBV boli nesprávne analyzované a voľba prevádzkových nákladov za ukazovateľ ziskovosti bola nesprávna (ďalej len „piata časť odôvodnenia“),
 - subsidiárne metóda schválená v dohode APP neumožnila spoľahlivý odhad trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu, keďže úpravy koeficientu prirážky boli neprimerané (ďalej len „šiesta časť odôvodnenia“).
- 55 V treťom rade Komisia v rámci svojho subsidiárneho odôvodnenia s cieľom preukázať, že dohoda APP predstavovala výnimku z § 8b ods. 1 CIT, ako aj z vyhlášky o transferovom oceňovaní, konštatovala, že aj za predpokladu, že by relevantný referenčný rámec netvorili všeobecné normy týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb, ale ako tvrdili holandské orgány, iba ustanovenia, ktoré boli podľa holandského práva súčasťou princípu nezávislého vzťahu, teda § 8b ods. 1 CIT, ako aj vyhláška o transferovom oceňovaní, dohoda APP, v ktorej bola schválená metóda stanovenia zisku spoločnosti SMBV, ktorá nevedla k nezávislému trhovému výsledku, predstavovala rovnako výnimku z tohto referenčného systému. Komisia v tomto smere odkázala na svoju analýzu z hľadiska holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb a na šesť častí odôvodnenia uvedených v bodoch 52 až 54 vyššie (ďalej len „odôvodnenie obmedzeného referenčného rámca“) (odôvodnenia 409 až 412 napadnutého rozhodnutia).
- 56 Pokiaľ ide o tretí krok analýzy selektivity daňových opatrení, ktorý je vymedzený v bode 34 vyššie, Komisia sa domnievala, že výnimka z referenčného systému nie je odôvodnená. V tejto súvislosti poukázala na to, že holandské orgány ani skupina Starbucks neuviedli možné dôvody selektívneho zaobchádzania so spoločnosťou SMBV, hoci niesli v tomto ohľade dôkazné bremeno. Komisia okrem toho dodala, že nezistila žiadne možné odôvodnenie (odôvodnenia 413 až 414 napadnutého rozhodnutia).
- 57 Komisia dospela k záveru, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ v rozsahu, v akom potvrdila metódu pripísania zisku spoločnosti SMBV, ktorú nemožno považovať za metódu, ktorá by viedla k spoľahlivému odhadu trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Táto metóda viedla podľa Komisie k zníženiu daňovej povinnosti spoločnosti SMBV predovšetkým vo vzťahu k holandskému bežnému režimu dane z príjmov právnických osôb v porovnaní so samostatnými spoločnosťami a subsidiárne vzhľadom na § 8b ods. 1 CIT a vyhlášku o transferovom oceňovaní v porovnaní s inými integrovanými spoločnosťami (odôvodnenia 415 až 416 napadnutého rozhodnutia).

- 58 V dôsledku toho Komisia dospela k záveru, že dohoda APP predstavuje štátnu pomoc (odôvodnenia 422 a 423 napadnutého rozhodnutia).
- 59 Komisia sa teda domnievala, že pomoc poskytnutá spoločnosti SMBV bola nezlučiteľná s vnútorným trhom. Holandské kráľovstvo totiž neuviedlo žiadny z dôvodov zlučiteľnosti stanovených v článku 107 ods. 2 a 3 ZFEÚ. Predmetnú pomoc, ktorú treba považovať za prevádzkovú pomoc, nemožno obvykle považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom (odôvodnenia 431 až 434 napadnutého rozhodnutia).
- 60 Komisia okrem toho konštatovala, že Holandské kráľovstvo jej v súlade s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ neoznámilo nijaký zámer, ktorý by zodpovedal dohode APP, a nedodržalo povinnosť pozastavenia, ktorú má v súlade s týmto článkom. Mohlo teda ísť iba o protiprávnu štátnu pomoc poskytnutú v rozpore s uvedeným ustanovením (odôvodnenia 435 a 436 napadnutého rozhodnutia).
- 61 Komisia ďalej spresnila, že informácie, na ktorých založila svoje rozhodnutie, mal holandský daňový orgán k dispozícii v čase schválenia dohody APP. Pokiaľ ide o náklady na zelené kávové zrná, Komisia ďalej uviedla, že v správe o transferovom oceňovaní neboli skúmané ceny, ktoré fakturovala spoločnosť SCTC spoločnosti SMBV na základe ich dohody o nákupe zelených kávových zŕn, a že ak by táto transakcia bola v roku 2008 skúmaná v dohode APP na účely určenia jej nezávislej trhovej ceny, v APP by nemohol byť ponechaný priestor pre zvýšenia cien zaznamenané v roku 2011 (odôvodnenia 424 až 427 napadnutého rozhodnutia).
- 62 Komisia napokon určila spoločnosť SMBV, ako aj celú skupinu Starbucks za príjemcov pomoci z dôvodu, že tvorili jediný hospodársky subjekt (odôvodnenia 417 až 419 napadnutého rozhodnutia).

c) Vymáhanie štátnej pomoci

- 63 V časti 10 napadnutého rozhodnutia s názvom „Vymáhanie“ sa Komisia po prvé najmä domnievala, že nie je povinná stanoviť presnú sumu pomoci, ktorá sa má vymáhať, ale mala iba poskytnúť adresátovi rozhodnutia dostatočné informácie, aby mohol sám určiť sumu vymáhanej pomoci. V prejednávanej veci sa Komisia domnievala, že suma poplatku mala byť nulová a na výpočet zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV mal byť použitý účtovný zisk SMBV. Okrem toho mal byť tento zisk zvýšený o rozdiel medzi cenou zaplatenou za zelené kávové zrná a cenou, ktorá by mala byť zaplatená. Komisia sa v tejto súvislosti domnievala, že hrubá marža vo výške [dôverné] % pre spoločnosť SCTC predstavovala nezávislú trhovú cenu v prípade nákupu kávových zŕn. Komisia teda spresnila, že suma, ktorá sa má vymáhať, zodpovedá rozdielu medzi daňami, ktoré mali byť zaplatené na základe tejto ceny, a sumou, ktorá bola skutočne zaplatená podľa dohody APP (odôvodnenia 442 až 448 napadnutého rozhodnutia).
- 64 Komisia sa po druhé domnievala, že Holandské kráľovstvo musí najprv vymáhať pomoc od spoločnosti SMBV, a že pokiaľ táto spoločnosť nie je schopná zaplatiť, Holandské kráľovstvo ju má ďalej vymáhať od spoločnosti Starbucks Corp., keďže práve tento subjekt kontroloval skupinu Starbucks (odôvodnenie 449 napadnutého rozhodnutia).

d) Návrh

- 65 Na záver Komisia konštatovala, že Holandské kráľovstvo prostredníctvom dohody APP protiprávne poskytlo spoločnosti SMBV a skupine Starbucks štátnu pomoc v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, že Holandské kráľovstvo je na základe článku 16 nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku [108 ZFEÚ] (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9) povinné vymáhať túto pomoc od spoločnosti SMBV, a pokiaľ spoločnosť SMBV nevráti celú sumu, od spoločnosti Starbucks Corp. sumu nevrátenej pomoci (odôvodnenie 450 napadnutého rozhodnutia).

66 Výrok napadnutého rozhodnutia znie takto:

„Článok 1

[Dohoda APP], ktorú uzatvorilo Holandsk[é kráľovstvo] 28. apríla 2008 so [spoločnosťou SMBV], 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 [ZFEÚ], ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom a ktorú Holandsk[é kráľovstvo] poskytlo neoprávnene v rozpore s článkom 108 ods. 3 [ZFEÚ].

Článok 2

1. Holandsk[é kráľovstvo] vymôže nezlučiteľnú a neoprávnenú pomoc uvedenú v článku 1 od spoločnosti [SMBV].
2. Akákoľvek suma, ktorá zostane po vymáhaní uvedenom v predchádzajúcom odseku nevyožiteľná od spoločnosti [SMBV], sa vymôže od spoločnosti Starbucks [Corp.].
3. Sumy, ktoré sa majú vymôcť, sa úročia odo dňa, keď boli poskytnuté príjemcom, až do dňa ich skutočného vymoženia.
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. Holandsk[é kráľovstvo] zabezpečí vykonanie tohto rozhodnutia do štyroch mesiacov odo dňa oznámenia tohto rozhodnutia.

Článok 4

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

...“

II. Konanie a návrhy účastníkov konania

A. O písomnej časti konania vo veci T-760/15

67 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 23. decembra 2015 podalo Holandské kráľovstvo žalobu vo veci T-760/15. Komisia predložila vyjadrenie k žalobe 30. marca 2016. Replika bola podaná 14. júna 2016 a duplika 9. septembra 2016.

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní

- 68 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 20. júna 2016 Holandské kráľovstvo požiadalo, aby vec prejedнала a rozhodla rozšírená komora. Všeobecný súd vzal na základe článku 28 ods. 5 svojho Rokovacieho poriadku na vedomie, že vec bola postúpená rozšírenej piatej komore.
- 69 Keďže 26. septembra 2016 došlo k zmene zloženia komôr Všeobecného súdu, sudca spravodajca bol na základe článku 27 ods. 5 Rokovacieho poriadku pridelený k rozšírenej siedmej komore, ktorej bola v dôsledku toho vec T-760/15 pridelená.
- 70 Vzhľadom na to, že člen rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu sa nemohol zúčastniť prejednávania veci, predseda Všeobecného súdu rozhodnutím zo 26. apríla 2017 určil podpredsedu Všeobecného súdu na doplnenie komory.
- 71 Predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu rozhodnutím z 12. decembra 2017 vyhovel návrhu sudcu spravodajcu, aby bola vec T-760/15 prejednaná prednostne na základe článku 67 ods. 2 Rokovacieho poriadku.

2. O vedľajších účastníkoch konania

- 72 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 6. apríla 2016 podalo Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-760/15 na podporu návrhov Komisie.
- 73 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 7. apríla 2016 podalo Írsko návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-760/15 na podporu návrhov Holandského kráľovstva.
- 74 Predseda piatej komory Všeobecného súdu uznesením z 13. júna 2016 vyhovel návrhom Spojeného kráľovstva a Írska na vstup vedľajšieho účastníka do konania.
- 75 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 9. novembra 2016 vzala Veľká Británia späť svoj návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania. Predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu uznesením z 12. decembra 2016 vymazal Spojené kráľovstvo ako vedľajšieho účastníka konania vo veci T-760/15.

3. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie

- 76 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 26. februára 2016 požiadalo Holandské kráľovstvo vo vzťahu k verejnosti o dôverné zaobchádzanie s časťou žaloby a určitými listinami k nej pripojenými.
- 77 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 17. mája 2016 požiadalo Holandské kráľovstvo vo vzťahu k Írsku o dôverné zaobchádzanie s časťou žaloby a určitými listinami k nej pripojenými, s napadnutým rozhodnutím, ako aj s časťou vyjadrenia k žalobe.
- 78 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 17. mája 2016 požiadala Komisia vo vzťahu k Írsku o dôverné zaobchádzanie s časťou vyjadrenia k žalobe.
- 79 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 1. júla 2016 požiadalo Holandské kráľovstvo vo vzťahu k Írsku o dôverné zaobchádzanie s časťou repliky a určitými listinami k nej pripojenými.

- 80 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 21. júla 2016 Holandské kráľovstvo informovalo Všeobecný súd, že dospeli s Komisiou k dohode, pokiaľ ide o znenie napadnutého rozhodnutia, ktoré nemá dôverný charakter na účely jeho uverejnenia, a že v súlade s touto dohodou zmenilo a doplnilo svoje žiadosti o dôverné zaobchádzanie podané vo veci T-760/15 vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu.
- 81 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 11. októbra 2016 požiadalo Holandské kráľovstvo vo vzťahu k Írsku o dôverné zaobchádzanie s časťou dupliky a určitými listinami k nej pripojenými.
- 82 Írsku boli po pripustení do konania ako vedľajšiemu účastníkovi doručené len nedôverné verzie procesných dokumentov, pričom nevznieslo nijakú námietku proti žiadostiam o dôverné zaobchádzanie, ktoré boli vo vzťahu k nemu podané.
- 83 Rozšírená siedma komora Všeobecného súdu prijala na návrh sudcu spravodajcu opatrenie na zabezpečenie priebehu konania podľa článku 89 Rokovacieho poriadku, na základe ktorého bolo Holandské kráľovstvo vyzvané, aby opravilo svoje žiadosti o dôverné zaobchádzanie, ktoré sa týkajú dohody APP, dohody o pražení medzi spoločnosťami SMBV a Alki uvedenej v odôvodnení 142 napadnutého rozhodnutia a správy o transferovom oceňovaní, a odstránilo tak určité nezrovnalosti v uvedených žiadostiach. Holandské kráľovstvo predložilo v stanovenej lehote nové nedôverné verzie týchto dokumentov

4. O návrhoch účastníkov konania

- 84 Holandské kráľovstvo navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zrušil napadnuté rozhodnutie,
 - uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania vo veci T-760/15.
- 85 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zamietol žalobu vo veci T-760/15 ako nedôvodnú,
 - uložil Holandskému kráľovstvu povinnosť nahradiť trovy konania vo veci T-760/15.
- 86 Írsko navrhuje, aby Všeobecný súd zrušil napadnuté rozhodnutie v súlade s návrhmi Holandského kráľovstva.

B. O písomnej časti konania vo veci T-636/16

- 87 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 5. septembra 2016 podali spoločnosti Starbucks Corp. a Starbucks Manufacturing Emea (ďalej spoločne len „Starbucks“) žalobu vo veci T-636/16. Komisia predložila vyjadrenie k žalobe 16. marca 2017. Replika bola podaná 26. júna 2017 a duplika 20. októbra 2017.

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní

- 88 Všeobecný súd 12. júla 2017 na návrh siedmej komory Všeobecného súdu rozhodol podľa článku 28 Rokovacieho poriadku o postúpení veci rozšírenej komore.

- 89 Vzhľadom na to, že člen rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu sa nemohol zúčastniť prejednávania veci, predseda Všeobecného súdu rozhodnutím z 1. augusta 2017 určil podpredsedu Všeobecného súdu na doplnenie komory.
- 90 Predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu rozhodnutím z 12. decembra 2017 vyhovel návrhu sudcu spravodajcu, aby bola vec T-636/16 prejednaná prednostne na základe článku 67 ods. 2 Rokovacieho poriadku.

2. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie

- 91 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 7. apríla 2017 a opraveným podaniami doručenými 23. apríla 2018 požiadali spoločnosti Starbucks vo vzťahu k Írsku o dôverné zaobchádzanie s určitými informáciami v žalobe, vo vyjadrení k žalobe, v replike, v duplike, ako aj v niektorých prílohách týchto vyjadrení.

3. O návrhoch účastníkov konania

- 92 Spoločnosti Starbucks navrhujú, aby Všeobecný súd:
- zrušil články 1 až 4 napadnutého rozhodnutia,
 - subsidiárne zrušil článok 2 ods. 1 napadnutého rozhodnutia,
 - uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania vo veci T-636/16.
- 93 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zamietol žalobu vo veci T-636/16 ako nedôvodnú,
 - uložil spoločnostiam Starbucks povinnosť nahradiť trovy konania vo veci T-636/16.

C. O spojení vecí na účely ústnej časti konania a o ústnej časti konania

- 94 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 23. februára 2017 požiadali spoločnosti Starbucks o spojenie vecí T-760/15 a T-636/16 na účely ústnej časti konania.
- 95 Predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu rozhodnutím zo 7. júna 2017 rozhodol, že v tomto štádiu konania nespojí veci T-760/15 a T-636/16.
- 96 Na základe rozhodnutia predsedu rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu z 8. mája 2018 boli veci T-760/15 a T-636/16 spojené na účely ústnej časti konania v súlade s článkom 68 Rokovacieho poriadku.
- 97 Všeobecný súd na základe návrhu sudcu spravodajcu rozhodol o začatí ústnej časti konania a v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania upravených v článku 89 Rokovacieho poriadku vyzval účastníkov konania, aby odpovedali na písomné otázky. Účastníci konania reagovali na toto opatrenie na zabezpečenie priebehu konania v stanovenej lehote.
- 98 Podaniami doručenými do kancelárie Všeobecného súdu 7. a 15. júna 2018 požiadali spoločnosti Starbucks o dôverné zaobchádzanie s určitými informáciami uvedenými v ich odpovedi na opatrenia na zabezpečenie priebehu konania, ako aj v odpovedi Komisie.

- 99 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 8. júna 2018 predložili spoločnosti Starbucks pripomienky k správe pre pojednávanie.
- 100 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 14. júna 2018 požiadala Komisia o stiahnutie pripomienok spoločností Starbucks k správe pre pojednávanie.
- 101 Írsko po doručení len nedôverných verzií dokumentov uvedených v bodoch 91, 98 a 99 vyššie nevznieslo nijakú námietku proti žiadostiam o dôverné zaobchádzanie, ktoré boli vo vzťahu k nemu podané.
- 102 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 26. júna 2018 požiadali spoločnosti Starbucks o povolenie používať technické prostriedky na pojednávaní a navrhli počas pojednávania výsluch znalca. Na pojednávaní bola Komisia vyzvaná, aby ústne predložila svoje pripomienky k uvedenej žiadosti, pričom Komisia zas požiadala o povolenie používať na pojednávaní technické prostriedky.
- 103 Prednesy účastníkov konania s použitím požadovaných technických prostriedkov a ich odpovede na otázky, ktoré im Všeobecný súd položil, boli vypočuté na pojednávaní 2. júla 2018.
- 104 Účastníci konania boli vypočutí na pojednávaní o prípadnom spojení vecí T-760/15 a T-636/16 na účely konečného rozhodnutia, čo Všeobecný súd zaznamenal do zápisnice z pojednávania.

III. Právne posúdenie

- 105 Pred analýzou žalobných dôvodov vo veci samej, ktoré uviedli účastníci konania, je na účely preskúmania týchto žalôb najprv potrebné vyriešiť určité procesné otázky, ktoré títo účastníci vzniesli.

A. Procesné otázky

- 106 Pokiaľ ide o procesné otázky, ktoré v tomto prípade vznikajú, najprv treba preskúmať prípadné spojenie prejednávanych vecí na účely konečného rozhodnutia. Ďalej je potrebné preskúmať návrh Komisie, aby pripomienky spoločností Starbucks z 8. júna 2018 k správe pre pojednávanie boli vyňaté zo spisu. Napokon treba preskúmať otázku prípustnosti prílohy A.7 žaloby vo veci T-760/15, ktorú spochybnila Komisia.

1. O spojení prejednávanych vecí na účely konečného rozhodnutia

- 107 Predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu postúpil podľa článku 19 ods. 2 Rokovacieho poriadku rozšírenej siedmej komore Všeobecného súdu rozhodnutie o spojení vecí T-760/15 a T-636/16 na účely konečného rozhodnutia, ktoré patrilo do jeho právomoci.
- 108 Keďže účastníci konania boli na pojednávaní vypočutí v súvislosti s prípadným spojením vecí, je vhodné spojiť veci T-760/15 a T-636/16 na účely konečného rozhodnutia z dôvodu ich vzájomnej súvislosti.

2. O žiadosti, aby boli zo spisu vyňaté pripomienky spoločností Starbucks k správe pre pojednávanie

- 109 Komisia listom zo 14. júna 2018 požiadala Všeobecný súd, aby zo spisu vo veciach T-760/15 a T-636/16 vyňal list spoločností Starbucks z 8. júna 2018 (pozri bod 100 vyššie) v rozsahu, v akom obsahuje pripomienky k správe pre pojednávanie, z dôvodu, že také pripomienky nie sú upravené v Rokovacom poriadku ani v praktických vykonávacích ustanoveniach tohto poriadku.

- 110 Je potrebné pripomenúť, že predseda rozšírenej siedmej komory Všeobecného súdu rozhodnutím z 13. júna 2018 rozhodol o založení listu spoločností Starbucks z 8. júna 2018 do spisu. Ďalej treba pripomenúť, že len Všeobecný súd rozhoduje o tom, že do spisu je potrebné založiť podania, ktoré nie sú upravené v Rokovacom poriadku. Návrh Komisie, aby bol zo spisu vyňatý list z 8. júna 2018, treba teda zamietnuť.
- 111 Podľa článku 84 ods. 1 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu je uvádzanie nových dôvodov počas konania prípustné len vtedy, ak sú tieto dôvody založené na právnych a skutkových okolnostiach, ktoré vyšli najavo v priebehu konania.
- 112 Keďže spoločnosti Starbucks neuviedli žiadne odôvodnenie ohľadom oneskoreného predloženia tvrdení uvedených v ich liste z 8. júna 2018, treba ich zamietnuť ako neprípustné, ako tvrdila Komisia, v rozsahu, v akom idú nad rámec bežných pripomienok k dôvernosti a presnosti správy pre pojednávanie tým, že menia a dopĺňajú žalobné dôvody uvedené v žalobe.

3. O prípustnosti prílohy A.7 žaloby vo veci T-760/15

- 113 Komisia spochybňuje prípustnosť prílohy A.7 žaloby vo veci T-760/15, ktorá obsahuje schematické porovnanie určitých aspektov fungovania zmlúv uzavretých medzi skupinou Starbucks a niektorými tretími stranami. Podstatné skutkové a právne okolnosti, na ktorých sa žaloba zakladá, musia byť podľa Komisie uvedené aspoň stručným, avšak súdržným a zrozumiteľným spôsobom v samotnom texte žaloby, inak sú neprípustné. V prejednávanej veci však táto podmienka nie je splnená.
- 114 Je potrebné pripomenúť, že na základe článku 21 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie a článku 76 písm. d) Rokovacieho poriadku musí byť v každej žalobe uvedený predmet konania, dôvody a tvrdenia, na ktorých je žaloba založená, a stručné zhrnutie uvedených dôvodov. Tieto údaje musia byť dostatočne jasné a presné na to, aby umožnili žalovanému pripraviť si obhajobu a Všeobecnému súdu rozhodnúť o žalobe, a to prípadne aj bez ďalších podporných informácií. Na prípustnosť žaloby sa vyžaduje, aby z jej samotného textu vyplývali podstatné skutkové a právne okolnosti, na ktorých sa zakladá, a to aspoň stručne, pritom však súdržným a zrozumiteľným spôsobom. Hoci text žaloby môže byť v určitých bodoch podporený a doplnený odkazom na konkrétne časti dokumentov v prílohe, celkové odvolávanie sa na iné písomnosti, aj keď sú priložené k žalobe, nemôže zakryť nedostatok základných prvkov právnej argumentácie, ktoré musia byť na základe vyššie uvedených ustanovení uvedené v žalobe. Prílohy sa môžu zohľadniť iba v rozsahu, v akom podporujú alebo dopĺňajú dôvody alebo tvrdenia, ktoré žalobkyne výslovne uviedli v texte svojich písomných podaní, a v rozsahu, v akom je možné s presnosťou určiť v nich obsiahnuté skutočnosti, ktoré podporujú alebo dopĺňajú uvedené dôvody alebo tvrdenia. Okrem toho nie je povinnosťou Všeobecného súdu, aby v prílohách hľadal a identifikoval dôvody a tvrdenia, ktoré by mohol považovať za základ žaloby, keďže prílohy majú len dôkaznú a podpornú funkciu (pozri rozsudok zo 14. marca 2013, Fresh Del Monte Produce/Komisia, T-587/08, EU:T:2013:129, body 268 až 271 a citovanú judikatúru).
- 115 V prejednávanej veci je potrebné poznamenať, že pokiaľ ide o zmluvy uzavreté medzi skupinou Starbucks a externými pražiarmi a výrobcami výrobkov z kávy, Holandské kráľovstvo uvádza, že príloha A.7 obsahuje „schematické zhrnutie porovnaných bodov zmlúv predložených Komisiou...“, v ktorom sú prevzaté tri citované rozdiely“, v žalobe vo veci T-760/15. Holandské kráľovstvo však v bodoch 140 až 155 žaloby vo veci T-760/15 uvádza dôvody, ktoré podľa neho preukazujú, že zmluvy, ktoré Komisia uvádza vo svojom napadnutom rozhodnutí, nie sú porovnateľné so zmluvným vzťahom medzi spoločnosťami Alki a SMBV.
- 116 V tejto súvislosti treba konštatovať, že všetky tvrdenia uvedené v prílohe A.7 žaloby vo veci T-760/15 dostatočne jasne a presne vyplývajú z bodov 140 až 155 žaloby vo veci T-760/15. V prípade neexistujúcej prílohy A.7 žaloby vo veci T-760/15 by teda Komisia bola schopná pripraviť svoju

obhajobu a Všeobecný súd rozhodnúť o žalobe. Jediná pridaná hodnota prílohy A.7 žaloby vo veci T-760/15 spočíva teda v tom, že sú v nej uvedené špecifické zmluvy, ktorých sa týkajú tvrdenia Holandského kráľovstva, keď v bodoch 140 až 155 žaloby odkazuje na „väčšinu“ uvedených zmlúv.

- 117 Tvrdenie Komisie, že príloha A.7 žaloby vo veci T-760/15 musí byť zamietnutá ako neprípustná, treba teda zamietnuť.

B. O uvádzaných žalobných dôvodoch a o štruktúre preskúmania týchto žalôb

- 118 Vo veciach T-760/15 a T-636/16 boli podané žaloby o zrušenie napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom sa v ňom kvalifikuje dohoda APP ako štátna pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a v akom sa v ňom nariaďuje vymáhanie súm, ktoré Holandské kráľovstvo nevybralo od spoločnosti SMBV ako daň z príjmov právnických osôb.
- 119 Holandské kráľovstvo uvádza na podporu svojej žaloby päť dôvodov a spoločnosti Starbucks dva dôvody, ktoré sa z väčšej časti prekrývajú.
- 120 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v rámci prvého žalobného dôvodu vo veci T-760/15, ako aj v rámci prvej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 spochybňujú preskúmanie selektívnej povahy dohody APP, ktoré vykonala Komisia. Konkrétne tvrdia, že Komisia použila na účely preskúmania selektivity APP nesprávny referenčný rámec.
- 121 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v rámci druhého, tretieho a štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-760/15, ako aj v rámci druhej časti prvého a druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 tvrdia, že analýza Komisie, podľa ktorej dohoda APP poskytuje spoločnosti SMBV výhodu, je nesprávna.
- 122 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks konkrétne v rámci druhého žalobného dôvodu vo veci T-760/15 a druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 v podstate uvádzajú porušenie článku 107 ZFEÚ v tom, že Komisia nesprávne preskúmala existenciu výhody z hľadiska princípu nezávislého vzťahu, ktorý je súčasťou práva Únie, a porušila tým daňovú autonómiu členských štátov.
- 123 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v rámci tretieho žalobného dôvodu vo veci T-760/15, ako aj v rámci tretej časti prvého žalobného dôvodu a prvej, druhej, štvrtej a piatej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 v podstate uvádzajú porušenie článku 107 ZFEÚ v tom, že Komisia nesprávne konštatovala, že voľba MČOR na stanovenie transferových cien predstavovala výhodu. Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v podstate spochybňujú primárnu časť odôvodnenia Komisie, ktorá sa týka existencie daňového zvýhodnenia v prospech spoločnosti SMBV a ktorá je uvedená v odôvodneniach 255 až 361 napadnutého rozhodnutia. Tieto žalobné dôvody sa týkajú prvej až tretej časti odôvodnenia uvedenej v bode 53 vyššie.
- 124 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v rámci štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-760/15 a v tretej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 tvrdia, že Komisia porušila článok 107 ZFEÚ tým, že nesprávne konštatovala, že pravidlá uplatnenia MČOR, aké boli schválené v APP, poskytujú spoločnosti SMBV výhodu. Tieto žalobné dôvody sa týkajú štvrtej až šiestej časti odôvodnenia uvedenej v bode 54 vyššie.
- 125 Holandské kráľovstvo v rámci piateho žalobného dôvodu vo veci T-760/15 tvrdí, že bola porušená zásada náležitej starostlivosti.
- 126 Pokiaľ ide o analýzu žalobných dôvodov, ktoré uviedlo Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks, najprv je potrebné preskúmať žalobný dôvod spochybňujúci existenciu princípu nezávislého vzťahu, ktorý Komisia opisuje v napadnutom rozhodnutí. Ďalej je potrebné preskúmať žalobné dôvody, ktoré

spochybňujú, že by Komisia vo svojej prvej až šiestej časti odôvodnenia uvedenej v bodoch 53 a 54 vyššie preukázala, že dohoda APP predstavuje výnimku z holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb a poskytuje spoločnosti SMBV výhodu v zmysle článku 107 ZFEÚ. Okrem toho je potrebné analyzovať žalobný dôvod, ktorý spochybňuje, že by Komisia v rámci svojho odôvodnenia obmedzeného referenčného rámca uvedeného v bode 55 vyššie preukázala, že dohoda APP sa odlišuje od obmedzeného referenčného rámca pozostávajúceho z článku 8b CIT a vyhlášky o transferovom oceňovaní a poskytuje spoločnosti SMBV výhodu v zmysle článku 107 ZFEÚ. Napokon za predpokladu, že by preskúmanie existencie výhody viedlo k zamietnutiu uvedených žalobných dôvodov, bude potrebné preskúmať žalobné dôvody založené na tom, že sporné opatrenie nebolo selektívne, a na porušení povinnosti náležitej starostlivosti.

- 127 V tejto súvislosti treba ďalej pripomenúť, že kvalifikácia štátnej pomoci si podľa judikatúry vyžaduje splnenie všetkých podmienok uvedených v článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Platí teda, že na to, aby mohlo byť opatrenie kvalifikované ako štátna pomoc v zmysle tohto ustanovenia, musí ísť po prvé o zásah zo strany štátu alebo prostredníctvom štátnych prostriedkov, tento zásah musí byť po druhé spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, po tretie musí poskytovať príjemcovi selektívnu výhodu a po štvrté musí narúšať alebo ohrozovať hospodársku súťaž (pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40 a citovanú judikatúru).
- 128 Ako však v tomto prípade vyplýva z predložených žalobných dôvodov uvedených v bodoch 118 až 125 vyššie, Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks nespochybňujú spôsob, akým Komisia posúdila prvé dve podmienky a štvrtú podmienku, ktoré je potrebné splniť na to, aby bolo opatrenie kvalifikované ako štátna pomoc. Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks totiž za predpokladu, že by Komisia preukázala, že dohoda APP poskytuje daňovú výhodu, nespochybňujú, že táto dohoda predstavuje zásah zo strany štátu alebo prostredníctvom štátnych prostriedkov, že môže ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi a že narúša alebo ohrozuje hospodársku súťaž. Prvé štyri žalobné dôvody uvedené vo veci T-760/15 majú v podstate spochybniť konštatovanie Komisie, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV selektívnu výhodu.
- 129 Pokiaľ ide ďalej o preukázanie selektívnej výhody, treba poukázať na to, že postup Komisie, ktorý je založený na súčasnom preskúmaní kritérií výhody a selektivity, nie je sám osebe nesprávny, keďže sa preskúma výhoda, ako aj jej selektívna povaha. Všeobecný súd však považuje za vhodné najprv preskúmať, či Komisia mohla oprávnene dospieť k záveru o existencii výhody, skôr než prípadne preskúmala otázku, či sa táto výhoda má považovať za selektívnu.
- 130 Následne je potrebné analyzovať tvrdenia Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks o tom, že dohoda APP neposkytla spoločnosti SMBV výhodu v zmysle článku 107 ZFEÚ.

C. O existencii princípu nezávislého vzťahu v oblasti kontroly štátnej pomoci a o dodržaní zásady daňovej autonómie členských štátov

- 131 Holandské kráľovstvo vo svojom druhom žalobnom dôvode tvrdí, že Komisia sa dopustila pochybenia, keď uplatnila princíp nezávislého vzťahu vyplývajúci z práva Únie, pričom ho označila za kritérium na posúdenie existencie štátnej pomoci. Spoločnosti Starbucks uvádzajú v podstate rovnaké výhrady v druhej časti svojho prvého žalobného dôvodu.
- 132 Holandské kráľovstvo po prvé tvrdí, že z rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), z ktorého Komisia vychádza pri vymedzení princípu nezávislého vzťahu uplatňovaného v práve Únie, nemožno vyvodiť existenciu takého princípu. Komisia okrem toho neuviedla, na akom základe stanovila, že v práve Únie existuje princíp nezávislého vzťahu, ani nekonkretizovala obsah tohto princípu. Spoločnosti Starbucks dodávajú, že bez ohľadu na to, že dodržiavanie článku 107 ZFEÚ skutočne predstavuje obmedzenie daňovej autonómie členských štátov, Komisia prekročila právomoci, ktoré sú jej zverené článkom 107 ZFEÚ. Spoločnosti Starbucks vytykajú

Komisii, že pod zámienkou zásady rovnosti zaobchádzania nahradila normy holandského daňového práva princípom v oblasti transferového oceňovania, a teda stanovila hmotnoprávne pravidlá daňového práva.

- 133 Holandské kráľovstvo po druhé tvrdí, že Komisia nemohla skúmať dohodu APP z hľadiska princípu nezávislého vzťahu vyplývajúceho z práva Únie, keďže na účely preskúmania štátnej pomoci sú relevantné len právne predpisy a vnútroštátna právna úprava dotknutého členského štátu. Holandské kráľovstvo konkrétne tvrdí, že existenciu výhody možno skúmať výlučne z hľadiska nákladov, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet spoločnosti podľa vnútroštátneho práva, a nie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu vyplývajúceho z práva Únie. Spoločnosti Starbucks okrem toho dodávajú, že Komisia nezohľadnila holandské právo a svoje odôvodnenie dokonca založila na rozdielnych, ba až protichodných úvahách v oblasti transferového oceňovania.
- 134 Írsko v prvom rade dodáva, že Komisia, ktorá bola povinná uznať výnimku, neporovnávala situáciu spoločností Starbucks s nijakým iným daňovníkom, iba sa usilovala uplatniť princíp nezávislého vzťahu. Írsko ďalej tvrdí, že Komisia nemôže stanoviť povinnosť uplatniť pravidlá, ktoré neboli nikdy súčasťou vnútroštátneho systému. Pripustenie zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti daní by teda ohrozilo autonómiu a zvrchovanosť členských štátov. Napokon Írsko tvrdí, že v rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), nebol uplatnený princíp nezávislého vzťahu vyplývajúci z práva Únie vzhľadom na to, že tento princíp bol v danej veci súčasťou belgického vnútroštátneho práva a že rozsudok odkazuje na smernicu OECD, ktorá bola zahrnutá do belgického vnútroštátneho práva.
- 135 Komisia spochybňuje tieto tvrdenia. Predovšetkým tvrdí, že skúmala existenciu selektívnej výhody z hľadiska referenčného rámca vyplývajúceho z vnútroštátneho práva, a nie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu. Z napadnutého rozhodnutia totiž jasne vyplývalo, že existencia výhody bola analyzovaná na základe porovnania s daňovou povinnosťou, ktorú by obvykle mala spoločnosť SMBV na základe bežného režimu holandskej dane z príjmov právnických osôb.
- 136 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v rámci tohto žalobného dôvodu v podstate vytýkajú Komisii, že uplatnila princíp nezávislého vzťahu vyplývajúci z práva Únie v rozpore s daňovou autonómiou členských štátov a že preskúmala dohodu APP iba z hľadiska tohto princípu bez zohľadnenia holandského práva.
- 137 Predovšetkým treba uviesť, ako vyplýva najmä z odôvodnení 252, 267 a 408 napadnutého rozhodnutia, že preskúmanie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu, ktorý Komisia opisuje v napadnutom rozhodnutí, je súčasťou jej primárnej analýzy selektívnej výhody. Ako je uvedené v bode 35 vyššie, táto primárna analýza je v prvom rade založená na preskúmaní, či predstavuje dohoda APP výnimku z holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb. V tejto súvislosti treba uviesť, že Komisia v odôvodneniach 232 až 244 napadnutého rozhodnutia uviedla, že cieľom holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb je zdaníť zisky všetkých spoločností so sídlom v Holandsku, či už sú alebo nie sú integrované, a že tieto dva typy spoločností sa vzhľadom na tento cieľ nachádzajú v podobnej skutkovej a právnej situácii.
- 138 Pokiaľ ide o definíciu princípu nezávislého vzťahu, Komisia v odôvodneniach 258 a 261 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že podľa tohto princípu by sa za transakcie v rámci skupiny mala poskytnúť odmena ako v prípade, že by boli dohodnuté medzi nezávislými spoločnosťami. Komisia v odôvodnení 262 napadnutého rozhodnutia dodala, že cieľom uvedeného princípu je zabezpečiť, aby sa transakcie v rámci skupiny na daňové účely posudzovali vo vzťahu k zisku, ktorý by sa dosiahol, pokiaľ by transakciu uzavreli samostatné spoločnosti. Komisia okrem toho na pojednávaní uviedla, že princíp nezávislého vzťahu je podľa nej nástrojom na posúdenie cenovej úrovne transakcií v rámci skupiny, čo Všeobecný súd zaznamenal do zápisnice z pojednávania.

- 139 Pokiaľ ide o právnu povahu princípu nezávislého vzťahu, Komisia v odôvodnení 264 napadnutého rozhodnutia usúdila, že princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutnou súčasťou skúmania daňových opatrení priznaných spoločnostiam v skupine na základe článku 107 ZFEÚ bez ohľadu na to, či členský štát tento princíp začlenil do svojho vnútroštátneho právneho systému. Komisia konkrétne uviedla, že princíp nezávislého vzťahu, ktorý uplatnila, je všeobecnou zásadou rovnosti zaobchádzania v daňovej oblasti, ktorá patrí do pôsobnosti článku 107 ZFEÚ. Vo francúzskej verzii napadnutého rozhodnutia je v tejto súvislosti uvedená „zásada spravodlivého zaobchádzania“, čo je chybný preklad výrazu „zásada rovnosti zaobchádzania“. Komisia založila toto konštatovanie na rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), o daňovom režime koordinačných centier v Belgicku, v ktorom Súdny dvor konštatoval, že metóda určenia zdaniteľných príjmov stanovená uvedeným režimom poskytuje týmto centrárom selektívnu výhodu. Komisia konkrétne odkazuje na bod 96 rozsudku, v ktorom Súdny dvor konštatoval, že metóda určenia zdaniteľných príjmov uvedených centier „neumožňuje dospieť k prevodným cenám blízkyim cenám používaným v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“.
- 140 Pokiaľ ide o uplatnenie princípu nezávislého vzťahu, Komisia v odôvodnení 263 napadnutého rozhodnutia uviedla, že na účely posúdenia, či Holandské kráľovstvo priznalo selektívnu výhodu spoločnosti SMBV, musí teda overiť, či sa metóda, ktorú holandský daňový orgán prostredníctvom dohody APP prijal na účely stanovenia zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV v Holandsku, odlišuje od metódy, ktorá vedie k spoľahlivému odhadu výsledku na základe trhu, a teda od princípu nezávislého vzťahu. Komisia v odôvodnení 264 napadnutého rozhodnutia dodala, že princíp nezávislého vzťahu bol uplatnený na určenie, či boli zdaniteľné zisky spoločnosti patriacej do skupiny na účely výpočtu dane z príjmov právnických osôb vypočítané na základe metódy, ktorá sa približuje trhovým podmienkam, aby sa s touto spoločnosťou na základe bežného režimu dane z príjmov právnických osôb nezaobchádzalo priaznivejšie, ako sa zaobchádza so spoločnosťami, ktoré nie sú integrované a ktorých zdaniteľné zisky boli stanovené trhovými podmienkami.
- 141 Treba teda preskúmať, či Komisia mohla analyzovať predmetné opatrenie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu opísaného v napadnutom rozhodnutí a zhrnutého v bodoch 138 až 140 vyššie, ktorý je založený na preskúmaní, či bola za transakcie v rámci skupiny poskytnutá odmena ako v prípade, že by boli dohodnuté za trhových podmienok.
- 142 Aj keď priame dane podľa ustálenej judikatúry patria za súčasného stavu vývoja práva Únie do právomoci členských štátov, tie pri výkone tejto právomoci musia dodržiavať právo Únie (pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a tam citovanú judikatúru). Hoci sa teda zásahy členských štátov v oblasti priamych daní týkajú otázok, ktoré neboli predmetom harmonizácie v Únii, nie sú vylúčené z pôsobnosti právnej úpravy týkajúcej sa kontroly štátnej pomoci.
- 143 Z toho vyplýva, že Komisia môže kvalifikovať daňové opatrenie ako štátnu pomoc, pokiaľ sú splnené podmienky takej kvalifikácie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81). Členské štáty musia totiž vykonávať svoju právomoc v oblasti daní v súlade s právom Únie (rozsudok z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). V tejto súvislosti sa teda musia zdržať prijatia akéhokoľvek opatrenia, ktoré by mohlo predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom.
- 144 Pokiaľ ide o podmienku, že predmetné opatrenie musí priniesť hospodársku výhodu, treba pripomenúť, že za štátnu pomoc sa považujú zásahy, ktoré sú bez ohľadu na formu spôsobilé priamo alebo nepriamo zvýhodniť podniky alebo ktoré treba považovať za hospodársku výhodu, ktorú by podnik, ktorý je príjemcom pomoci, za normálnych trhových podmienok nezískal (pozri rozsudky z 2. septembra 2010, Komisia/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a citovanú judikatúru, a z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

- 145 Z toho vyplýva, že opatrenie, ktorým verejné orgány priznajú určitým podnikom priaznivejšie daňové zaobchádzanie, ktoré napriek tomu, že nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, stavia jeho príjemcov do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14, a pozri tiež rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovanú judikatúru).
- 146 V prípade daňových opatrení možno samotnú existenciu výhody preukázať len porovnaním s takzvaným „obvyklým“ zdanením (rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Také opatrenie priznáva teda príjemcovi hospodársku výhodu, keďže znižuje náklady, ktoré obvykle zafažujú rozpočet podniku a ktoré bez toho, aby boli subvenciami v striktnom zmysle slova, majú z toho dôvodu rovnakú povahu a rovnaké účinky (rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).
- 147 Na účely určenia, či ide o daňovú výhodu, treba teda porovnať situáciu príjemcu, ktorá vyplýva z uplatnenia predmetného opatrenia, so situáciou príjemcu v prípade neexistencie predmetného opatrenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La Mancha/Komisia, C-91/17 P a C-92/17 P, neuvverejnený, EU:C:2018:284, bod 114) a v prípade uplatnenia bežných daňových pravidiel.
- 148 V súvislosti s určením daňového postavenia integrovanej spoločnosti, ktorá je súčasťou skupiny spoločností, treba na úvod poukázať na to, že ceny transakcií, ktoré vykonala táto spoločnosť v rámci skupiny, neboli stanovené v trhových podmienkach. Tieto ceny sú totiž dohodnuté medzi spoločnosťami, ktoré patria do tej istej skupiny, takže na ne nepôsobia trhové sily.
- 149 Pokiaľ však vnútroštátne daňové právo nerozlišuje medzi integrovanými spoločnosťami a samostatnými spoločnosťami na účely ich zdanenia daňou z príjmov právnických osôb, znamená to, že toto právo zdaňuje zisk vyplývajúci z hospodárskej činnosti takej integrovanej spoločnosti ako v prípade, keď by vyplýval z transakcií uskutočnených za trhové ceny. Za týchto podmienok treba konštatovať, že keď Komisia v rámci právomoci, ktorú jej zveruje článok 107 ods. 1 ZFEÚ, posudzuje daňové opatrenie poskytnuté takej integrovanej spoločnosti, môže porovnať daňovú povinnosť takej integrovanej spoločnosti, ktorá vyplýva z uplatnenia uvedeného daňového opatrenia, s daňovou povinnosťou vyplývajúcou z uplatnenia bežných pravidiel zdanenia podľa vnútroštátneho práva na spoločnosť, ktorá sa nachádza v porovnateľnej skutkovej situácii a ktorá vykonáva činnosť v trhových podmienkach.
- 150 Okrem toho ako Komisia správne uviedla v napadnutom rozhodnutí, tieto závery potvrdzuje rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), týkajúci sa belgického daňového práva, ktoré stanovilo, že s integrovanými spoločnosťami a so samostatnými spoločnosťami sa zaobchádza za rovnakých podmienok. Súdny dvor totiž v bode 95 tohto rozsudku uznal, že je potrebné porovnať režim pomoci, ktorý predstavuje výnimku, so „všeobecným daňovým režimom na základe rozdielov medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“.
- 151 Pokiaľ v tomto rámci vnútroštátne orgány prostredníctvom daňového opatrenia poskytnutého integrovanej spoločnosti schválili určitú cenovú úroveň transakcie v rámci skupiny, Komisia môže na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ preskúmať, či táto cenová úroveň zodpovedá úrovni, ktorá by sa použila v trhových podmienkach, s cieľom overiť, či z toho vyplýva zníženie nákladov obvykle zafažujúcich rozpočet dotknutej spoločnosti, ktoré jej poskytuje výhodu v zmysle uvedeného článku. Princíp nezávislého vzťahu, aký opisuje Komisia v napadnutom rozhodnutí, predstavuje teda nástroj, na základe ktorého môže vykonať toto preskúmanie v rámci výkonu svojich právomocí podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Komisia okrem toho v odôvodnení 261 napadnutého rozhodnutia správne uviedla, že princíp nezávislého vzťahu predstavuje „[referenčné] kritérium“ na určenie, či integrovaná spoločnosť získala na základe daňového opatrenia, ktoré stanovuje jej transferové ceny, výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

- 152 Okrem toho je potrebné spresniť, že pokiaľ Komisia uplatní tento nástroj s cieľom preskúmať, či zdaniteľný zisk integrovanej spoločnosti na základe daňového opatrenia zodpovedá spoľahlivému odhadu zdaniteľného zisku vyplývajúceho z trhových podmienok, môže konštatovať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ len pod podmienkou, že rozdiel medzi oboma porovnávacími kritériami presahuje nepresnosti vyplývajúce z metódy uplatnenej na výpočet uvedeného odhadu.
- 153 V prejednávanej veci sa dohoda APP týka určenia zdaniteľného príjmu spoločnosti SMBV na základe zákona CIT, podľa ktorého sa bez ohľadu na otázku, či sa majú bežné pravidlá zdanenia definovať extenzívnym alebo reštriktívnym spôsobom, majú integrované spoločnosti a samostatné spoločnosti v Holandsku zdaňovať rovnakým spôsobom, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb. Komisia mohla teda preskúmať, či bol zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV na základe dohody APP nižší než daňová povinnosť SMBV v prípade, že by dohoda APP neexistovala, a na základe bežných daňových pravidiel holandského práva. Keďže SMBV je integrovanou spoločnosťou a cieľom CIT je zdaňovať zisk vyplývajúci z hospodárskej činnosti takej integrovanej spoločnosti, aký by vyplýval z transakcií uskutočnených za trhovú cenu, v rámci preskúmania dohody APP je potrebné porovnať zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV vyplývajúci z uplatnenia dohody APP so situáciou vyplývajúcou z uplatnenia bežných pravidiel zdanenia podľa holandského práva na spoločnosť v porovnateľnej skutkovej situácii, ktorá vykonáva svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže. Pokiaľ bola v tomto rámci v dohode APP schválená určitá cenová úroveň transakcie v rámci skupiny, je potrebné preskúmať, či táto cenová úroveň zodpovedá úrovni, ktorá by sa použila v trhových podmienkach.
- 154 V tejto súvislosti treba uviesť, že pokiaľ ide o posúdenie otázky, či integrovaná spoločnosť získala výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, Komisii nemožno vytýkať, že použila metódu stanovenia transferových cien, ktorú považuje v prejednávanej veci za primeranú na účely preskúmania výšky transferových cien v prípade transakcie alebo viacerých úzko súvisiacich transakcií, ktoré boli súčasťou sporného opatrenia. Komisia je však povinná odôvodniť svoju voľbu metódy.
- 155 Aj keď Komisia správne poznamenala, že smernica OECD nemôže byť pre ňu formálne záväzná, nič to nemení na tom, že táto smernica vychádza z prác, ktoré vykonali skupiny odborníkov, že vyjadruje konsenzus dosiahnutý na medzinárodnej úrovni, pokiaľ ide o transferové oceňovanie, a že z tohto dôvodu má určitý praktický význam pri výklade otázok týkajúcich sa transferového oceňovania, ako Komisia uznala v odôvodnení 66 napadnutého rozhodnutia.
- 156 Komisia sa teda správne domnievala, že v rámci svojej analýzy podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ môže posúdiť, či bola za transakcie v rámci skupiny poskytnutá odmena ako v prípade, že by boli dohodnuté za trhových podmienok. Ďalšie tvrdenia Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks nespochybujú toto konštatovanie.
- 157 Pokiaľ ide po prvé o tvrdenie Holandského kráľovstva, že Komisia nekonkretizovala obsah princípu nezávislého vzťahu, aký je opísaný v napadnutom rozhodnutí, stačí pripomenúť, že z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že ide o nástroj, na základe ktorého možno preskúmať, či bola za transakcie v rámci skupiny poskytnutá odmena ako v prípade, že by sa na nich dohodli nezávislé spoločnosti (pozri bod 138 vyššie). Toto tvrdenie treba teda zamietnuť.
- 158 Pokiaľ Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks po druhé tvrdia, že princíp nezávislého vzťahu, aký opisuje Komisia v napadnutom rozhodnutí, jej sám osebe umožňuje stanoviť zdaniteľný príjem spoločnosti a že to má za následok skrytú harmonizáciu v oblasti priamych daní v rozpore s daňovou autonómiou členských štátov, toto tvrdenie treba zamietnuť.
- 159 Pokiaľ totiž v prípade neexistujúcej právnej úpravy Únie v tejto oblasti patrí určenie zdaniteľného základu a rozloženie daňového bremena medzi jednotlivé výrobné faktory a jednotlivé hospodárske odvetvia do právomoci členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97), neznamená to, že článok 107 ZFEÚ sa neuplatní na akékoľvek daňové opatrenie, ktoré sa

dotýka najmä zdaniteľného základu zohľadneného daňovými orgánmi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104). Z toho vyplýva, že Komisia nemá za súčasného stavu práva Únie právomoc, ktorá by jej umožnila nezávisle definovať takzvané „bežné“ zdanenie integrovanej spoločnosti bez ohľadu na vnútroštátne daňové predpisy. Pokiaľ však vnútroštátne daňové predpisy definujú takzvané „bežné“ zdanenie a samotnú existenciu výhody treba preukázať vo vzťahu k týmto predpisom, nič to nemení na tom, že hoci tieto vnútroštátne predpisy stanovujú, že samostatné spoločnosti a integrované spoločnosti sú zdaňované za rovnakých podmienok, Komisia môže na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ preskúmať, či úroveň transferových cien v rámci skupiny, ktorú schválili vnútroštátne orgány pri určovaní základu dane integrovanej spoločnosti, zodpovedá cenovej úrovni transakcie, ktorá bola dohodnutá za trhových podmienok.

- 160 Keď teda Komisia skúma, či metóda potvrdená v rámci vnútroštátneho daňového opatrenia vedie k výsledku, ktorý bol stanovený v súlade s princípom nezávislého vzťahu definovaným v bode 137 vyššie, neprekračuje svoje právomoci.
- 161 Keďže Holandské kráľovstvo po tretie tvrdí, že Komisia neuviedla nijaký právny základ princípu nezávislého vzťahu, je potrebné poukázať na to, že v odôvodneniach 264 a 265 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že princíp nezávislého vzťahu opísaný v napadnutom rozhodnutí existuje bez ohľadu na to, či bol tento princíp začlenený do vnútroštátneho právneho poriadku. Komisia tiež konkrétne uviedla, že neskúmala, či je dohoda APP v súlade s princípom nezávislého vzťahu stanoveným v § 8b CIT alebo vo vyhláske o transferovom oceňovaní, ktoré začlenili princíp nezávislého vzťahu do holandského práva. Komisia tiež potvrdila, že princíp nezávislého vzťahu, ktorý uplatnila, bol odlišný od princípu zakotveného v článku 9 modelovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku.
- 162 Komisia však v odôvodnení 264 napadnutého rozhodnutia tiež uviedla, že princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutne neoddeliteľnou súčasťou preskúmania daňových opatrení poskytnutých spoločnostiam v skupine podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ a že princíp nezávislého vzťahu je všeobecnou zásadou rovnosti zaobchádzania v oblasti daní, ktorá patrí do pôsobnosti článku 107 ZFEÚ.
- 163 Z napadnutého rozhodnutia teda vyplýva, že Komisiou opísaný princíp nezávislého vzťahu je nástrojom, ktorý sa oprávnene používa v rámci preskúmania vykonaného podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 164 Je pravda, že Komisia na pojednávaní predovšetkým tvrdila, že princíp nezávislého vzťahu opísaný v napadnutom rozhodnutí nevyplýva z práva Únie ani z medzinárodného práva, ale že je súčasťou bežného daňového systému upraveného vnútroštátnym právom. Komisia teda zastáva názor, že ak si členský štát v rámci svojho vnútroštátneho daňového systému zvolí prístup samostatného právneho subjektu, podľa ktorého sa daňové právo vzťahuje na právne subjekty, a nie na hospodárske subjekty, princíp nezávislého vzťahu je nevyhnutným dôsledkom tohto prístupu, ktorý má v dotknutom členskom štáte záväznú povahu, bez ohľadu na to, či je princíp nezávislého vzťahu výslovne alebo implicitne stanovený vo vnútroštátnom práve.
- 165 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v tejto súvislosti na pojednávaní uviedli, že Komisia na základe týchto tvrdení zrejme zmenila svoje stanovisko, pokiaľ ide o princíp nezávislého vzťahu opísaný v napadnutom rozhodnutí. Aj za predpokladu, že by sa potvrdil výklad Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, je však v každom prípade potrebné uviesť, že Komisia nemôže v štádiu pojednávania zmeniť právny základ princípu nezávislého vzťahu, ktorý je uvedený v napadnutom rozhodnutí (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. júna 1998, British Airways a i./Komisia, T-371/94 a T-394/94, EU:T:1998:140, bod 116).
- 166 V každom prípade treba konštatovať, že spresnenie uvedené na pojednávaní nespochybňuje konštatovanie uvedené v bode 156 vyššie, podľa ktorého z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že princíp nezávislého vzťahu je súčasťou preskúmania podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Zo všetkých

pisomných podaní Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks okrem toho vyplýva, že pochopili napadnuté rozhodnutie v tom zmysle, že princíp nezávislého vzťahu opísaný Komisiou v napadnutom rozhodnutí patrí do rámca preskúmania vnútroštátneho daňového opatrenia podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

- 167 Holandské kráľovstvo a Írsko po štvrté v podstate tvrdia, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nesprávne potvrdila existenciu všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania na účely dane z príjmov integrovaných a neintegrovaných spoločností.
- 168 Je pravda, že Komisia v odôvodnení 264 napadnutého rozhodnutia uviedla, že princíp nezávislého vzťahu je všeobecnou zásadou rovnosti zaobchádzania v oblasti daní, ktorá patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Také tvrdenie však nemožno vytrhnúť z kontextu a nemožno ho vykladať v tom zmysle, že Komisia potvrdila existenciu všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti daní, ktorá vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ, v dôsledku čoho by sa pôsobnosť uvedeného článku príliš rozšírila.
- 169 V každom prípade z odôvodnení 258 až 267 napadnutého rozhodnutia a najmä z odôvodnení 262 a 265 tohto rozhodnutia nepriamo, ale nevyhnutne vyplýva, že Komisia poňala princíp nezávislého vzťahu opísaný v napadnutom rozhodnutí len ako nástroj, na základe ktorého mohla preskúmať, či bola za transakcie v rámci skupiny poskytnutá odmena ako v prípade, že by sa na nich dohodli nezávislé spoločnosti. Tvrdenie Holandského kráľovstva a Írska nemôže spochybniť konštatovanie uvedené v bodoch 147 až 156 vyššie, že Komisia mohla v rámci svojej analýzy podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ preskúmať, či bola za transakcie v rámci skupiny poskytnutá odmena ako v prípade, že by boli dohodnuté za trhových podmienok.
- 170 Tvrdenie Holandského kráľovstva a Írska treba preto v tejto súvislosti zamietnuť.
- 171 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks po piate tvrdia, že Komisia vykonala posúdenie z hľadiska princípu nezávislého vzťahu, ale neposúdila existenciu výhody na základe vnútroštátneho daňového práva. V tejto súvislosti treba poznamenať, že z odôvodnení 267, 341, 415 a 416 napadnutého rozhodnutia jasne vyplýva, že Komisia posúdila existenciu výhody z hľadiska holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb. V rámci osobitného preskúmania šiestich častí odôvodnenia a prípadného preskúmania odôvodnenia obmedzeného referenčného rámca bude potrebné preskúmať, či bolo toto posúdenie chybné.
- 172 Na základe toho, čo bolo uvedené vyššie, treba zamietnuť druhý žalobný dôvod vo veci T-760/15 a druhú časť prvého žalobného dôvodu vo veci T-636/16, podľa ktorých sa Komisia dopustila pochybenia, keď uviedla princíp nezávislého vzťahu ako kritérium posúdenia existencie štátnej pomoci. Práve vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 137 až 170 vyššie treba teda analyzovať dôvodnosť každej časti odôvodnenia uvedenej v napadnutom rozhodnutí (pozri body 53 a 54 vyššie).

D. O spochybnení primárneho odôvodnenia týkajúceho sa existencie daňovej výhody v prospech spoločnosti SMBV (odôvodnenia 275 až 361 napadnutého rozhodnutia)

1. O voľbe metódy MČOR v prejednávanej veci a o nepreskúmaní transakcie v rámci skupiny, na základe ktorej bola dohoda APP v skutočnosti predložená (prvá časť odôvodnenia)

- 173 Prvá časť tretieho žalobného dôvodu vo veci T-760/15, ako aj tretia časť prvého žalobného dôvodu a prvá a druhá časť druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 sa týkajú analýzy Komisie uvedenej v napadnutom rozhodnutí, podľa ktorej nebola po prvé v správe o transferovom oceňovaní uvedená ani analyzovaná transakcia, ktorá bola v skutočnosti v dohode APP ocenená, konkrétne poplatok, a po druhé na účely stanovenia výšky poplatku sa mala uprednostniť metóda CUP, aby sa stanovil čistý zisk

za výrobné a distribučné činnosti spoločnosti SMBV. Tieto dve výhrady vo vzťahu k APP sú ako zásadná otázka uvedené pred konkrétnou analýzou Komisie, podľa ktorej mala byť úroveň poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, nulová, a úroveň ceny zelených kávových zŕn od roku 2011 bola príliš vysoká, teda pred otázkami, ktoré budú preskúmané v bodoch 217 až 404 nižšie.

- 174 Holandské kráľovstvo v prvej časti tretieho odvolacieho dôvodu vo veci T-760/15 spochybňuje tvrdenie Komisie, že na základe metódy MČOR nemožno nezávisle preskúmať a posúdiť súlad poplatku s princípom nezávislého vzťahu. Tvrdí, že toto tvrdenie je nesprávne a nemôže spochybniť relevantnosť voľby MČOR v prejednávanej veci.
- 175 Holandské kráľovstvo po prvé tvrdí, že z napadnutého rozhodnutia zrejme vyplýva, že Komisia použila metódu stanovenia transferových cien samoúčelne, hoci ide len o prostriedok na posúdenie súladu podmienok transakcií v rámci skupiny s princípom nezávislého vzťahu. Pokiaľ však zvolená metóda viedla k výsledku, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, Komisia ju nemôže spochybniť z dôvodu, že poplatok a výška marže uplatnenej na režijnú cenu zelených kávových zŕn neboli preskúmané samostatne. Okrem toho podľa Holandského kráľovstva sa Komisia nemohla domnievať, že smernica OECD uprednostňuje používanie tradičných metód, akou je metóda CUP, v porovnaní s transakčnými metódami, akou je MČOR. Naproti tomu z bodu 2 vyhlášky o transferovom oceňovaní, ako aj z odseku 4.9 smernice OECD v znení z roku 1995 vyplýva, že platiteľ dane si môže zvoliť metódu transferového oceňovania, pokiaľ zvolená metóda vedie k nezávislému trhovému výsledku.
- 176 Holandské kráľovstvo sa po druhé domnieva, že praženie kávových zŕn a poskytovanie logistických a administratívnych služieb na účet spoločnosti Alki sú na rozdiel od tvrdení Komisie v napadnutom rozhodnutí jedinými transakciami, ktorých sa dohoda APP týka. Cieľom APP nie je určiť, či je poplatok v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Holandské kráľovstvo okrem toho poznamenáva, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nevysvetlila dôvody, ktoré ju viedli k predpokladu, že APP bola podaná a uzavretá z dôvodu licenčnej zmluvy a poplatku.
- 177 Holandské kráľovstvo po tretie tvrdí, že MČOR bola v prejednávanej veci najvhodnejšou metódou. Podľa Holandského kráľovstva bola táto metóda zvolená hlavne z dôvodu, že neexistujú podobné externé alebo interné transakcie, ktoré sú potrebné na uplatnenie metódy CUP, s ktorými by bolo možné porovnať transakcie medzi spoločnosťami Alki a SMBV a tiež odmenu, ktorá bola s nimi spojená. Naproti tomu podľa Holandského kráľovstva sa metóda MČOR mohla uplatniť v prípade spoločnosti SMBV z dôvodu, že v skutočnosti existovali dostupné informácie o prevádzkovom zisku spoločností, ktoré boli porovnateľné s touto spoločnosťou z hľadiska činnosti, a to praženia kávových zŕn.
- 178 Spoločnosti Starbucks v tretej časti prvého žalobného dôvodu a v druhej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 tvrdia, že MČOR bola v tomto prípade najvhodnejšou metódou na účely výpočtu transferových cien a že Komisia nemohla odmietnuť MČOR z dôvodov uvedených v napadnutom rozhodnutí. Vzhľadom na to, že metóda MČOR bola podľa spoločnosti Starbucks správne uplatnená na účely výpočtu nezávislej trhovej odmeny spoločnosti SMBV, nie je potrebné osobitne skúmať platby poplatku zo strany SMBV, keďže tieto platby nemohli mať vplyv na jej odmenu, ktorá bola vypočítaná na základe MČOR.
- 179 Spoločnosti Starbucks po prvé konkrétne uvádzajú, že tvrdenie Komisie, podľa ktorého existuje striktné pravidlo v prospech používania metódy CUP, nemá nijaký základ v holandskom daňovom práve alebo v smernici OECD. Okrem toho sa domnievajú, že použitie odlišnej metódy v oblasti transferového oceňovania nemá samo osebe za následok zníženie sumy daňovej povinnosti, keďže cieľom všetkých metód je dosiahnuť stanovenie zisku, ktorý zohľadňuje nezávislé trhové transferové ceny. Namietanie metodického pochybenia nestačí na preukázanie existencie výhody.

- 180 Po druhej Komisia podľa spoločností Starbucks porovnala cenu zelenej kávy a poplatok za „kontrolované“ transakcie (v rámci skupiny) v rozpore s holandským daňovým právom. Spoločnosti Starbucks si však zvolili metódu MČOR, lebo v dohode o pražení boli uvedené rôzne transakcie v rámci skupiny, na základe ktorých boli spoločnosti SMBV zverené bežné činnosti s nízkym rizikom, konkrétne činnosti praženia a balenia kávy, ako aj činnosti administratívnej a logistickej podpory.
- 181 Spoločnosti Starbucks po tretie tvrdia, že napadnuté rozhodnutie neobsahuje nijaké tvrdenie o tom, že by samotná skutočnosť, že neboli zistené a analyzované transakcie spoločnosti SMBV v rámci skupiny, stačila na preukázanie existencie výhody, a že toto tvrdenie bolo po prvý raz uvedené vo vyjadrení k žalobe vo veci T-636/16, a je teda neprípustné.
- 182 Komisia tieto tvrdenia spochybňuje.
- 183 Komisia po prvé vysvetľuje, že nikde v napadnutom rozhodnutí nestanovuje striktné pravidlo, že by sa metóda CUP mala uplatniť skôr než iná metóda stanovenia transferových cien, ale že najspoľahlivejšia metóda musí byť zvolená vzhľadom na okolnosti veci. Komisia najprv preukázala, že dohoda APP bola predložená a schválená na účely stanovenia ceny licenčnej zmluvy o duševnom vlastníctve medzi spoločnosťami SMBV a Alki, a následne dospela k záveru, že vzhľadom na to, že možno určiť cenu porovnateľnú s cenou tejto transakcie, v prejednávanej veci sa mala použiť skôr metóda CUP než metóda MČOR. Komisia tvrdí, že na tento účel vychádzala z usmernení uvedených v smernici OECD.
- 184 Komisia po druhej tvrdí, že metóda schválená v dohode APP na účely stanovenia sumy poplatku, na základe ktorého spoločnosť SMBV platí spoločnosti Alki zostávajúci zisk z predaja pražených zrn a výrobkov, ktoré nesúvisia s kávou, nemôže viesť k výsledku, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Totiž vzhľadom na to, že podľa Komisie existovali porovnateľné transakcie, na základe ktorých bolo možné odhadnúť hodnotu poplatku, daňový poradca mal použiť metódu CUP, aby definoval cenu poplatku, ktorý má spoločnosť SMBV zaplatiť spoločnosti Alki a ktorý je transakciou, na základe ktorej bola dohoda APP v skutočnosti predložená a schválená. Okrem toho ceny, ktoré fakturovala spoločnosť SCBV spoločnosti SMBV za zelené kávové zrná, mali byť takisto predmetom analýzy transferových cien. Komisia tvrdí, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks, je stanovenie individuálnych transferových cien samotnou podstatou tohto princípu. Určenie a analýza kontrolovaných transakcií a transakcií na voľnom trhu predstavuje teda prvý nevyhnutný krok pre posúdenie nezávislej povahy transferových cien.
- 185 Komisia po tretie tvrdí, že Holandské kráľovstvo nepredložilo dôkaz o tom, že by metóda MČOR bola v prejednávanej veci vhodnejšia ako metóda CUP. Komisia totiž predovšetkým tvrdí, že smernica OECD v znení z roku 1995, ktoré bolo účinné v čase, keď bola dohoda APP uzavretá, a v znení z roku 2010 uprednostňuje tradičné metódy založené na transakciách, akou je napríklad CUP, v porovnaní s transakčnými ziskovými metódami. Podľa Komisie sa však v prejednávanej veci nevyskytujú osobitné okolnosti, ktoré by odôvodnili uprednostnenie metódy MČOR pred metódou CUP.

a) Úvodné pripomienky

- 186 Na úvod je potrebné poznamenať, že znenie dohody APP uvedené v bodoch 12 až 16 vyššie si vyžaduje dve významné spresnenia.
- 187 Po prvé, medzi účastníkmi konania je nesporné, že metódou uplatnenou v dohode APP je naozaj metóda MČOR. Holandské kráľovstvo v tejto súvislosti v žalobe vo veci T-760/15 a na pojednávaní spresnilo, že odkaz na metódu zvýšených nákladov v dohode APP predstavuje netechnické použitie tohto výrazu.

- 188 Po druhé, účastníci konania vo svojich odpovediach na opatrenia na zabezpečenie priebehu konania a na pojednávaní uviedli, že v skutočnosti a na rozdiel od toho, čo sa uvádza v dohode APP, nebol poplatok, ktorý sa má platiť spoločnosti Alki, stanovený na základe rozdielu medzi ziskom dosiahnutým z výrobných a distribučných činností pred odpočítaním výdavkov spojených s poplatkom a odmenou spoločnosti SMBV, ale na základe rozdielu medzi celkovými príjmami SMBV na jednej strane a základom nákladov SMBV spolu s odmenou SMBV na strane druhej.
- 189 Okrem toho treba pripomenúť, že Komisia uviedla svoju prvú časť odôvodnenia týkajúcu sa existencie selektívnej výhody v odôvodneniach 272 a 275 až 285 napadnutého rozhodnutia, predovšetkým v oddiele 9.2.3.2 s názvom „V správe o transferovom oceňovaní nie sú posúdené vnútrogrupinové transakcie, v prípade ktorých bola [APP] podaná...“.
- 190 Komisia v odôvodneniach 272, 276 až 279 a 285 napadnutého rozhodnutia v podstate konštatovala, že v správe o transferovom oceňovaní, ktorú holandské daňové orgány schválili v rámci uzavretia dohody APP so spoločnosťou SMBV, neboli preukázané alebo analyzované kontrolované transakcie a transakcie na voľnom trhu spoločnosti SMBV, čo predstavovalo prvý nevyhnutný krok pre posúdenie nezávislej povahy transferových cien. Komisia konkrétne usúdila, že platenie poplatku za licenciu duševného vlastníctva v oblasti praženia medzi spoločnosťami Alki a SMBV bolo transakciou, na základe ktorej bola dohoda APP v skutočnosti predložená.
- 191 Komisia ďalej v odôvodneniach 280 až 284 napadnutého rozhodnutia v podstate tvrdila, že prístup založený na stanovení transferových cien individuálne v prípade každej transakcie má mať prednosť pred prístupom založeným na stanovení transferových cien v prípade činnosti ako celku. Inými slovami, Komisia sa domnievala, že metódu CUP treba uprednostniť pred transakčnými ziskovými metódami, akou je napríklad MČOR. Komisia v odôvodnení 285 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že vzhľadom na to, že analýza nezávislej trhovej odmeny v prípade spoločnosti SMBV uvedená v správe o transferovom oceňovaní vychádza z nesprávneho východiskového bodu, táto odmena musí byť na základe použitia metódy MČOR nesprávne odhadnutá. Okrem toho sa domnievala, že v správe o transferovom oceňovaní mali byť na stanovenie transferových cien v prejednávanej veci použité spoľahlivé porovnania s dostupnými informáciami o transakciách medzi nepridruženými subjektmi, ktoré v čase podania návrhu dohody APP vlastnili spoločnosti Starbucks.
- 192 Komisia okrem toho vo svojich písomných podaniach potvrdila, že prvá časť jej odôvodnenia je založená na tom, že sa v nej vytyka použitie metódy MČOR na účely stanovenia čistého zisku z výrobných a distribučných činností spoločnosti SMBV namiesto metódy CUP s cieľom stanoviť výšku poplatku. Komisia totiž tvrdila, že prvá časť jej odôvodnenia platí bez ohľadu na konštatovanie, že nezávislá trhovú hodnota poplatku je nulová. Skutočnosť, že v správe o transferovom oceňovaní neboli zistené ani analyzované kontrolované transakcie a transakcie na voľnom trhu spoločnosti SMBV, má za následok, že nebol vykonaný prvý nevyhnutný krok posúdenia nezávislej povahy obchodných podmienok uplatniteľných na transferové ceny medzi nepridruženými subjektmi.
- 193 Bez toho, aby bolo v tomto štádiu potrebné analyzovať výhradu spoločnosti Starbucks, že napadnuté rozhodnutie neobsahuje nijaké tvrdenie o tom, že by samotná skutočnosť, že neboli zistené a analyzované transakcie spoločnosti SMBV v rámci skupiny, stačila na preukázanie existencie výhody, pričom toto tvrdenie bolo prvýkrát uvedené vo vyjadrení k žalobe vo veci T-636/16 a je teda neprípustné, treba preskúmať, či výhrady, ktoré uvádza Komisia v rámci prvej časti odôvodnenia, umožňujú odôvodniť konštatovanie, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu z dôvodu, že samotná voľba metódy stanovenia transferových cien navrhutej v správe o transferovom oceňovaní nevedla k spoľahlivému odhadu výsledku na základe trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

b) O dôkaznom bremene

- 194 Treba pripomenúť, že v rámci preskúmania štátnej pomoci je v zásade úlohou Komisie, aby v napadnutom rozhodnutí predložila dôkaz o existencii takej pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2007, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisia*, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34, a z 25. júna 2015, *SACE a Sace BT/Komisia*, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 95). V tejto súvislosti je Komisia povinná uskutočniť konanie o preskúmaní dotknutých opatrení nestranne a s náležitou starostlivosťou, aby pri prijímaní konečného rozhodnutia, ktorým sa prípadne potvrdzuje nezlučiteľnosť alebo protiprávnosť pomoci, mala k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. septembra 2010, *Komisia/Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90, a z 3. apríla 2014, *Francúzsko/Komisia*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63).
- 195 Naproti tomu členský štát, ktorý zaviedol také rozlišovanie medzi spoločnosťami, musí preukázať, že je odôvodnené povahou a štruktúrou predmetného systému. Pojem štátna pomoc nezahŕňa totiž štátne opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú v dôsledku toho a *priori* selektívne, pokiaľ toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo zo štruktúry systému, do ktorého tieto opatrenia patria (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júna 2012, *BNP Paribas a BNL/Komisia*, C-452/10 P, EU:C:2012:366, body 120 a 121 a citovanú judikatúru).
- 196 Z toho vyplýva, že Komisia bola v napadnutom rozhodnutí povinná preukázať, že sú splnené podmienky existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tejto súvislosti treba konštatovať, že hoci je nesporné, že členský štát disponuje pri schvaľovaní transferových cien mierou voľnej úvahy, táto miera voľnej úvahy nemôže viesť k tomu, že Komisia by bola zbavená svojej právomoci preskúmať, či predmetné transferové ceny nevedú k poskytnutiu selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tejto súvislosti musí Komisia zohľadniť skutočnosť, že princíp nezávislého vzťahu jej umožňuje preskúmať, či transferová cena schválená členským štátom zodpovedá spoľahlivému odhadu výsledku na základe trhu a prípadne či odchýlka zistená v rámci tohto preskúmania nepresahuje nepresnosti vyplývajúce z metódy uplatnenej na výpočet uvedeného odhadu.

c) O rozsahu preskúmania, ktoré má vykonať Všeobecný súd

- 197 Pokiaľ ide o rozsah preskúmania, ktoré má Všeobecný súd vykonať v prejednávanej veci, je potrebné uviesť, že ako vyplýva z článku 263 ZFEÚ, predmetom žaloby pre neplatnosť je preskúmanie zákonnosti aktov prijatých inštitúciami Únie, ktoré sú v tomto článku vymenované. Cieľom ani dôsledkom analýzy dôvodov uvedených v rámci takej žaloby nie je teda nahradiť celkové vyšetrovanie veci v rámci správneho konania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. septembra 2010, *Komisia/Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 84).
- 198 Pokiaľ ide o problematiku štátnej pomoci, treba pripomenúť, že pojem štátna pomoc, aký je definovaný v Zmluve o FEÚ, predstavuje právny pojem a má sa vykladať na základe objektívnych kritérií. Z tohto dôvodu musí súd Únie v zásade a s ohľadom na konkrétne okolnosti sporu, o ktorom rozhoduje, ako aj na technickú povahu alebo zložitnosť posúdení uskutočnených Komisiou vykonať celkové preskúmanie, pokiaľ ide o otázku, či opatrenie patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudky zo 4. septembra 2014, *SNCM a Francúzsko/Corsica Ferries France*, C-533/12 P a C-536/12 P, EU:C:2014:2142, bod 15, a z 30. novembra 2016, *Komisia/Francúzsko a Orange*, C-486/15 P, EU:C:2016:912, bod 87).
- 199 Pokiaľ ide o otázku, či je metóda stanovenia transferovej ceny integrovanej spoločnosti v súlade s princípom nezávislého vzťahu, treba pripomenúť, ako už bolo uvedené vyššie, že keď Komisia používa tento nástroj v rámci svojho posúdenia podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, musí zohľadniť jeho približný charakter. Preskúmanie Všeobecného súdu má teda overiť, či pochybenia zistené

v napadnutom rozhodnutí, na základe ktorých Komisia konštatovala výhodu, presahujú nepresnosti charakteristické pre uplatnenie metódy určenej na získanie spoľahlivého odhadu výsledku na základe trhu.

d) O opomenutí a neanalyzovaní poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, v dohode APP

- 200 Pokiaľ ide o konštatovanie Komisie, že v správe o transferovom oceňovaní nebola uvedená ani analyzovaná transakcia, ktorej cena bola v skutočnosti stanovená v dohode APP, je potrebné poznamenať, že Komisia v odôvodnení 276 napadnutého rozhodnutia vysvetlila, že zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV bol nižší než skutočne vykázaný zisk z dôvodu, že holandské daňové orgány súhlasili s tým, že skutočná suma zisku spoločnosti SMBV v Holandsku bola na účely dane z príjmov právnických osôb znížená o sumu poplatku za duševné vlastníctvo v oblasti praženia. Komisia z toho v odôvodneniach 277 a 278 napadnutého rozhodnutia vyvodzuje, že poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia je transakciou, na základe ktorej bola dohoda APP v skutočnosti predložená, a že metóda, na základe ktorej možno stanoviť výšku tohto poplatku ako korekčnej premennej, je transakcia, ktorej transferová cena bola v skutočnosti stanovená v dohode APP. Tiež sa domnievala, že cena kávových zŕn mala byť predmetom analýzy.
- 201 V tejto súvislosti stačí konštatovať, že samotné nedodržanie metodických pravidiel nemá nevyhnutne za následok zníženie daňovej povinnosti. Ďalej je potrebné, aby Komisia preukázala, že na základe metodických pochybení, ktoré zistila v dohode APP, nemožno dosiahnuť spoľahlivý odhad nezávislého trhového výsledku a že viedli k zníženiu zdaniteľného zisku v porovnaní s daňovou povinnosťou vyplývajúcou z uplatnenia bežných pravidiel zdanenia podľa vnútroštátneho práva na spoločnosť, ktorá sa nachádza v skutkovej situácii porovnateľnej so spoločnosťou SMBV a ktorá vykonáva činnosti v trhových podmienkach. Samotné konštatovanie metodického pochybenia v zásade teda nestačí na preukázanie, že dohoda APP poskytla výhodu spoločnosti SMBV, a teda preukázanie existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ZFEÚ.
- 202 Okrem toho treba pripomenúť, že cieľom jednotlivých metód stanovenia transferových cien, či už ide o CUP alebo MČOR, je dosiahnuť úroveň zisku, ktorá vyjadruje nezávislú trhovú transferovú cenu, a že v zásade nemožno konštatovať, že na základe metódy nemožno dosiahnuť spoľahlivý odhad trhového výsledku.
- 203 Z toho vyplýva, že samotná skutočnosť, že v správe o transferovom oceňovaní ani v dohode APP nebol podľa Komisie poplatok posúdený ako transakcia, ktorej transferová cena bola v skutočnosti v dohode APP stanovená, a nebolo v nich analyzované, či bol poplatok v súlade s princípom nezávislého vzťahu, nestačí ako dôkaz o tom, že tento poplatok nebol v skutočnosti v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Len na základe tohto konštatovania nemožno teda preukázať, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu.
- 204 Navyše je potrebné poznamenať, že tvrdenie Komisie, že v správe o transferovom oceňovaní nebol poplatok posúdený ani analyzovaný ako transakcia, ktorej transferová cena bola v skutočnosti v dohode APP stanovená, je založené na tom, že v správe o transferovom oceňovaní sa platenie poplatku nepovažuje za korekčnú premennú v štruktúre tejto navrhutej odmeny. V tejto súvislosti treba poznamenať, že správa o transferovom oceňovaní nijako neopomína licenčnú zmluvu uzavretú medzi spoločnosťami SMBV a Alki. Táto dohoda je totiž uvedená v opise činností skupiny Starbucks v regióne EMEA a v Holandsku, ako aj v grafickom zobrazení transakcií regiónu EMEA. Daňový poradca skupiny Starbucks zohľadnil teda tieto transakcie, keď navrhol odmenu spoločnosti SMBV.
- 205 Výhradu Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, že Komisia nesprávne konštatovala, že chýbajúca osobitná analýza poplatku v správe o transferovom oceňovaní a v dohode APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu, treba teda prijať.

e) O požiadavke uprednostnenia metódy CUP pred metódou MČOR

- 206 Pokiaľ ide o tvrdenie Komisie, že metóda CUP mala byť uprednostnená pred metódou MČOR, keďže prvá uvedená metóda je uplatniteľná v prejednávanej veci, treba po prvé poznamenať, že v prejednávanej veci bolo v dohode APP schválené použitie MČOR na účely určenia prevádzkovej marže z výrobných a distribučných činností spoločnosti SMBV. V dohode APP bolo pritom schválené, že poplatok sa v podstate stanovuje ako rozdiel medzi prevádzkovým ziskom dosiahnutým v súvislosti s výrobnou a distribučnou činnosťou a prevádzkovou maržou. Z toho vyplýva, že v dohode APP nie je priamo stanovené použitie metódy stanovenia transferových cien na účely výpočtu výšky poplatku, ktorá je definovaná ako čistá zostatková hodnota.
- 207 Z úvah uvedených v bodoch 148 až 156 vyššie vyplýva, že vzhľadom na to, že poplatok je transakciou v rámci skupiny, ktorej výška bola stanovená v dohode APP, Komisia bola v rámci svojej analýzy na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ oprávnená preskúmať na základe použitia metódy stanovenia transferových cien, ktorú považovala za vhodnú v prejednávanej veci, či bola suma poplatku stanovená ako v prípade, že by bola dohodnutá za trhových podmienok.
- 208 Aj keď Komisia v rámci napadnutého rozhodnutia tvrdí, že metóda CUP sa mala uprednostniť pred metódou MČOR, aby sa mohla určiť nezávislá trhová výška poplatku, nekonštatuje, že by v dohode APP výška poplatku nebola v skutočnosti vypočítaná na základe metódy stanovenia transferových cien a najmä na základe MČOR. Metóda MČOR je naproti tomu v dohode APP použitá na účely stanovenia odmeny spoločnosti SMBV za výrobné a distribučné činnosti. Tvrdenie Komisie spochybňuje teda skutočnosť, že na účely stanovenia odmeny spoločnosti SMBV za výrobné a distribučné činnosti sa použila metóda MČOR namiesto metódy CUP, ktorá mala byť podľa Komisie použitá na výpočet výšky poplatku.
- 209 V tejto súvislosti treba konštatovať, že na výpočet cenovej úrovne jednotlivých transakcií v rámci skupiny sa uplatňujú obe metódy. Aj keď však Komisia tvrdí, že v smernici OECD je vyjadrené určité uprednostnenie používania tradičných metód, akou je metóda CUP, nemôže požadovať preskúmanie inej transakcie, ako je tá, ktorej transferová cena bola v dohode APP stanovená na základe metódy MČOR, len na základe skutočnosti, že transferová cena za túto druhú transakciu sa mala stanoviť na základe metódy CUP. Pravidlo, na ktoré sa odvoláva Komisia, umožňuje iba zvoliť si vhodnú metódu určenia transferových cien pre rovnaký typ transakcií alebo úzko súvisiace transakcie. Voľba metódy určenia transferových cien nie je totiž sama osebe cieľom, ale uskutočňuje sa vzhľadom na transakciu v rámci skupiny, ktorej nezávislá trhová výška sa musí stanoviť, a nie naopak.
- 210 Po druhé treba pripomenúť, ako už bolo uvedené v bodoch 146 a 147 vyššie, že daňové opatrenie priznáva hospodársku výhodu, pokiaľ vedie k zníženiu daňovej povinnosti príjemcu v porovnaní s povinnosťou, ktorú by tento príjemca musel obvykle znášať v prípade neexistencie uvedeného opatrenia.
- 211 Ako však bolo uvedené v bode 201 vyššie, samotné nedodržanie metodických pravidiel nevedie nevyhnutne k zníženiu daňovej povinnosti. Z toho vyplýva, že samotné konštatovanie pochybení pri voľbe alebo uplatnení metódy stanovenia transferových cien zo strany Komisie v zásade nestačí na preukázanie existencie výhody.
- 212 V odôvodneniach 275 až 285 napadnutého rozhodnutia však Komisia neuvádza nijakú skutočnosť, na základe ktorej by bolo možné dospieť k záveru, že bez uskutočnenia porovnania s výsledkom, ktorý by sa dosiahol na základe metódy CUP, vedie voľba metódy MČOR nevyhnutne k príliš nízkemu výsledku. V tejto súvislosti sa totiž Komisia v odôvodnení 284 napadnutého rozhodnutia obmedzuje iba na tvrdenie, že daňovník je povinný overiť, či metóda stanovenia transferových cien, ktorú si zvolil, viedla k spoľahlivému odhadu nezávislej trhovej ceny, skôr než majú daňové orgány možnosť schváliť návrh dohody APP založený na tejto metóde.

- 213 Okrem toho je potrebné konštatovať, že povinnosť, ktorú Komisia uvádza, patrí do daňového práva, a hoci jej porušenie môže mať dôsledky z daňového hľadiska, z hľadiska štátnej pomoci nemožno na základe takého porušenia predpokladať, že metóda zvolená daňovníkom neposkytuje spoľahlivý odhad výsledku na základe trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- 214 Pre úplnosť treba pripomenúť, že (pozri bod 10 vyššie) bod 2 vyhlášky o transferovom oceňovaní stanovuje, že holandský daňový orgán musí vždy začať skúmanie transferových cien z hľadiska metódy, ktorú si daňovník zvolil v čase transakcie. Toto pravidlo je v súlade s bodom 1.68 smernice OECD v znení z roku 1995. Z toho vyplýva, že daňovník si môže v zásade slobodne zvoliť metódu transferového oceňovania, pokiaľ zvolená metóda vedie v prípade dotknutej transakcie k výsledku, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Hoci je daňovník pri výbere metódy transferového oceňovania povinný zohľadniť spoľahlivosť tejto metódy v dotknutej situácii, tento postup konkrétne nemá za cieľ donútiť ho k tomu, aby posúdil všetky metódy a následne uviedol dôvody, pre ktoré zvolená metóda poskytuje vzhľadom na dané podmienky najlepší výsledok.
- 215 Z toho vyplýva, že v prejednávanej veci sa Komisia nemohla domnievať, že metóda CUP mala byť v zásade uprednostnená pred metódou MČOR.
- 216 Výhradu Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, že Komisia sa nesprávne domnievala, že samotná voľba metódy MČOR v prejednávanej veci poskytuje spoločnosti SMBV výhodu bez toho, aby bolo potrebné preskúmať tvrdenie spoločností Starbucks, ktoré spochybňuje prípustnosť niektorých tvrdení Komisie, treba teda prijať.

2. O otázke, či mal byť poplatok, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, nulový (druhá časť odôvodnenia)

- 217 Holandské kráľovstvo v rámci druhej časti tretieho žalobného dôvodu vo veci T-760/15 uvádza, že Komisia nesprávne tvrdí, že odmena, ktorú platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, mala byť nulová a že z toho vyplývala výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Zmluvy uzavreté medzi skupinou Starbucks a externými pražiarmi a výrobcami výrobkov z kávy, na ktorých je založené porovnanie, ktoré vykonala Komisia, nemožno totiž použiť na porovnanie zmluvných dohôd medzi spoločnosťami Alki a SMBV na základe metódy CUP. Holandské kráľovstvo sa domnieva, že Komisia nepreukázala, že metóda MČOR nevedla k nezávislému trhovému výsledku.
- 218 Spoločnosti Starbucks v rámci štvrtej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 v podstate tvrdia, že analýza Komisie týkajúca sa poplatku vychádza takmer výlučne z dôkazov, ktoré neboli dostupné v apríli 2008. Okrem toho Komisia v rozpore s holandským daňovým právom a smernicou OECD nepreukázala nezávislé trhové rozpätie poplatku, ale dospela k záveru, že tento poplatok by sa mal rovnať nule. Spoločnosti Starbucks sa podobne ako Holandské kráľovstvo domnievajú, že všetci tretí výrobcovia uvedení v napadnutom rozhodnutí, ktorí rovnako ako spoločnosť SMBV dodávajú kávové výrobky označené ochrannou známkou Starbucks do predajní alebo ďalším predajcom, platia značné poplatky za používanie duševného vlastníctva spoločností Starbucks v oblasti praženia. Subdodávatelia, ktorí na rozdiel od spoločnosti SMBV nedodávajú také výrobky zákazníkovi, ale zabezpečujú iba pražiarske služby pre skupinu Starbucks, neplatia žiadne poplatky. Na rozdiel od toho, čo je konštatované v napadnutom rozhodnutí, hodnota duševného vlastníctva v oblasti praženia vzniká, keď sa kávové výrobky označené ochrannou známkou Starbucks predávajú predajníam a ďalším predajcom, ktorí sú ochotní zaplatiť za tieto výrobky prémiovú cenu. Spoločnosť Starbucks navyše tvrdí, že na rozdiel od toho, čo je konštatované v napadnutom rozhodnutí, v prípade skúmaného obdobia boli pražiarske činnosti spoločnosti SMBV v každom prípade rentabilné.
- 219 Komisia spochybňuje tieto tvrdenia.

220 Komisia po prvé v podstate tvrdí, že porovnála sumu poplatkov v rámci siedmich zmlúv uvedených v odôvodnení 300 napadnutého rozhodnutia so sumou poplatku v rámci vzťahu medzi spoločnosťami SMBV a Alki. Komisia okrem toho vysvetľuje, že vo veci T-760/15 vychádzala tiež zo zmlúv uvedených v odôvodnení 303 napadnutého rozhodnutia a vo veci T-636/16 to tak v zásade nebolo. Komisia dodáva, že ďalej vychádzala z dohôd medzi konkurentmi skupiny Starbucks a tretími spoločnosťami pražiacimi kávu, ktoré sú uvedené v odôvodneniach 305 až 308 napadnutého rozhodnutia, a dospela k záveru, že nezávislá trhová hodnota poplatku plateného v rámci vzťahu medzi spoločnosťami SMBV a Alki mala byť nulová. Komisia dodáva, že v odôvodneniach 292 až 298 napadnutého rozhodnutia vysvetlila dôvody, na základe ktorých sa domnievala, že tieto transakcie sú východiskom priameho porovnania, na základe ktorého možno určiť výšku poplatku, ktorý má spoločnosť SMBV platiť spoločnosti Alki výmenou za duševné vlastníctvo v oblasti praženia.

221 Komisia po druhé tvrdí, že nespochybňuje, že duševné vlastníctvo v oblasti praženia môže predstavovať hodnotu. Hodnota tohto duševného vlastníctva sa však nevyužívala pred tým, ako predajne spoločnosť Starbucks predávali kávové výrobky značky Starbucks konečným zákazníkom. Duševné vlastníctvo v oblasti praženia nemožno teda podľa Komisie považovať za výhodu spoločnosti SMBV, za ktorú sa musí platiť poplatok.

a) Úvodné pripomienky

222 Je potrebné pripomenúť, že Komisia svoju druhú časť odôvodnenia uviedla v odôvodneniach 286 až 341 napadnutého rozhodnutia v rámci oddielu 9.2.3.3 s názvom „Licenčný poplatok Alki LP vyplývajúci zo záväzného stanoviska k stanoveniu metódy ocenenia SMBV nie je ocenený ako nezávislý“.

223 Na úvod je potrebné uviesť dve poznámky.

224 Po prvé treba uviesť, že medzi účastníkmi konania je nesporné, že poplatok v zásade predstavoval odpočítateľný náklad v holandskom daňovom práve. Okrem toho je nesporné, že vzhľadom na to, že ide o transakciu v skupine Starbucks, je poplatok transakciou v rámci skupiny. Z bodov 147 až 156 vyššie vyplýva, že výška takej transakcie musí byť na účely stanovenia dane z príjmov právnických osôb spoločnosti SMBV posúdená ako v prípade, keď by bola stanovená za trhových podmienok.

225 Po druhé treba poznamenať, že hoci Komisia konštatovala, že výška poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, mala byť nulová, v odôvodnení 310 napadnutého rozhodnutia uznala, že know-how v oblasti praženia kávy a kávových kriviek môže predstavovať hodnotu. Rovnako v bode 126 svojho vyjadrenia k žalobe vo veci T-636/16 Komisia vysvetľuje, že nepopiera, že duševné vlastníctvo v oblasti praženia môže predstavovať hodnotu.

226 Z toho vyplýva, že jedinou otázkou, ktorá je medzi účastníkmi konania sporná, je otázka, aká by bola výška transferovej ceny za poplatok, ak by bola stanovená za trhových podmienok.

227 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Komisia v odôvodneniach 286 až 341 napadnutého rozhodnutia tvrdí, že poplatok, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, mal byť nulový. Komisia totiž podľa znenia napadnutého rozhodnutia netvrdí, že by úroveň uvedeného poplatku mala byť nižšia ako úroveň poplatku schváleného v dohode APP, ale že nemal byť zaplatený nijaký poplatok. Komisia sama tvrdí, že nevykonala nijaký odhad rozpätia, pokiaľ ide o sumu poplatku, z dôvodu, že táto suma mala byť presne nulová (odôvodnenie 340 napadnutého rozhodnutia).

228 Komisia v napadnutom rozhodnutí podporila svoj výklad, podľa ktorého mal byť poplatok platený spoločnosťou SMBV spoločnosti Alki nulový, tromi skutočnosťami.

- 229 Pokiaľ ide o prvú skutočnosť, Komisia tvrdila, že variabilná povaha poplatku počas obdobia rokov 2006 až 2014 bola „prvotným znakom“, z ktorého vyplývalo, že suma tejto platby nesúvisí s hodnotou duševného vlastníctva v oblasti praženia (odôvodnenie 289 napadnutého rozhodnutia). Pokiaľ ide o druhú skutočnosť, Komisia tvrdila, že spoločnosť SMBV nemala vo vzťahu k spoločnosti Alki prospech z hodnoty duševného vlastníctva v oblasti praženia (odôvodnenia 301 až 313 napadnutého rozhodnutia). Pokiaľ ide o tretiu skutočnosť, Komisia vysvetlila, že v dohodách o výrobe uzavretých spoločnosťami Starbucks s tretími osobami nebol požadovaný nijaký poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia (odôvodnenia 291 až 309 napadnutého rozhodnutia).
- 230 Okrem toho Komisia v napadnutom rozhodnutí zamietla tvrdenia, ktoré uviedlo Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks počas správneho konania. Komisia konkrétne konštatovala, že poplatok nepredstavuje odmenu za prevod podnikateľských rizík (odôvodnenia 319 až 332 napadnutého rozhodnutia) a že suma poplatku nie je odôvodnená sumami, ktoré platila spoločnosť Alki spoločnosti Starbucks US za technológiu na základe dohody o rozdelení nákladov (odôvodnenia 333 až 338 napadnutého rozhodnutia).
- 231 V dôsledku toho treba po prvé stručne vysvetliť teóriu, ktorú Komisia uviedla v napadnutom rozhodnutí, pokiaľ ide o činnosti spoločnosti SMBV súvisiace s poplatkami a o relevantné bežné pravidlá zdanenia. Tieto skutočnosti predstavujú totiž základ, z ktorého vychádza analýza výšky poplatku, ktorú uskutočnila Komisia v napadnutom rozhodnutí. Po druhé je potrebné preskúmať tvrdenie spoločností Starbucks, že analýza Komisie týkajúca sa poplatkov nemohla vychádzať z dôkazov, ktoré neboli dostupné v apríli 2008. Po tretie je potrebné analyzovať tvrdenia Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, ktoré sa týkajú otázky, kto využíval duševné vlastníctvo v oblasti praženia. Po štvrté treba preskúmať, či bola Komisia oprávnená konštatovať na základe porovnania s poplatkami stanovenými v zmluvách s tretími osobami, že poplatok mal byť nulový. Po piate je potrebné preskúmať tvrdenie, ktoré Komisia uviedla na pojednávaní, že v napadnutom rozhodnutí v skutočnosti tvrdila, že úroveň poplatku mala byť nižšia než úroveň schválená v dohode APP.

b) O činnostiach spoločnosti SMBV súvisiacich s poplatkom

- 232 Pokiaľ ide o činnosti spoločnosti SMBV, ktoré sú relevantné pre analýzu poplatku, v prvom rade je nesporné, že SMBV praží zelené kávové zrná, ktoré kupuje od spoločnosti SCTC.
- 233 Komisia ďalej v napadnutom rozhodnutí, najmä v odôvodneniach 49, 96, 137, 313 a 330, ako aj vo svojich písomných podaniach tvrdí, že pridružené a nepridružené predajne Starbucks sú povinné kupovať praženú kávu od spoločnosti SMBV, a teda že SMBV je tiež predajcom praženej kávy.
- 234 Okrem toho sa Komisia v napadnutom rozhodnutí domnieva, že zásoby, ktoré spoločnosť SMBV kupuje a predáva, musia byť podľa účtovných noriem zobrazené v jej súvahe z dôvodu, že je subjektom zodpovedným za uzatváranie zmlúv a fakturáciu predajníam.
- 235 Napokon z napadnutého rozhodnutia ako celku vyplýva, že Komisia sa domnieva, že v správe o transferovom oceňovaní je spoločnosť SMBV nesprávne uvedená ako nízkorizikový výrobca kávy. Komisia v tejto súvislosti v odôvodneniach 319 až 332 napadnutého rozhodnutia predovšetkým zamietla tvrdenia Holandského kráľovstva a zástupcov spoločností Starbucks, že zmluvné podmienky medzi spoločnosťami SMBV a Alki, z ktorých správa daňového poradcu vychádzala, viedli k skutočnému prevodu rizík spoločnosti SMBV na spoločnosť Alki. Komisia ďalej vysvetlila, že spoločnosť SMBV znášala obchodné riziká vo svojich vzťahoch so spoločnosťou SCTC a predajňami Starbucks.

236 Z toho vyplýva, že vzhľadom na to, že spoločnosť SMBV predáva pražené zrná predajniam Starbucks, nie je podľa Komisie výrobcom na zákazku alebo subdodávateľom, ale praží kávu na svoj vlastný účet a koná ako predávajúci. Podľa napadnutého rozhodnutia sa totiž výraz „výroba na zákazku“ zvyčajne chápe ako režim, na základe ktorého spoločnosť spracúva suroviny alebo polotovary na účet inej spoločnosti.

c) O bežných pravidlách zdanenia podľa holandského práva

237 Ako bolo konštatované v bode 146 vyššie, preskúmanie daňového opatrenia poskytnutého integrovanej spoločnosti podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ zahŕňa najprv určenie bežných pravidiel zdanenia uplatniteľných na príjemcu uvedeného opatrenia.

238 Komisia v odôvodnení 232 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že holandské pravidlá, z hľadiska ktorých treba preskúmať dohodu APP, sú pravidlami holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb. Tieto pravidlá sú zhrnuté v bodoch 3 až 11 a 35 vyššie.

239 V prejednávanej veci je totiž nesporné, že dohoda APP bola uzavretá s cieľom, aby spoločnosť SMBV mohla predvídať uplatnenie pravidiel týkajúcich sa dane z príjmov právnických osôb a určiť svoj zdaniteľný zisk. Z toho vyplýva, že APP spadá do rámca holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb, ktorého cieľom je zdaniť spoločnosti – integrované alebo samostatné – podliehajúce dani z príjmov právnických osôb.

240 Vzhľadom na činnosti spoločnosti SMBV, ktoré sú uvedené v bodoch 232 až 236 vyššie, a bežné pravidlá zdanenia, ktoré sú uvedené vyššie, je teda potrebné analyzovať otázku, či výška poplatku zodpovedá úrovni, ktorá by sa uplatnila za trhových podmienok.

d) O použití skutočností uvádzaných Komisiou, ktoré neboli dostupné v čase uzavretia dohody APP

241 Spoločnosti Starbucks tvrdia, že Komisia v napadnutom rozhodnutí vychádzala hlavne z informácií, ktoré neboli dostupné v čase uzavretia dohody APP v apríli 2008. Spoločnosti Starbucks konkrétne odkazujú na judikatúru súdov Únie, ktorá sa týka kritéria súkromného investora a podľa ktorej treba na účely posúdenia ekonomickej opodstatnenosti daného opatrenia zohľadniť kontext obdobia, počas ktorého boli dotknuté opatrenia prijaté, a teda zdržať sa akéhokoľvek posúdenia na základe neskoršej situácie. Rovnaká zásada je podľa spoločností Starbucks stanovená takisto v holandskom daňovom práve, ako aj v smernici OECD.

242 Komisia nespochybňuje, že táto zásada sa uplatňuje v prejednávanej veci, pričom sa obmedzuje iba na tvrdenie, že významný počet tvrdení, ktoré podporujú jej záver, podľa ktorého dohoda APP nerešpektovala princíp nezávislého vzťahu, sa zakladal na informáciách a údajoch, ktoré mal holandský daňový orgán k dispozícii v čase, keď bola APP uzavretá.

243 Na úvod je potrebné konštatovať, že skutočnosť, že holandské daňové právo, ako aj smernica OECD podľa spoločností Starbucks stanovujú, že na účely posúdenia, či bol dodržaný princíp nezávislého vzťahu, sa treba zdržať akéhokoľvek hodnotenia na základe situácie po prijatí predbežnej dohody v oblasti cien, nemá v prejednávanej veci nijaký vplyv na posúdenie dohody APP vzhľadom na podmienky článku 107 ZFEÚ.

244 Spoločnosti Starbucks zakladajú svoje tvrdenie na analogickom uplatnení judikatúry súdov Únie, podľa ktorej na účely zistenia, či sa členský štát alebo dotknutý orgán verejnej moci správal ako obozretný súkromný subjekt v trhovom hospodárstve, sa treba preniesť do kontextu obdobia, počas ktorého sa prijali dotknuté opatrenia, s cieľom posúdiť ekonomickú opodstatnenosť správania členského štátu alebo orgánu verejnej moci, a teda zdržať sa akéhokoľvek hodnotenia založeného na neskoršej situácii

(rozsudok z 25. júna 2015, SACE a Sace BT/Komisia, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 93; pozri tiež v tomto zmysle rozsudky zo 16. mája 2002, Francúzsko/Komisia, C-482/99, EU:C:2002:294, body 69 a 71, a z 5. júna 2012, Komisia/EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, bod 105).

- 245 V tejto súvislosti stačí poznamenať, že stanovenie transferovej ceny v súlade s trhovými podmienkami sa nezakladá na zásade rovnosti zaobchádzania medzi verejnými a súkromnými spoločnosťami, ale ako priznáva Komisia, na legitímnom ciele predbežnej daňovej dohody, akou je APP, ktorým je vopred stanoviť z dôvodov právnej istoty uplatnenie daňového ustanovenia.
- 246 Treba konštatovať, že vzhľadom na to, že Komisia sa domnieva, že schválenie predbežnej daňovej dohody, akou je APP, malo za následok novú pomoc, táto mala byť v súlade s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ oznámená Komisii pred jej poskytnutím. Pokiaľ by sa však Komisia vyjadrila k takému oznámeniu, nemohla by zohľadniť informácie, ktoré v čase vydania jej rozhodnutia neboli známe alebo rozumne predvídateľné. Komisia teda nemôže vytýkať dotknutému členskému štátu, že nezohľadnil skutočnosti, ktoré v čase schválenia predmetnej dohody neboli známe alebo rozumne predvídateľné.
- 247 V tejto súvislosti treba po prvé pripomenúť, že z článku 1 a odôvodnenia 40 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že opatrením, ktoré Komisia spochybnila, je iba dohoda APP.
- 248 Hoci je po druhé pravda, že počas obdobia platnosti dohody APP od roku 2007 do roku 2017 bolo možné od nej odstúpiť alebo ju zmeniť, treba poznamenať, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nekonštatovala, že by skutočnosť, že holandské orgány od dohody APP počas jej platnosti neodstúpili alebo ju nezmenili, poskytla spoločnosti SMBV výhodu. Bod 6 druhá zarážka v spojení s bodom 4 prvou zarážkou dohody APP totiž stanovuje, že táto dohoda zaniká vtedy, keď dôjde k podstatnej zmene skutočností a okolností schválených v APP, pokiaľ sa strany nedohodli na zmene dohody. Komisii pritom nič nebránilo, aby konštatovala, že došlo k podstatnej zmene skutočností a okolností schválených v dohode APP a že v dôsledku toho poskytuje ďalšie uplatňovanie APP selektívnu výhodu spoločnosti SMBV.
- 249 Pokiaľ ide po tretie o tvrdenie Komisie, že dohoda APP bola predmetom strednodobého preskúmania po uplynutí šiesteho účtovného obdobia, ktoré sa skončilo 31. decembra 2013, a že pri tejto príležitosti nebola zmenená, stačí konštatovať, že Komisia nikde v napadnutom rozhodnutí netvrdila, že by skutočnosť, že dohoda APP nebola v dôsledku tohto strednodobého preskúmania zmenená alebo nebola predmetom odstúpenia, poskytla spoločnosti SMBV výhodu podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 250 Z toho vyplýva, že za týchto okolností by sa mala existencia výhody poskytnutej na základe predbežnej dohody, akou je APP, posudzovať vzhľadom na kontext obdobia, počas ktorého bola táto dohoda uzatvorená. Toto konštatovanie znamená, že Komisia je povinná zdržať sa posúdení, ktoré by vychádzali zo situácie po prijatí dohody APP.
- 251 Tvrdenie spoločností Starbucks, že za okolností prejednávanej veci nemohla Komisia založiť svoju analýzu na informáciách, ktoré neboli dostupné alebo rozumne predvídateľné v čase uzatvorenia dohody APP v apríli 2008, treba teda prijať.

e) O otázke, či duševné vlastníctvo v oblasti praženia predstavovalo hodnotu pre spoločnosť SMBV

- 252 V druhom tvrdení uvedenom v odôvodneniach 310 až 332 napadnutého rozhodnutia (pozri bod 230 vyššie) sa Komisia v podstate pokúšala preukázať, že platenie poplatku spoločnosťou SMBV spoločnosti Alki nebolo v zásade odôvodnené, keďže SMBV podľa Komisie nemala prospech z hodnoty duševného vlastníctva v oblasti praženia. Toto tvrdenie sa delí na dve časti. Komisia sa v podstate po prvé domnievala, že spoločnosť SMBV nevyužívala duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo na trhu. Komisia po druhé konštatovala, že praženie kávy nevytvorilo dostatočný zisk na to, aby sa mohol zaplatiť poplatok.

1) O otázke, či spoločnosť SMBV využívala duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo na trhu

- 253 Pokiaľ ide o tvrdenie, že spoločnosť SMBV nevyužívala duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo na trhu, Komisia v odôvodneniach 310 až 313 napadnutého rozhodnutia vysvetlila, že predovšetkým v rámci špecifického vzťahu spoločností Alki a SMBV „nevyužívala“ pražiarska spoločnosť, teda SMBV, hodnotu duševného vlastníctva v oblasti praženia. Komisia zastáva názor, že záujem o know-how v oblasti praženia a o krivky praženia spočíval v záruke jednotnej chuti spojenej s ochrannou známkou a jej jednotlivými výrobkami. Komisia z toho vyvodila, že hodnota know-how v oblasti praženia a kriviek praženia spoločností Starbucks sa „využívala“ iba vtedy, keď výrobky Starbucks predávali predajne pod značkou Starbucks. Komisia okrem toho tvrdila, že know-how v oblasti praženia a krivky praženia by nevytvárali pre pražiarsku spoločnosť samy osebe stálu hodnotu, pokiaľ by nemohli byť využívané na trhu. Podľa Komisie know-how v oblasti praženia a krivky praženia v prípade spoločnosti SMBV „zrejme“ predstavovali technickú špecifikáciu, ktorá sa mala dodržať pri pražení podľa preferencií a voľby spoločnosti, ktorá si objednala praženie. Skutočnosť, že spoločnosť SMBV je za pomoci špecifikácií stanovených spoločnosťou Alki týkajúcich sa postupu praženia a najmä za pomoci kriviek praženia schopná pražiť kávu predávanú pod značkou Starbucks, nepriniesla podľa Komisie spoločnosti SMBV nijakú výhodu v podobe zvýšeného objemu predaja alebo vyššej predajnej ceny, keďže spoločnosť SMBV v zásade nepredávala svoje výrobky konečným zákazníkom, ktorí by ocenili značku Starbucks. Komisia napokon dodala, že spoločnosť SMBV predávala takmer všetky svoje výrobky franšízovým predajniam spoločností Starbucks, a teda nevyužívala duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo na trhu.
- 254 Komisia vo svojich písomných podaniach dodáva, že hodnota duševného vlastníctva v oblasti praženia sa využíva len vtedy, keď sa výrobky predávajú konečným zákazníkom, ktorí ocenia túto stálu chuť spojenú s predmetnou značkou. Z ekonomického hľadiska nie je rozumné, aby pražiar/výrobca kávy platil poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia, hoci priamo nepredáva hotový výrobok. Dôvodom je to, že v takom prípade by pražiar/výrobca kávy používal toto duševné vlastníctvo na praženie kávových zŕn na žiadosť objednávateľa.
- 255 Na úvod [dôverné]. Z toho vyplýva, že na základe dohody o pražení bola spoločnosť SMBV povinná platiť poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia kávy.
- 256 Ďalej treba konštatovať, že Komisia v napadnutom rozhodnutí netvrdila, že by je tvrdenie, podľa ktorého sa duševné vlastníctvo v oblasti praženia využíva pri konečných spotrebiteľoch, predstavovalo kritérium stanovené holandským daňovým právom. Z odôvodnení 310 až 313 napadnutého rozhodnutia v spojení s úvodnými odôvodneniami, v ktorých je uvedené stanovisko Komisie po prijatí rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, naproti tomu vyplýva, že Komisia vykonala výlučne ekonomické posúdenie, pri ktorom vychádzala zo smernice OECD v zneniach z rokov 1995 a 2010.
- 257 Vzhľadom na tieto úvahy treba preskúmať dôvodnosť tvrdenia Komisie uvedeného v odôvodneniach 298, 300 a 310 až 313 napadnutého rozhodnutia, že spoločnosť SMBV priamo nevyužívala duševné vlastníctvo na trhu z dôvodu, že nepredávala výrobky konečným zákazníkom.
- 258 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že vysvetlenia uvedené v odôvodneniach 310 až 313 napadnutého rozhodnutia sú neprijateľné. Úvahy, ktoré Komisia uviedla v odôvodneniach 310 až 313 napadnutého rozhodnutia, ako aj vo svojich písomných podaniach na Všeobecnom súde, sa totiž v podstate zakladajú na predpoklade, že hodnota duševného vlastníctva v oblasti praženia sa využíva len vtedy, keď sa výrobky predávajú konečným zákazníkom, ktorí ocenia túto stálu chuť spojenú s predmetnou značkou, a že z ekonomického hľadiska by nebolo rozumné, aby pražiar/výrobca kávy platil poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia, hoci priamo nepredáva hotový výrobok. Tento predpoklad však nie je preukázaný skutkovými zisteniami uvedenými v napadnutom rozhodnutí.

- 259 Medzi účastníkmi konania je po prvé nesporné, že duševné vlastníctvo v oblasti praženia mohlo v zásade predstavovať hospodársku hodnotu. Medzi účastníkmi konania je po druhé tiež nesporné, že SMBV je pražiarenskou spoločnosťou, ktorá bola povinná používať duševné vlastníctvo v oblasti praženia na účely praženia kávy. Komisia po tretie tvrdí, že pridružené a nepridružené predajne Starbucks majú povinnosť nakupovať pražené zrná od SMBV a že táto spoločnosť je teda aj predajcom praženej kávy.
- 260 V tomto kontexte je potrebné konštatovať, že Komisia sa vo svojej analýze nesprávne zamerala na predpoklad, že hodnota duševného vlastníctva v oblasti praženia sa využíva len vtedy, keď sa výrobky predávajú konečným zákazníkom. Otázka, kto znáša v konečnom dôsledku náklady zodpovedajúce náhrade hodnoty duševného vlastníctva používaného na výrobu kávy, je úplne odlišná od otázky, či bolo duševné vlastníctvo v oblasti praženia nevyhnutné na to, aby spoločnosť SMBV mohla vyrábať praženú kávu podľa kritérií, ktoré požadujú predajne Starbucks, ktorým spoločnosť SMBV predáva kávu na svoj vlastný účet.
- 261 V prípade, že spoločnosť SMBV predáva kávu, ktorú upražila, predajniam Starbucks, ktoré si vyžadujú, aby bola káva upražená podľa špecifikácií spoločností Starbucks, je pravdepodobné, že v prípade neexistencie práva na používanie alebo – podľa terminológie použitej v napadnutom rozhodnutí – využívanie duševného vlastníctva v oblasti praženia by spoločnosť SMBV nebola schopná vyrábať a dodávať praženú kávu podľa špecifikácií spoločností Starbucks do predajní s rovnakým názvom.
- 262 Z toho treba vyvodiť záver, že na rozdiel od tvrdení Komisie nie je platenie poplatku spoločnosťou SMBV za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia bez akejkoľvek ekonomickej opodstatnenosti. Duševné vlastníctvo bolo totiž potrebné na vykonávanie hospodárskej činnosti spoločnosti SMBV, teda na výrobu praženej kávy podľa špecifikácií spoločností Starbucks. Z toho vyplýva, že spoločnosť SMBV získa z používania duševného vlastníctva v oblasti praženia pridanú hodnotu, bez ktorej by nemohla ďalej predávať praženú kávu do predajní Starbucks.
- 263 Okrem toho treba zamietnuť tvrdenie Komisie, že práve predajne Starbucks platia poplatky spoločnosti Starbucks Coffee Emea, ktoré už zahŕňajú odmenu [*dôverné*]. Po prvé úvahy uvedené v rámci tejto časti odôvodnenia v napadnutom rozhodnutí neobsahujú nijakú skutočnosť, ktorá by mohla toto tvrdenie podložiť. Po druhé okolnosť, že predajne Starbucks platia poplatok spoločnosti Starbucks Coffee Emea, nevyklucuje, že spoločnosť SMBV môže preniesť [*dôverné*] do ceny fakturovanej predajniam. Okrem toho skutočnosť, že predajne Starbucks platia podľa Komisie druhý poplatok [*dôverné*] spoločnosti Starbucks Coffee Emea, [*dôverné*], by mohla poskytnúť výhodu nanajvýš tejto poslednej uvedenej spoločnosti, nie však spoločnosti SMBV.
- 264 Z vyššie uvedeného vyplýva, že Komisia v odôvodneniach 298 a 300 napadnutého rozhodnutia nesprávne konštatovala, že nepridružená výrobná spoločnosť využíva duševné vlastníctvo v oblasti praženia len v prípade, že predáva svoje výrobky konečným zákazníkom. Využívanie duševného vlastníctva v oblasti praženia nie je totiž obmedzené iba na situácie, v ktorých pražiarenská spoločnosť predáva svoju kávu na maloobchodnom trhu konečným spotrebiteľom, ale zahŕňa aj situácie, v akej je SMBV, keď pražiarenská spoločnosť pôsobí ako predajca na veľkoobchodnom trhu. Naproti tomu iba spracovanie kávy na účet objednávateľa, ktorý zabezpečí technické špecifikácie výroby, nepostačuje ako dôkaz o využívaní takého duševného vlastníctva.
- 265 V dôsledku toho treba uviesť, že Komisia sa dopustila nesprávneho posúdenia, keď konštatovala, že spoločnosť SMBV opísaná v napadnutom rozhodnutí nemusela platiť poplatok z dôvodu, že nevyužívala duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo na trhu.

2) O otázke, či spoločnosť SMBV dosiahla stratu z pražiarenských činností

- 266 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks spochybňujú tvrdenie Komisie uvedené v odôvodneniach 314 až 317 napadnutého rozhodnutia, že spoločnosť SMBV dosahovala od roku 2010 stratu z pražiarenských činností a v tejto situácii nemohla platiť poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia. Komisia podľa Holandského kráľovstva dostatočne nezohľadnila najmä skutočnosť, že zrná, ktoré kupovala spoločnosť SMBV, sa používali aj na výrobu kávy tretími osobami. Komisia sa teda domnievala, že táto skutočnosť preukazuje, že metóda použitá na stanovenie poplatku ako korekčnej premennej, ktorá bola schválená v dohode APP, nebola v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- 267 Komisia tvrdí, že podľa informácií, ktoré dostala od spoločnosti Starbucks počas správneho konania, spracovali externí výrobcovia iba obmedzenú časť praženej kávy. Správne teda usúdila, že takmer všetky zrná, ktoré spoločnosť SMBV kúpila, boli spracované v rámci jej vlastnej výroby kávy.
- 268 Komisia v napadnutom rozhodnutí v podstate konštatovala, že spoločnosť SMBV od roku 2010 dosahovala stratu zo svojich pražiarenských činností a že poplatok, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, bol čiastočne financovaný z ostatných činností SMBV bez existencie perspektívy budúceho zisku z praženia. Praženie kávy nevytváralo podľa Komisie dostatočný zisk na to, aby bolo možné platiť poplatok. Komisia ďalej tvrdí, že jediným cieľom poplatku, ktorý v rámci skupiny platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, bol „zrejme“ prevod zisku za ďalší predaj zo strany SMBV.
- 269 Na úvod treba konštatovať, že úvahy Komisie sa zakladajú na predpoklade, že je potrebné dosiahnuť zisk z pražiarenských činností, aby bolo možné zaplatiť poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia. Komisia však nepreukázala, že by holandské daňové pravidlá stanovovali, že povinnosť platiť poplatok je závislá od ziskovosti dotknutej činnosti. Okrem toho otázka, či boli pražiarenské činnosti spoločnosti SMBV ziskové, nesúvisí s otázkou, či povinnosť platiť poplatok, o aký ide v prejednávanej veci, môže byť ekonomicky odôvodnená.
- 270 V tejto súvislosti treba najprv uviesť, že Komisia poukazuje na to, že pražiarenská činnosť nevytvorila dostatočný zisk v období od roku 2010. Toto konštatovanie sa teda netýka celého obdobia platnosti dohody APP (začínajúceho v roku 2007).
- 271 Ďalej je potrebné konštatovať, ako bolo uvedené v bodoch 243 až 251 vyššie, že za okolností prejednávanej veci bola Komisia povinná zdržať sa akéhokoľvek posúdenia na základe situácie po uzavretí dohody APP. Komisia pritom v napadnutom rozhodnutí nevysvetľuje, ako boli straty, na ktoré poukazuje v odôvodneniach 314 až 317 tohto rozhodnutia, predvídateľné v čase prijatia APP, hoci vyplývajú zo situácie spoločnosti od roku 2010. Komisia teda nepreukázala, že oprávnene vychádzala zo skutočnosti, že spoločnosť SMBV od roku 2010 dosahovala stratu z pražiarenských činností.
- 272 Napokon vzhľadom na to, že spoločnosti Starbucks tvrdia, že pražiarenské činnosti spoločnosti SMBV boli vždy ziskové, je v každom prípade potrebné pripomenúť, že Komisia uskutočnila svoju analýzu na základe porovnania príjmov, ktoré dosiahli predajne Starbucks, s hodnotou zelených zŕn, ktoré kupovala spoločnosť SMBV od spoločnosti SCTC. Komisia však v rámci tretej časti odôvodnenia konkrétne tvrdí, že zvýšenie cien zelených kávových zŕn od roku 2010 bolo príliš vysoké. Už z tvrdení Komisie v napadnutom rozhodnutí teda vyplýva, že náklady na zelenú kávu boli značne nadhodnotené a že v dôsledku toho straty uvedené v napadnutom rozhodnutí neexistovali prinajmenšom v rozsahu, aký bol konštatovaný v odôvodneniach 314 až 317 napadnutého rozhodnutia.
- 273 Tieto zistenia postačujú na zamietnutie tvrdenia Komisie, že spoločnosť SMBV nebola schopná platiť poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia z dôvodu, že zo svojich pražiarenských činností dosahovala straty.

- 274 Spoločnosti Starbucks v každom prípade tvrdia, že výpočet Komisie je nesprávny, a to z dôvodu nezohľadnenia skutočnosti, že významné množstvo z celkového objemu nákupov zelenej kávy nepražila spoločnosť SMBV. Komisia namieta neprípustnosť tohto tvrdenia z dôvodu, že táto informácia je nová a je v rozpore s informáciami poskytnutými počas správneho konania.
- 275 V tejto súvislosti treba konštatovať, že Komisia v poznámke pod čiarou 155 napadnutého rozhodnutia, ako aj vo svojich písomných podaniach pripúšťa, že informácie poskytnuté spoločnosťami Starbucks v priebehu správneho konania viedli k záveru, že v skutočnosti celý objem zelenej kávy, ktorý spoločnosť SMBV kúpila, s výnimkou „obmedzeného množstva“ dodaného tretím osobám táto spoločnosť aj pražila. Komisia v tomto kontexte odkazuje na list zástupcov spoločností Starbucks, ktorý jej bol zaslaný 23. septembra 2015. Z uvedeného listu však vyplýva, že dotknutá tretia osoba mala so skupinou Starbucks zmluvu o výrobe na zákazku, ktorá sa týkala „prevažne“ (predominantly) výroby iných výrobkov než praženej kávy, „ale aj praženia zelenej kávy ako takej (aj keď ide o obmedzené množstvá)“. V rámci odkazu na „obmedzené množstvá“ sa uvádza, že dotknutá tretia osoba vyrábala obmedzené množstvo praženej kávy v porovnaní s jej výrobou iných výrobkov než kávového prášku, ale neuvádza sa, že by vyrábala zanedbateľné množstvá kávy. Komisia bola teda počas správneho konania informovaná, že časť zelenej kávy, ktorú kúpila spoločnosť SMBV, táto spoločnosť nepražila. Námietka Komisie, ktorá sa týka prípustnosti tvrdenia spoločností Starbucks a ktorá je založená na tom, že toto tvrdenie sa zakladá na informáciách, ktoré jej neboli oznámené počas správneho konania, je teda skutkovo nepodložená a treba ju zamietnuť.
- 276 Pokiaľ ide o dôvodnosť tvrdenia spoločností Starbucks, že Komisia zohľadnila všetky sumy zodpovedajúce nákupom zelenej kávy spoločnosti SMBV ako náklady pre svoj výpočet, hoci významné množstvo celkového nákupu zelenej kávy nepražila SMBV, je potrebné konštatovať, že Komisia tvrdí, že spoločnosti Starbucks v dokumentoch zaslaných 29. mája 2015 neuviedli, že významnú časť zelených kávových zŕn pražili tretie osoby. Ako však správne tvrdia spoločnosti Starbucks, odpoveď na otázku 2 v liste zástupcov Starbucks z 29. mája 2015, na ktorý sa Komisia odvoláva vo svojich písomných podaniach, sa týkala stanovenia príjmov spoločnosti SMBV z jej jednotlivých činností, a nie stanovenia jej nákladov na tieto činnosti. Z toho vyplýva, že odpovede zástupcov spoločností Starbucks, na základe ktorých Komisia podľa svojich písomných podaní konštatovala, že pražiarenská činnosť spoločnosti SMBV vytvárala od roku 2010 straty, neboli dostačujúce na to, aby mohla Komisia dospieť k tomuto záveru.
- 277 Ako bolo ďalej uvedené v bode 275 vyššie, Komisia mala už v čase prijatia napadnutého rozhodnutia k dispozícii údaje, na základe ktorých sa mohla domnievať, že jej výpočet uvedený v odôvodnení 314 napadnutého rozhodnutia spočívajúci v odpočítaní ceny, ktorú zaplatila spoločnosť SMBV spoločnosti SCTC za zelené kávové zrná, zo ziskov z praženia kávy je nesprávny.
- 278 Z toho vyplýva, že Komisia nepreukázala, že spoločnosť SMBV dosahovala od roku 2010 stratu z pražiarenských činností a v tejto situácii nemohla platiť poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia.

f) O porovnaní so zmluvami o pražení kávy, ktoré uzavreli spoločnosti Starbucks s tretími osobami, a s podobnými licenčnými dohodami „na trhu“

- 279 Komisia sa v rámci tretieho tvrdenia uvedeného v napadnutom rozhodnutí (pozri bod 229 vyššie) v podstate usiluje vysvetliť, že výrobné dohody, ktoré uzavreli spoločnosti Starbucks s tretími osobami, ako aj niektoré dohody, ktoré uzavreli konkurenti spoločností Starbucks s tretími pražiarenskými subjektmi, nestanovovali nijaký poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia (odôvodnenia 291 až 309 napadnutého rozhodnutia).

- 280 Komisia v tomto kontexte v odôvodnení 309 napadnutého rozhodnutia vysvetlila, že analýza z hľadiska transferového ocenenia nezávislej trhovej hodnoty poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, vedie k záveru, že v rámci tohto osobitného vzťahu sa za toto duševné vlastníctvo nemôže platiť nijaký poplatok. Toto konštatovanie Komisie vychádza z analýzy dohôd o výrobe, ktoré uzavreli spoločnosti Starbucks s tretími osobami, ako aj z porovnania s dohodami, ktoré uzavreli konkurenti spoločností Starbucks s tretími pražiarenskými subjektmi. Najmä z odôvodnení 291 a 299 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že Komisia sa usilovala stanoviť výšku poplatku v súlade s princípom nezávislého vzťahu medzi spoločnosťami SMBV a Alki.
- 281 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v podstate s Komisiou nesúhlasia, pokiaľ ide o otázku, či zmluvy, ktoré uzavreli spoločnosti Starbucks s externými pražiarenskými subjektmi, ako aj s výrobcami výrobkov z kávy a z ktorých vychádza porovnanie Komisie, boli relevantné pre uskutočnenia porovnania zmluvných dohôd medzi spoločnosťami Alki a SMBV na základe metódy CUP.
- 282 Pokiaľ ide v podstate o otázku, či z dohôd o výrobe, ktoré uzavreli spoločnosti Starbucks s tretími osobami, vyplýva, že poplatok mal byť nulový, Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks tvrdia, že:
- zmluvy, ktoré uzavreli spoločnosti Starbucks s externými pražiarenskými subjektmi, ako aj s výrobcami výrobkov z kávy a z ktorých napadnuté rozhodnutie vychádza, nie sú použiteľné na účely porovnania so zmluvnými dohodami medzi spoločnosťami Alki a SMBV na základe metódy CUP,
 - analýza Komisie týkajúca sa poplatkov vychádza takmer výlučne z dôkazov, ktoré v apríli 2008 neboli dostupné,
 - väčšina zmlúv, ktoré Komisia použila na porovnanie transakcií, sa týkala iných špecifických výrobkov z kávy, ako sú pražené kávové zrná,
 - odmena spoločnosti Alki bola neoddeliteľne spojená s nákupom zelených kávových zŕn od spoločnosti SCTC, ale nijaká z transakcií vyplývajúcich zo zmlúv, ktoré Komisia použila na účely porovnania, nebola týmto spôsobom neoddeliteľne spojená s inou transakciou,
 - všetci tretí výrobcovia uvedení v napadnutom rozhodnutí, ktorí podobne ako spoločnosť SMBV dodávali kávové výrobky so značkou Starbucks do predajní alebo ďalším predajcom, platili značné poplatky za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia kávy Starbucks.
- 283 Pokiaľ ide o dohody o výrobe, ktoré uzavreli spoločnosti Starbucks s tretími osobami, Komisia v odôvodneniach 291 až 298 napadnutého rozhodnutia v prvom kroku preskúmala, či zmluvy o pražení kávy, ktoré uzavrela skupina Starbucks s desiatimi tretími spoločnosťami, poskytujú východisko priameho porovnania, na základe ktorého možno stanoviť výšku poplatku, ktorý má platiť spoločnosť SMBV spoločnosti Alki. Komisia v tejto súvislosti vychádza pri svojom preskúmaní z odseku 1.36 smernice OECD v znení z roku 2010, v ktorom sa na účely analýzy porovnateľnosti medzi kontrolovanými transakciami zdaňovanej spoločnosti a porovnateľnými transakciami na voľnom trhu uvádza päť kritérií porovnateľnosti, ktoré zahŕňajú vlastnosti prevádzaných tovarov alebo služieb, činnosti zabezpečované subjektmi, zmluvné podmienky, ekonomické okolnosti subjektov a priemyselné a obchodné stratégie, ktoré sledujú. Komisia tiež v poznámke pod čiarou 147 napadnutého rozhodnutia odkázala na odsek 1.17 smernice OECD v znení z roku 1995. Vlastnosťami, ktoré môžu byť podľa tejto smernice dôležité na účely analýzy porovnateľnosti, sú vlastnosti prevádzaných tovarov alebo služieb, činnosti zabezpečované subjektmi, zmluvné podmienky, ekonomická situácia subjektov a priemyselné a obchodné stratégie, ktoré sledujú.
- 284 Komisia v odôvodneniach 299 až 304 napadnutého rozhodnutia v druhom kroku konštatovala, že na základe týchto desiatich nekontrolovaných transakcií bolo možné stanoviť výšku poplatku medzi spoločnosťami SMBV a Alki v súlade s princípom nezávislého vzťahu s použitím metódy CUP.

- 285 Komisia konkrétne s cieľom určiť výšku poplatku na základe metódy CUP po prvé porovnala platby poplatku zo strany SMBV spoločnosti Alki s platbami, ktoré mali platiť tretie osoby ďalším spoločnostiam skupiny Starbucks v rámci porovnateľných transakcií dohodnutých za podobných podmienok na voľnom trhu. Komisia po druhé analyzovala zmluvy, ktoré uzavrela skupina Starbucks s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1, ako aj so spoločnosťami, ktoré boli v odôvodnení 300 znenia napadnutého rozhodnutia uverejneného v *Úradnom vestníku Európskej únie* pomenované pojmi „nepridružené výrobné spoločnosti 2, 3, 4, 8, 9 a 10“ (ďalej len „nepridružená výrobná spoločnosť 2“, „nepridružená výrobná spoločnosť 3“, „nepridružená výrobná spoločnosť 4“, „nepridružená výrobná spoločnosť 8“, „nepridružená výrobná spoločnosť 9“ a „nepridružená výrobná spoločnosť 10“). Konštatovala teda, že uvedené tretie osoby neplatili poplatky na základe svojich licenčných dohôd so skupinou Starbucks, pokiaľ nevyužívali duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo na trhu. Pokiaľ ide o vzťahy medzi skupinou Starbucks a spoločnosťami, ktoré sú v odôvodnení 303 znenia napadnutého rozhodnutia uverejneného v *Úradnom vestníku Európskej únie* pomenované pojmi „nepridružené výrobné spoločnosti 5, 6 a 7“ (ďalej len „nepridružená výrobná spoločnosť 5“, „nepridružená výrobná spoločnosť 6“, a „nepridružená výrobná spoločnosť 7“), Komisia po tretie konštatovala, že iba licenčné dohody týkajúce sa ochrannej známky a technológie, ktoré s týmito tretími osobami uzavrela spoločnosť Starbucks, stanovovali platenie poplatku.
- 286 Komisia v odôvodnení 309 napadnutého rozhodnutia v treťom kroku konštatovala, že zmluvy o pražení kávy, ktoré uzavrela skupina Starbucks s desiatimi tretími spoločnosťami, nepožadovali nijaký poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia. Komisia teda dospela k záveru, že v rámci osobitného vzťahu medzi spoločnosťami SMBV a Alki sa nemal za toto duševné vlastníctvo platiť nijaký poplatok.
- 287 Bez toho, aby bolo potrebné v tomto štádiu skúmať, či Komisia pochybila pri voľbe relevantných skutočností na účely analýzy porovnateľnosti, ktorými sú vlastnosti prevádzaných tovarov alebo služieb, činnosti zabezpečované subjektmi, zmluvné podmienky, ekonomická situácia subjektov a priemyselné a obchodné stratégie, ktoré sledujú, treba konštatovať, že v kontexte tejto analýzy existujú viaceré skutočnosti, ktoré bránia porovnateľnosti vzťahov medzi skupinou Starbucks a tretími osobami na jednej strane so vzťahmi medzi spoločnosťami SMBV a Alki na druhej strane. Tieto skutočnosti sú uvedené v bodoch 288 až 345 nižšie.

1) O zmluvách uzavretých po dohode APP

- 288 Je potrebné poukázať na to, že sedem z desiatich zmlúv, ktoré preskúmala Komisia, konkrétne zmluvy uzavreté s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 1, 3, 4, 7, 8, 9 a 10, bolo uzatvorených po uzavretí dohody APP. Keďže Komisia nevysvetľuje, akým spôsobom boli tieto zmluvy k dispozícii alebo rozumne predvídateľné v čase uzavretia dohody APP, nemohla z dôvodov uvedených v bodoch 243 až 251 vyššie založiť svoju analýzu APP na skutočnostiach, ktoré nastali po jej uzavretí. Týchto sedem zmlúv treba teda vylúčiť z porovnávacej analýzy.

2) O zmluvách uzavretých so spoločnosťami, ktoré nepražia kávu

- 289 Ako je uvedené v bodoch 232 až 236 vyššie, spoločnosť SMBV je pražiarom zelenej kávy, ktorý platí spoločnosti Alki poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.
- 290 Komisia v odôvodnení 295 napadnutého rozhodnutia uznala, že niektoré z desiatich tretích spoločností, ktoré uzavreli zmluvu so skupinou Starbucks, nepražili kávu. Je všeobecne známe, že spoločnosť, ktorá nepraží kávu, neplatí poplatok skupine Starbucks za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia na účely výroby praženej kávy.

291 Navyše Komisia v napadnutom rozhodnutí neuviedla skutočnosti, ktoré by nasvedčovali tomu, že zmluvy, v rámci ktorých tretia osoba nevyrábala praženú kávu, boli porovnateľné so zmluvou uzavretou medzi spoločnosťami SMBV a Alki. Je pravda, že toto konštatovanie nevylučuje, že Komisia mohla založiť svoju analýzu na transakciách spoločnosti, ktorá nevykonávala úplne rovnaké činnosti ako spoločnosť SMBV alebo ktorá sa nachádzala v odlišnej skutkovej situácii. Za tohto predpokladu mala takú voľbu odôvodniť a vysvetliť úpravy, ktoré vo svojej analýze vykonala na účely zohľadnenia rozdielov medzi spoločnosťami.

292 Zmluva, ktorá bola uzavretá so spoločnosťou, ktorá nie je pražiarskym subjektom, nemohla byť teda v prejednávanej veci použitá bez toho, aby bola prispôbená alebo upravená na účely porovnávacej analýzy s cieľom preukázať, že výška poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, mala byť nulová.

293 V tejto súvislosti sa zmluvy uzatvorené s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 5, 6 a 7 podľa ich opisu v napadnutom rozhodnutí netýkali praženia zelenej kávy. Vzhľadom na to, že v kontexte predmetných zmlúv nepridružené výrobné spoločnosti 5, 6 a 7 nevykonávali praženie kávy, je potrebné konštatovať, že zmluvy uzavreté s uvedenými spoločnosťami sa nemohli v prejednávanej veci použiť na účely porovnávacej analýzy.

3) O zmluvách so spoločnosťami, ktoré nezabezpečovali predaj praženej kávy predajníam alebo spotrebiteľom

294 Ako bolo uvedené v bode 235 vyššie, zásoby, ktoré spoločnosť SMBV kupovala od spoločnosti SCTC a ktoré predávala predajníam, sú uvedené v súvahe SMBV z dôvodu, že posledná uvedená spoločnosť je subjektom zodpovedným za uzatváranie zmlúv a fakturovanie predajníam. Z toho vyplýva, že spoločnosť SMBV sa stala vlastníkom zásob zelenej kávy, ktorú pražila a ktorú predávala predajníam. Treba však konštatovať, že hoci je SMBV samostatnou spoločnosťou, nebola by schopná vyrábať kávu podľa špecifikácií skupiny Starbucks bez toho, aby mala právo používať duševné vlastníctvo v oblasti praženia. Spoločnosť SMBV nemohla teda vyrábať praženú kávu bez platenia poplatku.

295 Ako bolo naproti tomu uvedené v bode 236 vyššie, výrobca na zákazku alebo subdodávateľ spracúva suroviny alebo polotovary na účet objednávateľa. V dôsledku toho predstavuje preňho duševné vlastníctvo v oblasti praženia len technickú špecifikáciu, za ktorú neplatí poplatok objednávateľovi.

296 V tejto súvislosti treba po prvé poznamenať, že Komisia vo svojom vyjadrení k žalobe vo veci T-636/16 tvrdí, že pokiaľ ide o ich zmluvný vzťah so skupinou Starbucks, nepridružené výrobné spoločnosti 1, 8 a 9 pôsobili v rámci dohôd o výrobe na zákazku a že vyrábali hlavne výrobky, akými je aromatizovaná káva, prášok pre výrobok na báze kávy, pre ktorý bola prihlásená ochranná známka, alebo rozpustná káva. Podľa Komisie nepridružené výrobné spoločnosti 1, 8 a 9 sa nestali vlastníkami súčastí Starbucks. Komisia okrem toho priznáva, že dohody s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 1, 8 a 9 sa odlišujú od dohody v oblasti praženia kávy medzi spoločnosťami SMBV a Alki.

297 Pokiaľ ide po druhé o zmluvu, ktorú uzavrela skupina Starbucks s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 4, Komisia v tretej zarážke odôvodnenia 148 napadnutého rozhodnutia uviedla, že táto spoločnosť chce zveriť praženie kávy subdodávateľom. Spoločnosti Starbucks v tejto súvislosti tvrdia, že nepridružená výrobná spoločnosť 4 kupuje zelenú kávu od skupiny Starbucks, pričom ju ďalej praží v súlade s krivkami praženia a receptami na zmesi zrn, ktoré jej táto skupina poskytuje. Následne predáva celý svoj objem praženej kávy dcérskej spoločnosti, ktorú vlastní skupina Starbucks, ktorá ďalej predáva praženú kávu predajníam.

298 Z tohto opisu vyplýva, že nepridružená výrobná spoločnosť 4 nepredávala do predajní kávu, ktorú pražila. Dodávala praženú kávu iba ako subdodávateľ spoločnosti v skupine Starbucks, ktorá sa zaoberala predajom tejto kávy. Za týchto podmienok predstavovalo duševné vlastníctvo v oblasti

praženia iba technickú špecifikáciu výroby. Skutočnosť, že nepridružená výrobná spoločnosť 4 neplatila skupine Starbucks poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia, teda neznamená, že spoločnosť SMBV nemala platiť poplatok spoločnosti Alki.

- 299 Pokiaľ ide po tretie o nepridruženú výrobnú spoločnosť 10, Komisia vo svojich písomných podaniach vo veci T-636/16 vysvetľuje, že táto spoločnosť vyrábala a pražila zelené kávové zrná nakúpené priamo od dodávateľov zelenej kávy a predávala všetky kávové výrobky značky Starbucks jedinému subjektu skupiny Starbucks, ktorý sa zaoberal ich predajom.
- 300 Z tohto opisu vyplýva, že nepridružená výrobná spoločnosť 10 teda nepredávala svoju praženú kávu predajciam, ale spoločnosti v skupine Starbucks, ktorá sa zaoberala jej predajom. Za týchto podmienok predstavovalo duševné vlastníctvo v oblasti praženia len technickú špecifikáciu výroby. Nie je teda prekvapujúce, že táto spoločnosť neplatila skupine Starbucks poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.
- 301 Komisia tvrdí, že nepridružené výrobné spoločnosti 4 a 10, ako aj spoločnosť SMBV vyrábajú kávové výrobky, ktoré nedodávajú nezávislým spôsobom na trhu, a preto sú v porovnateľných situáciách. Takéto tvrdenie však nemožno prijať. Treba totiž pripomenúť, že na účely zistenia, či spoločnosť SMBV získala výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, je potrebné porovnať situáciu spoločnosti SMBV na základe predmetného opatrenia so situáciou porovnateľných spoločností, ktoré vykonávajú svoje činnosti samostatne v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže (pozri body 148 a 149 vyššie). Predmetom porovnania v rámci takej analýzy je teda samostatná spoločnosť v situácii spoločnosti SMBV, teda spoločnosť, ktorá praží kávu a predáva ju predajciam na trhu.
- 302 Vzhľadom na tieto rozdiely medzi situáciou spoločnosti SMBV a situáciou nepridružených výrobných spoločností 1, 4, 8, 9 a 10 a v prípade, že neexistujú ďalšie dôkazy o tom, že napriek tomu sú predmetné zmluvy porovnateľné, je potrebné zamietnuť analýzu porovnateľnosti zmlúv uzavretých medzi skupinou Starbucks a uvedenými spoločnosťami.

4) O zmluvách týkajúcich sa iných výrobkov než praženej kávy

- 303 Komisia v odôvodnení 295 napadnutého rozhodnutia uznala, že niektoré spomedzi desiatich tretích spoločností, ktoré uzavreli zmluvu so skupinou Starbucks, vyrábali hotové nápoje alebo ďalšie výrobky a zložky na prípravu nápojov, a teda že všetkých desať tretích spoločností nevyrábalo praženú kávu. Zmluvy uzavreté s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 2, 3, 4 a 10 boli podľa toho istého odôvodnenia zmluvami, ktoré sa týkali praženia zelenej kávy.
- 304 Ako bolo uvedené v bode 296 vyššie, Komisia uznala, že pokiaľ ide o ich zmluvný vzťah so skupinou Starbucks, nepridružené výrobné spoločnosti 1, 8 a 9 vyrábali hlavne výrobky, akými je aromatizovaná káva, prášok pre výrobok na báze kávy, pre ktorý bola prihlásená ochranná známka, alebo rozpustná káva. Komisia okrem toho priznáva, že dohody s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 1, 8 a 9 sa v tejto súvislosti odlišujú od dohody v oblasti praženia kávy medzi spoločnosťami SMBV a Alki.
- 305 Navyše je potrebné pripomenúť, že Komisia vo svojom vyjadrení k žalobe vo veci T-636/16 tvrdí, že zmluvy s tretími osobami v zásade neposudzovala na základe dohôd uzavretých s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 5, 6 a 7, a to z dôvodu rozdielov, ktoré predstavuje licencované know-how – konkrétne duševné vlastníctvo v oblasti praženia na rozdiel od know-how v oblasti výroby hotových nápojov –, a umiestnenia týchto spoločností v zásobovacom reťazci – konkrétne skutočnosť, že spoločnosť SMBV praží kávové zrná a ďalej ich predáva distribútorom alebo tretím výrobcami, zatiaľ čo nepridružené výrobné spoločnosti 5, 6 a 7 vyrábajú výrobky súvisiace s kávou, ktoré predávajú priamo svojim zákazníkom, v tomto prípade hlavne supermarketom.

- 306 Pokiaľ však ide o zmluvné vzťahy medzi skupinou Starbucks a nepridruženými výrobnými spoločnosťami 1, 5, 6, 7, 8 a 9, je potrebné poznamenať, že Komisia v napadnutom rozhodnutí neuviedla dôkazy o tom, že by zmluvy, v rámci ktorých tretia osoba nevyrábala praženú kávu na účely predaja pridruženým alebo nepridruženým predajciam skupiny Starbucks, boli porovnateľné so zmluvou uzavretou medzi spoločnosťami SMBV a Alki. Najmä z odôvodnení 298 a 300 napadnutého rozhodnutia totiž vyplýva, že v rámci porovnania poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, s poplatkami, ktoré boli prípadne stanovené v desiatich zmluvách uzatvorených medzi skupinou Starbucks a tretími osobami, Komisia konštatovala, že relevantným kritériom porovnateľnosti je otázka, či tretia osoba priamo využívala duševné vlastníctvo na trhu prostredníctvom predaja výrobkov konečným zákazníkom.
- 307 Nepridružené výrobné spoločnosti 1, 5, 6, 7, 8 a 9 však podľa Komisie nevykonávali pražiarsku činnosť, ktorá by sa týkala toho istého výrobku ako praženie kávy spoločnosti SMBV. Komisii sa teda nepodarilo preukázať, že by tieto zmluvy boli dostatočne porovnateľné so zmluvou o pražení uzavretou medzi spoločnosťami SMBV a Alki.
- 308 V prejednávanej veci treba preto z tohto dôvodu z porovnávacej analýzy vyňať zmluvy medzi skupinou Starbucks a nepridruženými výrobnými spoločnosťami 1, 5, 6, 7, 8 a 9.

5) O zmluve, ktorá stanovuje platenie poplatku za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia

- 309 Pokiaľ ide o zmluvu, ktorú uzavrela skupina Starbucks s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 3, Komisia v druhej zarážke odôvodnenia 148 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že v rámci licenčnej zmluvy na praženie poskytovala nepridružená výrobná spoločnosť 3 služby v oblasti praženia kávy. Káva sa predávala skupine Starbucks, ako aj spoločnému podniku, ktorý vlastnila nepridružená výrobná spoločnosť 3 a skupina Starbucks (ďalej len „spoločný podnik“) a ktorý prevádzkoval predajne Starbucks v krajine mimo Únie. Nepridružená výrobná spoločnosť 3 platila skupine Starbucks poplatok za praženie kávy, ktorého suma bola pevná, za stanovené množstvo zelenej kávy vyrobenej a predanej spoločnému podniku.
- 310 Komisia v odôvodnení 301 napadnutého rozhodnutia dodala, že nepridružená výrobná spoločnosť 3 platila skupine Starbucks poplatok iba vtedy, keď predávala svoju výrobu spoločnému podniku. V takom prípade nepridružená výrobná spoločnosť 3 podľa Komisie „využívala duševné vlastníctvo v oblasti praženia kávy priamo na trhu prostredníctvom pridruženého subjektu“, takže platenie poplatku „zrejme“ zahŕňalo, že spoločný podnik distribuoval výrobky značky Starbucks tretím osobám. Tento záver potvrdzuje skutočnosť, že keď nepridružená výrobná spoločnosť 3 predávala praženú kávu skupine Starbucks, a nie spoločnému podniku, a distribúciu a využívanie značky na trhu zabezpečovala skupina Starbucks, nepridružená výrobná spoločnosť 3 neplatila skupine Starbucks nijaký poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia.
- 311 V tejto súvislosti treba konštatovať, že medzi Komisiou a spoločnosťami Starbucks je nesporné, že keď nepridružená výrobná spoločnosť 3 predáva svoje pražené zrná spoločnému podniku na určitom území, platí skupine Starbucks poplatok za licenciu v oblasti praženia stanovený pevnou sumou za množstvo praženej a upravenej kávy, a že keď predá svoje pražené zrná spoločnostiam Starbucks [dôverne], neplatí sa nijaký licenčný poplatok týkajúci sa praženia.
- 312 Toto konštatovanie je v zjavnom rozpore s teóriou Komisie, že nepridružená výrobná spoločnosť 3 neplatila poplatok na základe licenčnej zmluvy, ktorú uzatvorila so skupinou Starbucks, pokiaľ nevyužívala duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo u konečných spotrebiteľov na trhu. Ako správne tvrdia spoločnosti Starbucks, nepridružená výrobná spoločnosť 3 má povinnosť platiť poplatok len na základe predaja kávových zŕn predajciam na dotknutom území bez ohľadu na to, či predajne distribuujú alebo nedistribuujú praženú kávu konečným zákazníkom.

- 313 Komisia v tejto súvislosti tvrdí, že existuje rozdiel medzi situáciou nepridruženej výrobnéj spoločnosti 3 a situáciou spoločnosti SMBV, ktorý spočíva v tom, že nepridruženú výrobnú spoločnosť 3 a predajne Starbucks kontroluje na dotknutom území ten istý subjekt, a to materská spoločnosť nepridruženej výrobnéj spoločnosti 3. Komisia dodáva, že platba poplatku nepridruženej výrobnéj spoločnosti 3 sa uskutočňuje „zrejme“ skôr na účet spoločného podniku než z titulu odmeny za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia nepridruženou výrobnou spoločnosťou 3.
- 314 V prvom rade však treba konštatovať, ako bolo uvedené v bodoch 194 až 196 vyššie, že v zásade prináleží Komisii, aby v napadnutom rozhodnutí predložila dôkaz o existencii pomoci.
- 315 Táto povinnosť nie je splnená, pokiaľ sa Komisia obmedzí iba na konštatovania *prima facie*, ako v prejednávanej veci, keď iba konštatuje, že platba poplatku „zrejme“ zahŕňa distribúciu výrobkov značky Starbucks prostredníctvom spoločného podniku alebo že platba sa „zrejme“ uskutočňuje na účet spoločného podniku.
- 316 Ďalej je potrebné poznamenať, že rozdiel medzi situáciou spoločnosti SMBV a situáciou nepridruženej výrobnéj spoločnosti 3, na ktorý poukazuje Komisia, konkrétne skutočnosť, že nepridružená výrobná spoločnosť 3 predávala svoju praženú kávu prostredníctvom spoločného podniku predajníam Starbucks nachádzajúcim sa na dotknutom území, nespochybňuje skutočnosť, že nepridružená výrobná spoločnosť 3 platila skupine Starbucks licenčný poplatok v oblasti praženia stanovený pevnou sumou za množstvo praženej a upravenej kávy. [*dôverné*]
- 317 Napokon Komisia sama vo svojich písomných podaniach tvrdí, že vzhľadom na to, že nepridružená výrobná spoločnosť 3 a spoločný podnik sú pridruženými subjektmi, nemožno vykonať priame porovnanie so vzťahom medzi spoločnosťou SMBV a predajňami Starbucks v regióne EMEA. Toto konštatovanie spochybňuje tým viac teóriu Komisie, že zmluvné vzťahy medzi nepridruženou výrobnou spoločnosťou 3 a skupinou Starbucks sú porovnateľné so vzťahmi, ktoré existujú medzi spoločnosťami SMBV a Alki, a možno na základe nich dospieť k záveru, že poplatok má byť nulový.
- 318 Stručne povedané, z vyššie uvedeného vyplýva, že na rozdiel od toho, čo tvrdila Komisia v napadnutom rozhodnutí, bola nepridružená výrobná spoločnosť 3 pražiarenským subjektom, ktorý platil poplatok skupine Starbucks za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.
- 319 Z dôvodov uvedených v bodoch 289 až 318 vyššie treba preto konštatovať, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že na základe porovnania zmluvných vzťahov medzi spoločnosťami Alki a SMBV na jednej strane so zmluvnými vzťahmi medzi skupinou Starbucks a nepridruženými výrobnými spoločnosťami 1 a 3 až 10 na druhej strane by bolo možné dospieť k záveru, že výška poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, mala byť nulová.

6) O zmluve uzatvorenej s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2

- 320 Z prvej zarážky odôvodnenia 148 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že skupina Starbucks na účely subdodávok praženia kávy uzavrela s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2 dva typy zmlúv, ktoré boli viackrát zmenené a doplnené. Po prvé na základe koncesnej zmluvy o technológii uzavretej pred rokom 2008 udelila spoločnosť skupiny Starbucks nepridruženej výrobnéj spoločnosti 2 nevýhradnú licenciu na používanie technológie a know-how spoločností Starbucks na výrobu a predaj praženej kávy vybraným tretím osobám, s ktorými uzavreli spoločnosti Starbucks zmluvy o zásobovaní, konkrétne hlavne s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 5. Nepridružená výrobná spoločnosť 2 musela naproti tomu plniť služby tak, aby zabezpečila, že pražená káva bude prvotriednej kvality. Nepridružená výrobná spoločnosť 2 musela na tento účel splňať najmä stanovené štandardy kontroly kvality, ktoré určili spoločnosti Starbucks. Koncesná zmluva o technológii po prvé stanovila, že nepridružená výrobná spoločnosť 2 nemusela platiť poplatok za licenciu. V zmluve o zásobovaní sa po druhé uvádzalo, že nepridružená výrobná spoločnosť 2 je povinná nakupovať zelené kávové zrná

výlučne od skupiny Starbucks za pevne stanovenú odmenu za určité množstvo. Koncesná zmluva o technológii a zmluva o zásobovaní boli uzavreté s dvomi odlišnými subjektmi v rámci skupiny Starbucks.

- 321 Komisia v odôvodneniach 300 a 302 napadnutého rozhodnutia dodala, že nepridružená výrobná spoločnosť 2 neplatila poplatok na základe licenčnej zmluvy, ktorú uzatvorila so skupinou Starbucks, pokiaľ nevyužívala priamo na trhu duševné vlastníctvo v oblasti praženia prostredníctvom predaja výrobkov konečným zákazníkom. Treba však konštatovať, že z opisu uvedeného v odôvodnení 148 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že nepridružená výrobná spoločnosť 2 nepredávala svoju praženú kávu konečným spotrebiteľom.
- 322 Pokiaľ ide o otázku, či sa nepridružená výrobná spoločnosť 2 nachádzala v situácii porovnateľnej so situáciou spoločnosti SMBV, je potrebné konštatovať, že zmluvné dojednanie medzi nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2 a skupinou Starbucks úzko súvisí s dohodou, ktorú uzavrela nepridružená výrobná spoločnosť 5 so skupinou Starbucks. Niekoľko rokov pred uzavretím dohody APP totiž nepridružená výrobná spoločnosť 5 a SMBV uzavreli dohodu o zásobovaní, v ktorej sa skupina Starbucks zaviazala dodávať pražené kávové zrná, koncentrát a ďalšie zložky kávy nepridruženej výrobnej spoločnosti 5.
- 323 Neskôr, avšak pred uzavretím dohody APP, uzavrela nepridružená výrobná spoločnosť 5 so spoločnosťou SMBV zmluvu o delegovaní [*dôverné*], ku ktorej pristúpila v ten istý deň nepridružená výrobná spoločnosť 2. [*dôverné*]
- 324 [*dôverné*]
- 325 [*dôverné*]
- 326 Z týchto ustanovení vyplýva, že úloha nepridruženej výrobnej spoločnosti 2 sa odlišovala od úlohy spoločnosti SMBV, ktorá bola podľa Komisie pražiarenským subjektom, ktorý zabezpečoval aj predaj praženej kávy predajniam Starbucks. Podľa zmluvy o delegovaní totiž nepridružená výrobná spoločnosť 2 zásobovala nepridruženú výrobnú spoločnosť 5, aby si skupina Starbucks mohla voči tejto poslednej uvedenej spoločnosti splniť svoje zmluvné povinnosti, ktoré vyplývali z dohody o zásobovaní.
- 327 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Komisia v napadnutom rozhodnutí klasifikovala povahu zmluvného dojednania medzi skupinou Starbucks a nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2 ako zmluvu o subdodávke (pozri bod 320 vyššie). Ako však bolo uvedené v bode 236 vyššie, taký subdodávateľ vykonáva iba praženie v súlade s pokynmi objednávateľa, aby si splnil svoj zmluvný záväzok dodať praženú kávu. Za týchto podmienok pražiarenský subjekt iba dodržiava technické požiadavky objednávateľa.
- 328 Treba však konštatovať, že Komisia v napadnutom rozhodnutí neuviedla dostatočné dôkazy o tom, že taká zmluva o subdodávke je porovnateľná so zmluvou medzi spoločnosťami SMBV a Alki na účely stanovenia výšky poplatku.
- 329 V každom prípade aj za predpokladu, že by zmluvné dojednania medzi skupinou Starbucks a nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2 boli na účely stanovenia výšky poplatku porovnateľné s dohodami uzavretými medzi spoločnosťami SMBV a Alki, Komisia v odôvodnení 302 napadnutého rozhodnutia iba zamietla tvrdenie spoločností Starbucks, že vysoký koeficient prirážky k nákladom na zelené kávové zrná, ktorý nepridružená výrobná spoločnosť 2 platila skupine Starbucks, predstavuje „skrytú“ odmenu za duševné vlastníctvo v oblasti praženia. Komisia v tejto súvislosti tvrdila, že prirážka bola „zrejme“ v celom rozsahu prenesená na nepridruženú výrobnú spoločnosť 5. Ďalej tvrdila, že „nič nenaznačuje, že by sa akákoľvek prirážka k nákupnej cene nepreniesla priamo na [nepridruženú výrobnú spoločnosť 5] alebo by iným spôsobom ovplyvnila obchodné podmienky

[nepriдруženej výrobnéj spoločnosti 5] a [nepriдруženej výrobnéj spoločnosti 2], lebo tento zmluvný mechanizmus sa neuzatvoril nezávisle od zmluvného mechanizmu dohodnutého medzi [skupinou] Starbucks a [nepriдруženou výrobnou spoločnosťou 5]“.

- 330 Úvahy uvedené v odôvodnení 302 napadnutého rozhodnutia však nič nemenia na konštatovaní, že postavenie „subdodávateľa“ nepriдруženej výrobnéj spoločnosti 2 nie je dostačujúce na vyvodenie záveru, že spoločnosť SMBV ako predávajúci praženej kávy nemala platiť žiadny poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.
- 331 Pokiaľ ide ďalej o otázku, či vysoký koeficient prirážky k nákladom na zelené kávové zrná, ktorý platila nepriдруžená výrobná spoločnosť 2 skupine Starbucks, predstavoval odmenu za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, treba uviesť, že tvrdenie Komisie, podľa ktorého bol vysoký koeficient prirážky k nákladom, ktorý platila nepriдруžená výrobná spoločnosť 2, „zrejme“ prenesený na nepriдруženú výrobnú spoločnosť 5, je špekulatívne a ako také nevylučuje, že nepriдруžená výrobná spoločnosť 2 skutočne platila skupine Starbucks odmenu za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.
- 332 Naproti tomu viaceré skutočnosti vzbudzujú pochybnosti ohľadom tvrdenia Komisie, že v prejednávanej veci nepriдруžená výrobná spoločnosť 2 neplatila skupine Starbucks nijakú odmenu za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.
- 333 Po prvé treba konštatovať, že výška ceny za zelené kávové zrná dodané spoločnosťou SMBV, ktorú platila nepriдруžená výrobná spoločnosť 2 skupine Starbucks, sa javí vysoká vzhľadom na číselné údaje, ktoré uvádzajú spoločnosti Starbucks v poznámke pod čiarou 189 v žalobe vo veci T-636/16. Komisia nespochybňuje tieto číselné údaje. Komisia okrem toho v odôvodnení 302 napadnutého rozhodnutia nespochybnila tvrdenie, ktoré uvádzajú zástupcovia Starbucks, že uvedená cena bola vysoká.
- 334 Komisia po druhé tvrdí, že v napadnutom rozhodnutí konštatovala, že v licenčnej zmluve na technológiu sa uvádzalo, že nepriдруžená výrobná spoločnosť 2 nemusí platiť nijaký poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia. Komisia sa v dôsledku toho domnieva, že Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks boli povinné preukázať, že rozdiel v cenách zelenej kávy predstavoval „skrytú“ odmenu za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, čo sa im nepodarilo.
- 335 Treba však pripomenúť, že smernica OECD v zneniach z rokov 1995 a 2010, z ktorých Komisia vychádza vo svojej analýze porovnateľnosti, v odseku 6.17 výslovne stanovuje, že náhrada za používanie nehmotného majetku môže byť zahrnutá v cene fakturovanej za predaj výrobkov, keď napríklad jedna spoločnosť predáva nedokončené výrobky inej spoločnosti a zároveň dáva tejto poslednej uvedenej spoločnosti k dispozícii svoje skúsenosti týkajúce sa ďalšieho spracovania. V tejto súvislosti treba konštatovať, že Komisia správne tvrdí, že cenový rozdiel je v zásade odlišný od poplatku, ktorý môže zahŕňať rôzne daňové dôsledky, čo sa v podstate uvádza v odseku 6.19 smernice OECD v znení z roku 2010.
- 336 V prejednávanej veci z napadnutého rozhodnutia jasne vyplýva, že spoločnosti Starbucks v priebehu správneho konania tvrdili, že vysoký koeficient prirážky k nákladom za zelené kávové zrná, ktorý nepriдруžená výrobná spoločnosť 2 platila skupine Starbucks, predstavoval odmenu za duševné vlastníctvo v oblasti praženia.
- 337 Za týchto okolností nemožno tvrdenia zástupcov Starbucks uvedené počas správneho konania zamietnuť iba na základe konštatovania, že licenčná zmluva na technológiu stanovila, že nepriдруžená výrobná spoločnosť 2 nemusí platiť nijaký poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.

- 338 Hoci Komisia po tretie správne tvrdí, že dodanie zelených kávových zŕn a koncesia na sublicenciu duševného vlastníctva sú odlišnými transakciami na základe dvoch zmlúv uzavretých s odlišnými protistranami v rámci skupiny Starbucks, nič to nemení na tom, že v koncesnej zmluve na technológiu medzi skupinou Starbucks a nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2 sa uvádza, [dôverné].
- 339 Komisia po štvrté v podstate dodáva, že rozdiel v cenách zelených kávových zŕn, ktoré kupuje nepridružená výrobná spoločnosť 2 a ktoré kupuje spoločnosť SMBV, môže mať viacero iných vysvetlení, akým je predovšetkým významná vyjednávací sila spoločností Starbucks [dôverné], ďalej skutočnosť, že nepridružená výrobná spoločnosť 2 nenakupuje svoje zelené kávové zrná priamo od spoločnosti SCTC, ale od spoločností Starbucks [dôverné], ktoré ich nakupujú od spoločnosti SCTC a ďalej jej ich predávajú, čo môže mať tiež za následok ďalšiu prirážku k nákladom na pokrytie pridanej hodnoty spoločností Starbucks [dôverné], alebo napokon rozdiel v podmienkach dodania.
- 340 V prvom rade je potrebné poznamenať, že tvrdenie Komisie, že v porovnaní s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2 mali spoločnosti Starbucks [dôverné] takú významnú vyjednávaciu silu, na základe ktorej mohli požadovať vyššiu cenu, než je cena, ktorú bola táto spoločnosť schopná získať od spoločnosti [dôverné] SMBV, nie je presvedčivé.
- 341 Hoci Komisia ďalej tvrdí, že skutočnosť, že nepridružená výrobná spoločnosť nenakupuje svoje zelené kávové zrná priamo od spoločnosti SCTC, ale od spoločností Starbucks [dôverné], ktorá ich nakupuje od spoločnosti SCTC a ďalej jej ich predáva, môže mať tiež za následok ďalšiu prirážku k nákladom na pokrytie [dôverné], nevysvetľuje však [dôverné]. Spoločnosti Starbucks však v tomto ohľade tvrdia, že spoločnosť SCTC zodpovedá v plnom rozsahu za proces zásobovania, ktorý zahŕňa prepravu zelených kávových zŕn z prístavu pôvodu do prístavu určenia, v ktorom sa bez akéhokoľvek spracovania dodávajú do nepridruženej výrobnej spoločnosti 2. Okrem toho podľa spoločností Starbucks z dôvodov administratívnej efektívnosti [dôverné]. Toto tvrdenie Komisie však treba teda tiež zamietnuť.
- 342 Komisia napokon tvrdí, že existuje rozdiel v podmienkach dodania zelených kávových zŕn, z ktorého majú prospech nepridružená výrobná spoločnosť 2 a spoločnosť SMBV. Komisia tvrdí, že spoločnosti Starbucks [dôverné] predávajú zelené kávové zrná nepridruženej výrobnej spoločnosti 2 za cenu CAF (náklady, poistenie a prepravné) vo vstupnom prístave na území, na ktorom táto spoločnosť vykonáva svoju hospodársku činnosť, zatiaľ čo zelené kávové zrná, ktoré obstaráva spoločnosť SMBV od spoločnosti SCTC, sa dodávajú za cenu FAB (vyplatené na palubu) do prístavu v Amsterdame (Holandsko). Je však potrebné konštatovať, že Komisia po prvé nevyčísluje svoje tvrdenie, podľa ktorého môže byť rozdiel v nákladoch dodania za cenu FAB v porovnaní s cenou CAF významný. Spoločnosti Starbucks v tejto súvislosti po druhé tvrdia, že podľa nich je rozdiel v nákladoch dodania za cenu FAB a dodania za cenu CAF príliš nízky na to, aby vysvetľoval „vysoký koeficient prirážky“. Komisii sa teda nepodarilo preukázať svoje tvrdenie, že „vysoký koeficient prirážky“ nemohol, a to ani čiastočne, predstavovať odmenu za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia z dôvodu, že je v celom rozsahu dôsledkom rozdielu v podmienkach dodania medzi dotknutými zmluvami.
- 343 Za týchto okolností nemohla Komisia na základe stručného odôvodnenia uvedeného v odôvodnení 302 napadnutého rozhodnutia ani na základe ďalších svojich vysvetlení, ktoré poskytla a ktoré spoločnosť Starbucks spochybňuje, dospieť k záveru, že zmluvy uzavreté medzi skupinou Starbucks a nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2 z právneho hľadiska dostatočne preukazujú, že táto spoločnosť neplatila nijakú odmenu skupine Starbucks za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.
- 344 Z toho vyplýva, že na základe toho, čo Komisia uviedla v napadnutom rozhodnutí, sa jej z právneho hľadiska nepodarilo dostatočne preukázať, že na základe zmluvy medzi skupinou Starbucks a nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2 sa možno domnievať, že poplatok, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, mal byť nulový.

345 Z toho stručne vyplýva, že Komisii sa na základe jej porovnania so zmluvami uzavretými s desiatimi nepridruženými výrobnými spoločnosťami nepodarilo preukázať, že poplatok mal byť nulový. Zmluvy uzavreté s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 1, 3, 4, 7, 8, 9 a 10 boli totiž uzatvorené po prijatí dohody APP. Zmluvy uzatvorené s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 5, 6 a 7 sa týkajú spoločností, ktoré nepražia kávu. Zmluvy uzatvorené s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 1, 4, 8, 9 a 10 nie sú zmluvami o ďalšom predaji. Zmluvy uzatvorené s nepridruženými výrobnými spoločnosťami 1, 5, 6, 7, 8 a 9 sa týkajú iných výrobkov než praženej kávy a v zmluve uzavretej s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 3 sa uvádza možnosť platenia poplatku. Pokiaľ ide o analýzu zmluvy uzavretej s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2, stručné a špekulatívne tvrdenia Komisie nestačia ako dôkaz, že táto spoločnosť neplatila nijakú odmenu skupine Starbucks za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.

346 Z úvah uvedených v bodoch 288 až 345 vyššie teda vyplýva, že Komisia nepreukázala, že by uplatnenie metódy CUP na základe porovnania so zmluvami, ktoré uzavrela skupina Starbucks s desiatimi nepridruženými výrobnými spoločnosťami, viedlo k záveru, že poplatok, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, mal byť nulový, pokiaľ bol stanovený za trhových podmienok.

g) O dohodách, ktoré uzavreli konkurenti spoločností Starbucks s tretími pražiarenskými subjektmi

347 Komisia porovnala poplatok, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, taktiež s tým, čo stanovovali viaceré dohody, ktoré uzavreli konkurenti Starbucks s tretími osobami. Komisia sa domnievala, že z tejto porovnávej analýzy vyplýva, že spoločnosť SMBV nemala platiť spoločnosti Alki nijaký poplatok za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia.

348 Z odôvodnenia 309 napadnutého rozhodnutia totiž vyplýva, že na účely zistenia, či spoločnosť SMBV platila spoločnosti Alki poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia v súlade s princípom nezávislého vzťahu, porovnala Komisia dohodu uzavretú medzi spoločnosťami Alki a SMBV s viacerými dohodami, ktoré uzavreli konkurenti Starbucks s tretími pražiarenskými subjektmi. Komisia v tejto súvislosti odkázala na odpovede spoločností Melitta, Dallmayr a spoločnosti Y.

349 Spoločnosti Starbucks spochybňujú analýzu Komisie. Domnievajú sa, že dohody týkajúce sa spoločností Melitta a X sú „dohodami, na základe ktorých výrobca na zákazku alebo zmluvný výrobca na rozdiel od spoločnosti SMBV poskytuje hotové výrobky svojmu mandantovi, a nie priamo zákazníkovi mandanta“. Z toho vyplýva, že tieto dohody sú úplne odlišné od zmlúv o pražení a v dôsledku toho je ich skúmanie v prejednávanej veci irelevantné. Treba teda preskúmať, či boli tieto tri zmluvné vzťahy porovnateľné so zmluvou o pražení medzi spoločnosťami SMBV a Alki.

350 Pokiaľ ide po prvé o spoločnosť Melitta, Komisia v odôvodnení 306 napadnutého rozhodnutia uviedla, že táto konkurenčná spoločnosť spoločností Starbucks jej vysvetlila, že nedostáva poplatok od tretích osôb, ktoré sú jej subdodávateľmi praženej kávy, aj keď im dáva k dispozícii svoje krivky praženia.

351 V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že z odôvodnení 207 a 208 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že v určitých situáciách, keď boli pražiarenské kapacity vyčerpané, zadala spoločnosť Melitta praženie kávy subdodávateľom (outsourcing). Z tohto opisu však nevyplýva, že by tretie pražiarenské subjekty skutočne predávali praženú kávu predajciam alebo ďalším spotrebiteľom.

352 Treba teda konštatovať, že podľa zistení uvedených v napadnutom rozhodnutí nie je situácia spoločnosti Melitta porovnateľná so situáciou spoločnosti SMBV.

- 353 Pokiaľ ide po druhé o spoločnosť Y, ktorá patrí do skupiny spoločností, Komisia v odôvodneniach 211 a 307 napadnutého rozhodnutia uviedla, že táto spoločnosť pražila kávu prostredníctvom spoločnosti zo skupiny, ktorá má postavenie výrobcu na zákazku, a že táto pražiarska spoločnosť neplatila poplatok skupine.
- 354 Je potrebné konštatovať, že z tohto opisu vyplýva, že pražiarska spoločnosť zo skupiny, ktorej súčasťou bola spoločnosť Y, pôsobila ako výrobca na zákazku. Pražiarska spoločnosť spracúvala zelenú kávu na účet inej spoločnosti v rámci skupiny, ktorej súčasťou bola spoločnosť Y. To znamená, že pražiarska spoločnosť nepredávala praženú kávu predajciam alebo ďalším spotrebiteľom.
- 355 Zo zistení uvedených v napadnutom rozhodnutí teda vyplýva, že situácia spoločnosti Y nie je porovnateľná so situáciou spoločnosti SMBV.
- 356 Pokiaľ ide po tretie o spoločnosť Dallmayr, v odôvodnení 308 napadnutého rozhodnutia sa uvádza, že tento konkurent považoval za neobvyklé, aby platil poplatok spoločnosti, ktorá pražila kávu, keďže sa domnieval, že by bolo logickejšie, aby pražiarskej spoločnosti platili zákazníci, a nie naopak. Z odôvodnení 204 a 205 napadnutého rozhodnutia totiž vyplýva, že spoločnosť Dallmayr tvrdila, že praženie kávy bolo vykonávané buď ako samostatná činnosť, alebo ako vertikálne integrovaná činnosť v spoločnosti. Spresnila, že nákupná činnosť bola „vo všeobecnosti“ súčasťou praženia. Spoločnosť Dallmayr sa domnievala, že platenie poplatku treťou osobou, ktorá dodávala služby týkajúce sa praženia kávy, bolo skôr neobvyklé. Podľa spoločnosti Dallmayr je to v skutočnosti skôr zákazník, ktorý platí pražiarskej spoločnosti, a nie naopak.
- 357 V tejto súvislosti treba poznamenať, že spoločnosť Dallmayr iba potvrdila, že platenie poplatku v oblasti praženia považuje „skôr za neobvyklé“. Toto tvrdenie nevylučuje, aby takýto poplatok mohol byť napriek tomu stanovený. Vyhlásenia spoločnosti Dallmayr nie sú teda v rozpore s existenciou poplatku, akým je poplatok, ktorý platí spoločnosť SMBV.
- 358 Z úvah uvedených v bodoch 347 až 357 vyššie teda vyplýva, že Komisia nepreukázala, že by dohody uzavreté medzi konkurentmi spoločností Starbucks a tretími pražiarskymi subjektmi, ktoré sú uvedené v napadnutom rozhodnutí, boli relevantné na účely analýzy situácie spoločnosti SMBV. Na základe konštatovaní uvedených v tejto súvislosti v napadnutom rozhodnutí nemožno totiž dospieť k záveru, že tieto dohody boli porovnateľné s dohodou o pražení. Teda aj za predpokladu, že by sa preukázalo, že v rámci dohôd uzavretých medzi konkurentmi spoločností Starbucks a tretími pražiarskymi subjektmi sa neplatil nijaký poplatok, nestačí táto okolnosť ako dôkaz o tom, že spoločnosť SMBV nemala platiť spoločnosti Alki nijaký poplatok za duševné vlastníctvo v oblasti praženia.
- 359 Na základe dôvodov uvedených v bodoch 279 až 358 vyššie treba teda konštatovať, že Komisia nepreukázala spôsobom vyžadovaným v judikatúre uvedenej v bodoch 194 až 196 vyššie, že poplatok mal byť nulový. Preto je potrebné prijať na tomto základe žaloby Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks v rozsahu, v akom sa týkajú druhej časti odôvodnenia napadnutého rozhodnutia. Z tohto dôvodu nie je potrebné skúmať tvrdenia Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, ktorými spochybňujú zamietnutie ich tvrdení uvedených počas správneho konania na účely odôvodnenia existencie poplatku (pozri bod 230 vyššie).

h) O tvrdení, že úroveň poplatku mala byť nižšia, než je suma schválená v dohode APP

- 360 Ako bolo uvedené v bode 229 vyššie, Komisia v napadnutom rozhodnutí uviedla, že variabilný charakter poplatku počas obdobia rokov 2006 až 2014 je „prvotným znakom“ toho, že suma tejto platby nesúvisí s hodnotou duševného vlastníctva v oblasti praženia. Komisia v tejto súvislosti na

pojednávani vysvetlila, že z odôvodnení 287 až 289 a z poznámky pod čiarou 146 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že poplatok mal byť stanovený na nižšej úrovni, než je úroveň schválená v dohode APP.

- 361 V prvom rade však treba uviesť, že Komisia v odôvodnení 287 napadnutého rozhodnutia iba opakuje určité konštatovania, ktoré uviedla v rozhodnutí o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, bez toho, aby z toho vyvodila akýkoľvek dôsledok pre napadnuté rozhodnutie. Komisia ďalej v odôvodnení 288 napadnutého rozhodnutia vysvetlila, že za obdobie rokov 2006 až 2014 vypočítala, akú výšku percentuálneho podielu ročného predaja praženej kávy spoločnosti SMBV do predajni predstavovala ročná suma poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, čo potvrdilo jej pochybnosti týkajúce sa zmien poplatku. Komisia napokon v odôvodnení 289 napadnutého rozhodnutia dodala, že variabilný charakter poplatku je „prvotným znakom“ toho, že suma tejto platby nesúvisí s hodnotou duševného vlastníctva, za ktoré bol tento poplatok zaplatený. V poznámke pod čiarou 146 napadnutého rozhodnutia sa v podstate uvádza, že „je ilustračne ukázané, že... nebola zistená nijaká zmluva [preskúmaná Komisiou], kde by sa platila úhrada za licenciu za technológiu na praženie kávy na trhu“.
- 362 Je teda potrebné konštatovať, že odôvodnenia 287 až 289 napadnutého rozhodnutia ani poznámka pod čiarou 146 uvedeného rozhodnutia neobsahujú nijaké tvrdenie o tom, že by úroveň poplatku mala byť nižšia, než je úroveň schválená v dohode APP. V týchto odôvodneniach sa totiž iba konštatuje, že variabilita poplatku po prvé svedčí o tom, že nesúvisel s hodnotou duševného vlastníctva v oblasti praženia, a po druhé, že uvedený poplatok sa nemal vôbec platiť.
- 363 Naproti tomu treba konštatovať, že z odôvodnení 290, 318, 339 a 445 napadnutého rozhodnutia predovšetkým vyplýva, že Komisia konštatovala, že poplatok mal byť presne nulový. Komisia v odôvodnení 340 napadnutého rozhodnutia ďalej konkretizovala, že nebolo potrebné odhadnúť výšku poplatku a že inými slovami zisk, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki z titulu poplatku za duševné vlastníctvo v oblasti praženia, sa mal v celom rozsahu zdaňovať v Holandsku.
- 364 Z týchto úvah vyplýva, že napadnuté rozhodnutie neobsahuje nijakú úvahu, ktorú by uviedlo Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks, že poplatok mal byť stanovený na nižšej úrovni, než je úroveň schválená v dohode APP.
- 365 V každom prípade aj za predpokladu, že by z napadnutého rozhodnutia dostatočne jasne vyplývalo, že poplatok mal byť stanovený na nižšej úrovni, než je úroveň schválená v dohode APP, Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v podstate sponchyňujú tvrdenie Komisie, že výška poplatku nesúvisí s jeho hospodárskou hodnotou.
- 366 V tejto súvislosti treba poznamenať, že nemožno poprieť, že variabilný charakter poplatku vyvoláva otázky, pokiaľ ide o ekonomickú opodstatnenosť poplatku. Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks neposkytli totiž v prejednávanej veci nijaké presvedčivé vysvetlenie, ktoré by odôvodnilo voľbu neobvyklej metódy na stanovenie výšky poplatku.
- 367 Zostatkový charakter uvedeného poplatku však znamená len to, že bol v zásade vypočítaný na základe stanovenia výšky ostatných relevantných nákladov a príjmov, ako aj na základe odhadu výšky zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV. Pokiaľ boli uvedené parametre správne zistené, samotný zostatkový charakter poplatku nevyklučuje, že výška zostatkového poplatku môže zodpovedať jeho hospodárskej hodnote.
- 368 Je potrebné konštatovať, že zistenia uvedené v odôvodneniach 287 až 289 napadnutého rozhodnutia nestačili ako dôkaz o tom, že počas celého obdobia rokov 2006 až 2014 mal byť poplatok stanovený na nižšej úrovni, než je úroveň schválená v dohode APP, najmä z dôvodu, že v napadnutom rozhodnutí sa konkrétne neuvádza, aká je výška poplatku, ktorú Komisia považovala za primeranú.

369 Ďalej treba uviesť, že Komisia v súvislosti s konštatovaním uvedeným v odôvodnení 289 napadnutého rozhodnutia odkázala na poznámku pod čiarou 146 napadnutého rozhodnutia, v ktorej sa uvádza toto:

„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 známkami.“

370 V tejto súvislosti treba po prvé konštatovať, že tieto úvahy boli uvedené iba „ilustračne“, po druhé, že aj keď Komisia tvrdí, že poplatok sa platil „v danom odvetví, v ktor[om] sa len poskytovali licencie na technológie“, a že existovali príklady udelenia „licenci[e] na takúto technológiu... v kombinácii s ochrannými známkami“, nevysvetľuje, aká je primeraná výška takého poplatku, a po tretie, že Komisia nevysvetlila dôvody, na základe ktorých sa domnieva, že údaje týkajúce sa roku 2015 boli rozumne predvídateľné v čase uzavretia dohody APP v roku 2008.

371 Komisia teda z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala svoje tvrdenie, že počas celého obdobia rokov 2006 až 2014 nesúvisela výška poplatku s hodnotou duševného vlastníctva, za ktoré bol poplatok platený, a že z tohto dôvodu bola spoločnosti SMBV poskytnutá hospodárska výhoda.

372 Z toho vyplýva, že je potrebné zamietnuť tvrdenie Komisie, že v napadnutom rozhodnutí preukázala, že poplatok mal byť stanovený na nižšej úrovni, než je úroveň schválená v dohode APP.

373 Druhú časť tretieho žalobného dôvodu vo veci T-760/15 a štvrtú časť druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 v rozsahu, v akom Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks spochybňujú, že Komisia v rámci druhej časti odôvodnenia preukázala, že poplatok, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, mal byť nulový, a že z toho vyplýva výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, treba preto prijať bez toho, aby bolo potrebné skúmať tvrdenie spoločnosti Starbucks, že Komisia bola povinná stanoviť nezávislý trhovú interval poplatku.

3. O ročnom stanovení nákladov na zelené kávové zrná (tretia časť odôvodnenia)

374 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks uvádzajú v podstate dve výhrady vo vzťahu k analýze Komisie uvedenej v rámci tretej časti odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, podľa ktorej bola výška ceny zelených kávových zrn nadhodnotená, hoci v dohode APP nebola vôbec posúdená otázka, či bola táto cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Spoločnosti Starbucks v rámci prvej výhrady tvrdia, že tretia časť odôvodnenia sa týka časti nákladov spoločnosti SMBV, ktorá nepatrí do rozsahu pôsobnosti sporného opatrenia vymedzenej v napadnutom rozhodnutí. Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v rámci druhej výhrady spochybňujú konštatovanie, že úroveň marže uplatnenej na náklady na zelené kávové zrná, ktoré spoločnosť SCTC predávala spoločnosti SMBV, nie je v súlade s nezávislou trhovou úrovňou.

a) O otázke, či cena zelených kávových zrn nepatrila do rozsahu sporného opatrenia

375 Pokiaľ ide o prvú výhradu, spoločnosti Starbucks v podstate tvrdia, že tretia časť odôvodnenia Komisie týkajúca sa ceny zelených kávových zrn sa týka časti nákladov spoločnosti SMBV, ktorá nepatrila do rozsahu sporného opatrenia vymedzeného v napadnutom rozhodnutí. Spoločnosti Starbucks totiž poznamenávajú, že Komisia neskúmala otázku ceny zelenej kávy z hľadiska obdobia, keď bola dohoda APP uzavretá, a to v apríli 2008. V replike dodávajú, že niektoré tvrdenia uvedené vo vyjadrení k žalobe vo veci T-636/16 svedčia o tom, že daňové výhody, ktoré zistila Komisia a ktoré vyplývali

z ceny zelených kávových zrn v rokoch 2011 až 2014, nemožno pripísať dohode APP. Údajné daňové výhody vyplývajúce z ceny zelených kávových zrn nemožno totiž pripísať dohode APP, ale ročným vyhláseniam, v ktorých boli tieto ceny stanovené, a teda nepatria do rozsahu „napadnutého rozhodnutia“.

- 376 Komisia tvrdí, že z napadnutého rozhodnutia, ako aj z vyjadrenia k žalobe vo veci T-636/16 jasne vyplýva, že cena za zelené kávové zrná sa mala posúdiť, aby sa zistilo, či je úroveň tejto ceny príliš vysoká a vedie k zníženiu zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV.
- 377 Pokiaľ ide o rozsah sporného opatrenia stanovený v napadnutom rozhodnutí, treba konštatovať, že podľa článku 1 napadnutého rozhodnutia je opatrením, ktoré predstavuje pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorú poskytlo Holandské kráľovstvo v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, dohoda APP, „ktorú uzatvorilo Holandsk[é kráľovstvo] 28. apríla 2008 so [spoločnosťou SMBV]“. Z tohto ustanovenia, ako aj z definície uvedenej v odôvodnení 40 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že sporné opatrenie predstavuje teda iba dohoda APP.
- 378 V tejto súvislosti treba konštatovať, že z ustanovení dohody APP vyplýva (pozri body 12 až 16 vyššie), že táto dohoda stanovuje metódu výpočtu odmeny spoločnosti SMBV za jej výrobné a distribučné činnosti, ktorá slúži na stanovenie zdaniteľného základu na účely zaplatenia holandskej dane spoločnosti SMBV z príjmov právnických osôb. Hoci dohoda APP v tejto súvislosti odkazuje na cenu zelených kávových zrn, ktorú platila spoločnosť SMBV spoločnosti SCTC, pričom sa v nej konštatuje, že tieto náklady sú vylúčené zo základu nákladov spoločnosti SMBV, neupravuje otázku, na akej úrovni by sa mala stanoviť transferová cena za nákup zelených kávových zrn. Otázku, či sú náklady na zelené kávové zrná súčasťou základu nákladov na účely výpočtu zdaniteľného základu, treba totiž odlišovať od otázky, aká je suma transferovej ceny za tieto transakcie, ktorá bola skutočne stanovená na daný rok. V dohode APP sa pritom neuvádza nijaká skutočnosť, na základe ktorej by bolo možné určiť túto sumu, takže holandské orgány nepotvrdili v rámci dohody APP metódu stanovenia transferových cien ani cenovú úroveň, pokiaľ ide o zelené kávové zrná.
- 379 Je potrebné uviesť, že vzhľadom na to, že v dohode APP nie je stanovená úroveň ceny za nákup zelených kávových zrn, mali sa ročné ceny kávových zrn najmä za roky 2011 až 2014 prípadne stanoviť v rámci ročných daňových výmerov.
- 380 Z toho vyplýva, že v dohode APP nebolo uvedené ročné stanovenie výšky nákladov na zelené kávové zrná a v dôsledku toho nepatrilo do rozsahu sporného opatrenia. Tvrdenia Komisie toto konštatovanie nespochybňujú.
- 381 Komisia sa po prvé domnieva, že dohoda APP, ktorá predstavuje sporné opatrenie, mala vopred stanoviť transferovú cenu za zelené kávové zrná od zdaňovacieho obdobia roku 2011. Podľa odôvodnenia 447 napadnutého rozhodnutia mal byť totiž účtovný zisk spoločnosti SMBV vyplývajúci z nákladov na zelené kávové zrná za zdaňovacie obdobia od roku 2011 stanovený na vyššej úrovni. Z odôvodnení 360 a 361 napadnutého rozhodnutia totiž vyplýva, že v správe o transferových cenách nebola podľa Komisie posúdená otázka, či bola cena zelených kávových zrn, ktorú platila spoločnosť SMBV spoločnosti SCTC, nezávislou trhovou cenou. Podľa Komisie to „znamená“, že metóda navrhnutá v tejto správe na určenie zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV poskytuje tejto spoločnosti selektívnu výhodu. Komisia ďalej v odôvodnení 348 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že dohoda APP mala v roku 2008 stanoviť nezávislú trhovú cenu, od ktorej nebolo možné sa odchyliť v roku 2011 predovšetkým zvýšením prirážky, ibaže by sa nahradila alebo zmenila táto cena v dohode APP.
- 382 Treba však konštatovať, že správa o transferovom oceňovaní neobsahuje nijaké posúdenie transferových cien uplatniteľných na konkrétne transakcie, akou je cena zelených kávových zrn, ktorú požadovala spoločnosť SCTC od spoločnosti SMBV. Naproti tomu sa v nej uvádza metóda výpočtu odmeny spoločnosti SMBV za jej výrobné a distribučné činnosti, ktorá predstavuje zdaniteľný základ na účely holandskej dane z príjmov právnických osôb.

- 383 Dohoda APP je založená len na získaní predchádzajúceho potvrdenia o daňovom zaobchádzaní s daňovníkom. Záväzné stanovisko, akým je dohoda APP, však nevyhnutne nezahŕňa všetky aspekty daňového zaobchádzania s daňovníkom, ale môže sa obmedziť iba na riešenie určitých konkrétnych otázok. Zo strany 28 správy o transferovom oceňovaní okrem toho vyplýva, že daňový poradca skupiny Starbucks sa domnieval, že transakcie týkajúce sa zelenej kávy sa odlišujú od transakcií, na základe ktorých bola dohoda APP predložená.
- 384 Komisia pritom nepredložila nijaký dôkaz, ktorý by nasvedčoval tomu, že podľa holandského práva, ktoré je v tomto ohľade relevantné, sa mala v dohode APP posúdiť otázka, či bola cena zelených kávových zŕn, ktorú platila spoločnosť SMBV spoločnosti SCTC, na nezávislej trhovej úrovni.
- 385 Okrem toho skutočnosť, že dohoda APP nestanovuje vopred výšku transferovej ceny za zelené kávové zrná, sama osebe neznamená, že APP tým, že stanovila metódu na určenie odmeny spoločnosti SMBV, poskytla spoločnosti SMBV výhodu, pokiaľ ide o jej výrobné a distribučné činnosti.
- 386 Komisia vo svojich písomných podaniach po druhé poznamenáva, že technické vykonanie dohody APP na základe ročných daňových výmerov predstavuje tiež poskytnutie pomoci. Také konštatovanie však z napadnutého rozhodnutia nevyplýva. Komisia sa v tejto súvislosti odvoláva na článok 1 napadnutého rozhodnutia, ktorý odkazuje na skutočnosť, že spoločnosť SMBV môže na základe dohody APP „stanoviť svoju daňovú povinnosť z príjmu právnických osôb v Holandsk[om kráľovstve] na ročnom základe na obdobie desiatich rokov“. Komisia dodáva, že napadnuté rozhodnutie poukazuje na početné odkazy na zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV stanovený v dohode APP. Podľa Komisie by dohoda APP nemala nijakú hodnotu, pokiaľ by sa nepoužívala na „prípravu daňových priznaní“. Komisia sa v tejto súvislosti odvoláva na odôvodnenie 225 napadnutého rozhodnutia, v ktorom sa uvádza, že z dohody APP vyplýva, že holandský daňový orgán súhlasí s rozdelením zisku, ktorý navrhnu spoločnosti Starbucks a na základe ktorého spoločnosť SMBV určí výšku dane z príjmov právnických osôb, ktorú bude každý rok povinná zaplatiť v Holandsku.
- 387 Na rozdiel od vyššie opísaných tvrdení Komisie treba konštatovať, že ročné daňové výmery týkajúce sa spoločnosti SMBV nevykonávajú dohodu APP iba technickým spôsobom. Hoci je nepochybne pravdou, že dohoda APP a správa o transferovom oceňovaní, z ktorej táto dohoda vychádza, vopred stanovujú metódu na výpočet zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV na základe holandskej dane z príjmov právnických osôb, nebolo na základe nich možné nijako predpokladať ročné príjmy a výdavky, ktoré spoločnosť SMBV priznala na účely skutočných transakcií, ktoré vznikli v priebehu predmetného roka.
- 388 Okrem toho tvrdenie Komisie, že technické vykonanie dohody APP na základe ročných daňových výmerov predstavuje tiež poskytnutie pomoci, je nesprávne. Ročné výmery, ktorými sa vykonáva dohoda APP, nie sú totiž súčasťou predmetného opatrenia definovaného Komisiou, teda dohody APP, ako vyplýva z článku 1 napadnutého rozhodnutia. Dohoda APP konkrétne nestanovila zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV na základe nákladov na zelené kávové zrná a nezaoberala sa ani otázkou ročného stanovenia nákladov na zelené kávové zrná. Komisia okrem toho nikde v napadnutom rozhodnutí nevytýkala holandským orgánom, že poskytl spoločnosti SMBV výhodu z dôvodu vylúčenia nákladov na zelené kávové zrná zo zdaniteľného základu, ale iba namietala skutočnosť, že holandské daňové orgány neskúmali výšku ich ceny.
- 389 V každom prípade treba konštatovať, že Komisii nič nebránilo, aby sporné opatrenie definovala širším spôsobom tak, aby sa vzťahovalo aj na ročné daňové výmery týkajúce sa spoločnosti SMBV. Komisia však obmedzila rozsah sporného opatrenia len na dohodu APP.
- 390 V bode 248 vyššie sa navyše uvádzalo, že od dohody APP bolo možné odstúpiť alebo ju zmeniť počas obdobia jej platnosti od roku 2007 do roku 2017. Je potrebné poznamenať, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nekonštatovala, že by skutočnosť, že holandské orgány od dohody APP počas obdobia jej platnosti neodstúpili alebo ju nezmenili z dôvodu, že náklady na zelené kávové zrná boli neprimerané, poskytla spoločnosti SMBV výhodu.

391 Výhradu, že tretia časť odôvodnenia sa týka časti nákladov spoločnosti SMBV, ktorá nepatrí do rozsahu napadnutého opatrenia, treba preto prijať. Keďže výška nákladov na zelené kávové zrná za zdaňovacie obdobia od roku 2011 nebola súčasťou sporného opatrenia, Komisia nemohla požadovať od Holandského kráľovstva, aby v súlade s článkom 2 ods. 1 napadnutého rozhodnutia v spojení s odôvodneniami 447 a 448 tohto rozhodnutia vymáhalo rozdiel medzi sumou skutočne zaplatenou na základe dane z príjmov právnických osôb a sumou, ktorá by sa mala zaplatiť, pokiaľ by účtovná výhoda spoločnosti SMBV vyplývajúca z nákladov na zelené kávové zrná za zdaňovacie obdobia od roku 2011 bola stanovená na vyššej úrovni.

b) O otázke, či výška prirážky uplatnenej na náklady na zelené kávové zrná, ktoré spoločnosť SCTC predávala spoločnosti SMBV, nebola v súlade s nezávislou trhovou úrovňou

392 V každom prípade aj za predpokladu, že by sa tretia časť odôvodnenia týkala časti nákladov spoločnosti SMBV, na ktorú by sa vzťahovalo sporné opatrenie, bolo by rovnako potrebné konštatovať, že druhú výhradu uvedenú v bode 374 vyššie treba prijať. Na úvod je totiž potrebné pripomenúť, že náklady na zelené kávové zrná kupované spoločnosťou SMBV sú vylúčené zo základu nákladov tejto spoločnosti stanoveného v dohode APP. Cena zelených kávových zŕn, ktorú má spoločnosť SMBV platiť spoločnosti SCTC, v podstate pozostáva z nákladov na tovar spoločnosti SCTC a z prirážky k týmto nákladom.

393 V napadnutom rozhodnutí sa uvádza, že v období rokov 2005 až 2010 bola priemerná prirážka k nákladom na zelené kávové zrná dodané spoločnosťou SCTC vo výške [dôverné] % oproti [dôverné] % za obdobie rokov 2011 až 2014. Zodpovedajúca priemerná hrubá marža nákladov predaja v období rokov 2005 až 2010 sa zvyšuje na [dôverné] %, zatiaľ čo priemerná hrubá marža nákladov predaja v období rokov 2011 až 2014 sa zvyšuje na [dôverné]. Podľa napadnutého rozhodnutia spoločnosti Starbucks tvrdili, že prirážka vo výške [dôverné] % uplatnená v priemere v období rokov 2005 až 2010 bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Komisia ďalej predpokladala, že zvýšenie prirážky od roku 2011 mohlo predstavovať odmenu účtovanú spoločnosťou SMBV za praženie kávy. Keďže prirážka vo výške [dôverné] % sa pohybuje tiež v intervale odmien za dodávateľskú činnosť, na ktorú poukázali spoločnosti Starbucks počas správneho konania, Komisia dospela k záveru, že prirážka vo výške [dôverné] % k nákladom na zelené kávové zrná v priebehu obdobia rokov 2005 až 2010 bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Keďže spoločnosti Starbucks neuviedli v napadnutom rozhodnutí nijaký „platný“ dôvod, ktorý by odôvodňoval zvýšenie prirážky na [dôverné] % od roku 2011, Komisia sa domnievala, že od tohto okamihu nemožno uznať nijaký zodpovedajúci odpočet zo zdaniteľného základu v dôsledku tejto prirážky.

394 Na účely dosiahnutia spoľahlivého odhadu prirážky v súlade s princípom nezávislého vzťahu za obdobie od roku 2011 však Komisia súhlasila, že k priemernej prirážke vo výške [dôverné] % sa v období rokov 2005 až 2010 pripočítajú náklady programu „C.A.F. E. Practices“ až do výšky nákladov [dôverné]. Tieto náklady predstavovali podľa Komisie na konci roka 2014 [dôverné] % nákladov na zelené kávové zrná nakúpené spoločnosťou SCTC a [dôverné] % ceny fakturovanej spoločnosťou SMBV. Nezávislá trhová prirážka účtovaná spoločnosťou SCTC v období od roku 2011 sa teda zvýšila na [dôverné] % ceny zelených kávových zŕn nakúpených spoločnosťou SCTC, čo zodpovedá hrubej marži [dôverné] % z ceny predaja zelených kávových zŕn, ktorú SCTC fakturovala spoločnosti SMBV.

395 Komisia dospela k záveru, že priemerná prirážka vo výške [dôverné] % uplatňovaná v skutočnosti v rokoch 2011 až 2014 k nákladom na zelené kávové zrná, ktoré spoločnosť SCTC predávala spoločnosti SMBV, nevyjadruje teda spoľahlivý odhad trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

396 Po prvé treba konštatovať, ako bolo uvedené v bodoch 243 až 251 vyššie, že za okolností prejednávanej veci bola Komisia povinná zdržať sa akéhokoľvek posúdenia na základe situácie po uzavretí dohody APP. Komisia však v napadnutom rozhodnutí nevysvetľuje, akým spôsobom bola v čase schválenia

APP predvídateľná vysoká úroveň nákladov na zelené kávové zrná za zdaňovacie obdobia od roku 2011, ktorú uvádza v odôvodneniach 342 až 359 tohto rozhodnutia. Komisia teda nepreukázala, že mohla oprávnenne vychádzať zo skutočnosti, že spoločnosť SCTC uplatnila vysokú prirážku k nákladom na zelené kávové zrná v zdaňovacích obdobiach od roku 2011.

397 Po druhé aj za predpokladu, že by bol vývoj prirážky od roku 2011 predvídateľný v čase uzavretia dohody APP, treba konštatovať, že prístup Komisie nie je presvedčivý. Ako totiž správne tvrdia spoločnosti Starbucks, Komisia tvrdí, že prirážka spoločnosti SCTC mala byť stanovená na úrovni priemerného zisku pred zdanením, ktorý dosiahla spoločnosť SCTC z predaja v rámci skupiny počas zdaňovacích období pred rokom 2008, pričom také predchádzajúce „kontrolované“ transakcie (v rámci skupiny) nemôžu slúžiť na účely porovnávacej analýzy transferových cien „na základe trhu“.

398 V tejto súvislosti treba poznamenať, že Komisia tvrdí, že cena, ktorú platila spoločnosť SMBV spoločnosti SCTC, bola od roku 2011 príliš vysoká. Je potrebné pripomenúť, že ide o cenu zaplatenú v rámci skupiny Starbucks. S cieľom určiť transferovú cenu mala Komisia porovnať cenu, ktorú zaplatila spoločnosť SMBV spoločnosti SCTC, s cenou za zelené kávové zrná, ktorú by zaplatil na trhu samostatný podnik. Komisia mala stanoviť interval ceny za zelené kávové zrná, ktorý by zaplatil na trhu samostatný pražiarenský subjekt v situácii porovnateľnej so situáciou spoločnosti SMBV. Namiesto zistenia a posúdenia takej nekontrolovanej transakcie však Komisia obmedzila svoju analýzu iba na dotknutú kontrolovanú transakciu, pričom skúmala len prípustnosť štruktúry nákladov a prirážok druhého (integrovaného) subjektu predmetnej kontrolovanej transakcie, teda spoločnosti SCTC.

399 Je potrebné napríklad pripomenúť, že smernica OECD v znení z roku 2010, na ktorú Komisia niekoľkokrát odkazuje v napadnutom rozhodnutí, uvádza v odsekoch 3.24 a 3.25 toto:

„3.24 Porovnateľnou transakciou na voľnom trhu je transakcia medzi dvoma nezávislými stranami, ktorá je porovnateľná so skúmanou kontrolovanou transakciou. Porovnateľná môže byť transakcia medzi stranou kontrolovanej transakcie a nezávislou stranou („porovnateľná interná“) alebo medzi dvoma nezávislými spoločnosťami, z ktorých žiadna sa nepodieľa na ovládanej transakcii („porovnateľná externá“).

3.25 Porovnanie kontrolovaných transakcií daňovníka s inými kontrolovanými transakciami, ktoré uskutočnila tá istá nadnárodná skupina alebo iná skupina, nie je relevantné pre uplatnenie princípu nezávislého vzťahu, a nemôže byť teda použité daňovým orgánom ako základ pre úpravu transferových cien alebo daňovníkom na podporu svojej politiky v oblasti transferového oceňovania.“

400 Komisia v tejto súvislosti pripúšťa, že v odôvodneniach 342 až 361 napadnutého rozhodnutia nemala za cieľ vykonať prísnu analýzu stanovenia transferových cien na účely stanovenia nezávislej trhovej ceny za zelenú kávu v čase, keď bola predložená dohoda APP. Ako však bolo uvedené v bode 154 vyššie, Komisia bola povinná odôvodniť voľbu metódy stanovenia transferových cien, ktorú považovala v prejednávanej veci za primeranú na posúdenie úrovne transferových cien v prípade transakcie v rámci skupiny.

401 Tvrdenie Komisie, že na účely svojho posúdenia nepotrebovala vôbec skúmať porovnateľné externé transakcie týkajúce sa zelenej kávy z dôvodu, že „pochopila“, že priemerná prirážka vo výške [dôverne] % v období rokov 2005 až 2010 zodpovedala nezávislej trhovej prirážke v roku 2008, je v tomto ohľade nedostatočným odôvodnením. Cieľom porovnania kontrolovanej transakcie s porovnateľnými externými transakciami v období po roku 2011 je totiž určiť, či bola táto transakcia nezávislou, a skutočnosť, že iná kontrolovaná transakcia v období rokov 2005 až 2010 sa považuje za nezávislú, neumožňuje vyhnúť sa preskúmaniu porovnateľných externých transakcií v období po roku 2011. Skutočnosť, že zástupcovia spoločností Starbucks neposkytli podľa Komisie nijaké platné odôvodnenie zvýšenia prirážky od roku 2011, nepreukazuje sama osebe, že cena zelených kávových

zrín, ktorú platila spoločnosť SMBV spoločnosti SCTC v daňových obdobiach od roku 2011, bola stanovená na vyššej úrovni ako ceny, ktoré by museli zaplatiť iné porovnateľné hospodárske subjekty na trhu.

- 402 Tieto úvahy postačujú na vyvodenie záveru, že druhej výhrade uvedenej v bode 374 vyššie treba tiež vyhovieť.
- 403 Ako už bolo teda uvedené v bodoch 391 a 402 vyššie, je potrebné vyhovieť výhrade, že tretia časť odôvodnenia sa týka časti nákladov spoločnosti SMBV, ktorá nepatrí do rozsahu pôsobnosti sporného opatrenia a že Komisia v tejto časti odôvodnenia okrem toho nepreukázala existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ v prospech spoločnosti SMBV.
- 404 Žalobný dôvod založený na tom, že Komisia v rámci prvej až tretej časti odôvodnenia nepreukázala, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, treba preto prijať.

E. O spochybnení subsidiárneho odôvodnenia týkajúceho sa existencie daňového zvýhodnenia spoločnosti SMBV (odôvodnenia 362 až 408 napadnutého rozhodnutia)

- 405 Štvrtý žalobný dôvod vo veci T-760/15 a tretia časť druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 sa týkajú subsidiárneho odôvodnenia Komisie týkajúceho sa existencie výhody, ktoré má preukázať, že aj za predpokladu, že by sa metóda MČOR mohla použiť na účely určenia zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV, pravidlá uplatnenia tejto metódy na spoločnosť SMBV schválené v dohode APP sú nesprávne.
- 406 Toto subsidiárne odôvodnenie sa delí na dve časti. V prvej časti sa Komisia domnievala, že voľba spoločnosti SMBV ako „testovaného subjektu“ na účely uplatnenia metódy MČOR namiesto spoločnosti Alki bola nesprávna (štvrtá časť odôvodnenia). V druhej časti Komisia usúdila, že aj za predpokladu, že by testovaným subjektom mala byť skutočne SMBV, zisková marža spoločnosti SMBV dosiahnutá na základe metódy MČOR nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Komisia sa domnievala, že voľba prevádzkových nákladov ako ukazovateľa ziskovosti bola nesprávna (piata časť odôvodnenia). Okrem toho konštatovala, že úpravy ziskovej marže s cieľom zvýšiť porovnateľnosť spoločnosti SMBV s porovnateľnými spoločnosťami boli v každom prípade neprimerané (šiesta časť odôvodnenia).
- 407 Metóda MČOR, na ktorú Komisia odkazuje v odôvodneniach 72 až 74 napadnutého rozhodnutia, je nepriamou metódou stanovenia transferových cien. Táto metóda spočíva v tom, že na základe vhodného základu stanoví čistý zisk, ktorý daňovník dosiahne z kontrolovanej transakcie alebo z kontrolovaných úzko súvisiacich alebo pokračujúcich transakcií. Na účely určenia tohto vhodného základu je potrebné zvoliť ukazovateľ výšky zisku, akým sú náklady, predaj alebo aktíva. Ukazovateľ čistého zisku, ktorý dosiahne daňovník z kontrolovanej transakcie, sa musí určiť na základe odkazu na ukazovateľ čistého zisku, ktorý dosiahne ten istý daňovník alebo nezávislý podnik z porovnateľných transakcií na voľnom trhu. Metóda MČOR zahŕňa určenie časti transakcie, na základe ktorej je ukazovateľ testovaný.
- 408 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks, ktoré tvrdia, že metóda MČOR bola správne uplatnená, spochybňujú všetky výhrady, ktoré uviedla Komisia v rámci svojho subsidiárneho odôvodnenia, pokiaľ ide o existenciu výhody.
- 409 Po prvé prvá časť štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-760/15 a prvá výhrada tretej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 sa týkajú označenia spoločnosti SMBV za najmenej zložitý subjekt.

- 410 Po druhej druhej a tretia časť štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-760/15 a druhá výhrada tretej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 sa týkajú vymedzenia hlavných činností spoločnosti SMBV a stanovenia zisku SMBV na základe prevádzkových nákladov.
- 411 Po tretie štvrtá časť štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-760/15 a tretia výhrada tretej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 sa týkajú vybraných úprav, ktoré majú zvýšiť porovnateľnosť spoločnosti SMBV s porovnateľnými podnikmi. Treba postupne preskúmať každú z týchto výhrad.
- 412 Spoločnosti Starbucks okrem toho tvrdia, že subsidiárne odôvodnenie Komisie týkajúce sa existencie výhody (odôvodnenia 362 až 408 napadnutého rozhodnutia) je nedostatočne odôvodnené. Vytýkajú Komisii, že kritizovala spôsob, akým bola metóda MČOR uplatnená, nepreukázala však, že správnejšie uplatnenie tejto metódy by viedlo k vyššiemu zisku spoločnosti SMBV.

1. O označení spoločnosti SMBV za najzložitejší subjekt (štvrtá časť odôvodnenia)

- 413 Holandské kráľovstvo v prvej časti štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-760/15 tvrdí, že tvrdenie Komisie, podľa ktorého vzhľadom na to, že spoločnosť SMBV je najzložitejším subjektom, nemožno ju určiť za testovaný subjekt na účely uplatnenia metódy MČOR, je nesprávne. Holandské kráľovstvo totiž tvrdí, že na účely uplatnenia metódy MČOR mala byť správne zvolená spoločnosť SMBV. Po prvé samotná okolnosť, že spoločnosť Alki je majiteľom duševného vlastníctva v oblasti praženia, ako aj ochrannej známky Starbucks pre región EMEA, odôvodňovala, aby nebola určená za testovaný subjekt na účely uplatnenia metódy MČOR. Po druhé činnosti spoločnosti SMBV boli menej zložité ako činnosti spoločnosti Alki. Ani jedno z tvrdení, ktoré Komisia uviedla v napadnutom rozhodnutí ohľadom činností a rizík spoločnosti SMBV, nemôže toto konštatovanie spochybníť. Holandské kráľovstvo okrem toho tvrdí, že Komisia nevypočítala zisk, ktorý by sa mal pripísať spoločnosti Alki, pokiaľ by sa na ňu uplatnila metóda MČOR, a teda nepreukázala, že by uplatnenie ňou odporúčanej metódy MČOR viedlo k vyššiemu zisku spoločnosti SMBV.
- 414 Spoločnosti Starbucks v rámci prvej výhrady tretej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 tvrdia, že spoločnosť SMBV bola v správe o transferovom oceňovaní správne kvalifikovaná ako najmenej zložitý subjekt v porovnaní so spoločnosťou Alki. Po prvé tvrdia, že spoločnosť SMBV naďalej vykonáva bežné nízkorizikové činnosti praženia a balenia kávy, ako aj administratívnej a logistickej podpory. Spoločnosti Starbucks sa po druhé domnievajú, že spoločnosť Alki je nevyhnutne najzložitejším subjektom, keďže využíva práva duševného vlastníctva v oblasti praženia, čo Komisia nespochybňuje, a znáša riziká týkajúce sa činností spoločnosti SMBV v súlade s ustanoveniami dohody o pražení. Spoločnosti Starbucks vytýkajú Komisii, že nevykonala primeranú analýzu činností spoločnosti SMBV ani činností spoločnosti Alki.
- 415 Spoločnosti Starbucks ďalej tvrdia, že napadnuté rozhodnutie je nedostatočne odôvodnené. Tvrdia, že Komisia nepreukázala, že by skutočnosť, že nesprávne určila spoločnosť SMBV za najmenej zložitý subjekt, poskytla tejto spoločnosti výhodu. Spoločnosti Starbucks tvrdia, že v napadnutom rozhodnutí sa neuvádza, aký by bol zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV, pokiaľ by bola spoločnosť Alki označená za najmenej zložitý subjekt, ani spôsob, akým sa mala metóda MČOR uplatniť na spoločnosť Alki.
- 416 Komisia spochybňuje tieto tvrdenia. Tvrdí, že v napadnutom rozhodnutí z právneho hľadiska dostatočne preukázala, že voľba spoločnosti SMBV ako subjektu testovaného na účely uplatnenia MČOR bola nesprávna a nebolo na základe nej možné dosiahnuť spoľahlivý odhad nezávislého trhového výsledku.
- 417 Komisia po prvé tvrdí, že na základe samotnej okolnosti, že správa o transferovom oceňovaní neobsahuje celkovú funkčnú analýzu spoločností SMBV a Alki, možno konštatovať, že na základe metódy použitej v dohode APP nemožno dosiahnuť nezávislý trhový výsledok. Komisia po druhé tvrdí, že na základe smernice OECD nemožno podporiť stanovisko Holandského kráľovstva a spoločností

Starbucks o výbere testovaného subjektu. Komisia po tretie tvrdí, že zložitosť testovaného subjektu je charakteristická pre druhý subjekt, ktorý sa podieľal na transakcii, a že z tohto hľadiska je spoločnosť Alki menej zložitá ako spoločnosť SMBV. Komisia po štvrté tvrdí, že tvrdenie, že nevykonala primeranú funkčnú analýzu spoločností SMBV a Alki, je neprípustné vzhľadom na to, že ide o nové tvrdenie, ktoré bolo prvýkrát uvedené v štádiu repliky. Komisia v každom prípade zdôrazňuje, že toto tvrdenie je nedôvodné.

- 418 Pokiaľ ide po piate o nedostatočné odôvodnenie zo strany spoločností Starbucks, Komisia tvrdí, že v odôvodnení 377 napadnutého rozhodnutia dospela k záveru, že vzhľadom na to, že uplatnenie metódy MČOR vychádzalo z chybného predpokladu, nebolo na základe neho možné dosiahnuť spoľahlivý odhad trhového výsledku, a teda poskytlo spoločnosti SMBV výhodu. Komisia konkrétne uvádza, že pokiaľ by bola spoločnosť Alki považovaná za najzložitejší subjekt, analýza jej činností by preukázala, že nemala nárok na odmenu, takže celý zisk mal byť pripísaný spoločnosti SMBV.
- 419 Účastníci konania sa v podstate nezhodujú, pokiaľ ide o otázku, či bola v správe o transferovom oceňovaní schválenej v dohode APP spoločnosť SMBV správne určená ako subjekt, ktorý sa má testovať na účely metódy MČOR, ako aj o otázku, či Komisia uviedla dostatočne dôvody, na základe ktorých sa domnievala, že pochybenie pri určení subjektu na testovanie viedlo k zníženiu zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV.
- 420 Bez ohľadu na otázku, či je testovaným subjektom spoločnosť SMBV alebo Alki, treba v prvom rade preskúmať, či si Komisia splnila povinnosť odôvodnenia.
- 421 Z ustálenej judikatúry v tejto súvislosti vyplýva, že odôvodnenie požadované podľa článku 296 ods. 2 ZFEÚ má byť prispôbené povahe dotknutého aktu a musia z neho jasne a jednoznačne vyplývať úvahy inštitúcie, ktorá akt prijala, aby dotknuté osoby mohli pochopiť dôvody prijatia opatrenia a príslušný súd preskúmať toto opatrenie. Požiadavka odôvodnenia musí byť posudzovaná v závislosti od okolností prípadu, najmä v závislosti od obsahu aktu, povahy uvádzaných dôvodov a záujmu, ktorý na jeho objasnení môžu mať osoby, ktorým je akt určený, alebo iné osoby, ktorých sa akt priamo a osobne týka. Nevyžaduje sa, aby boli v odôvodnení presne uvedené všetky relevantné skutkové a právne okolnosti, keďže otázka, či odôvodnenie aktu spĺňa požiadavky článku 296 ods. 2 ZFEÚ, sa má posudzovať nielen s ohľadom na jeho znenie, ale tiež s ohľadom na jeho kontext, ako aj všetky právne predpisy upravujúce dotknutú oblasť (pozri rozsudky z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia, C-501/00, EU:C:2004:438, bod 73 a citovanú judikatúru, a z 22. januára 2013, Salzgitter/Komisia, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, body 112 a 113 a citovanú judikatúru).
- 422 V prejednávanej veci Komisia v časti 9.2.3.4 napadnutého rozhodnutia uviedla, že voľba spoločnosti SMBV ako testovaného subjektu na účely uplatnenia metódy MČOR poskytla spoločnosti SMBV výhodu.
- 423 V prvom rade Komisia v odôvodnení 364 napadnutého rozhodnutia uviedla, že správa o transferovom oceňovaní by mala zahŕňať porovnanie každej zo strán v súvisiacich transakciách.
- 424 Komisia sa ďalej v odôvodneniach 365 až 368 napadnutého rozhodnutia domnievala, že voľba spoločnosti SMBV ako testovaného subjektu nie je v súlade s pravidlami smernice OECD v zneniach z rokov 1995 a 2010, podľa ktorých je testovaným subjektom ten subjekt, ktorého činnosti sú najmenej zložité spomedzi subjektov, ktoré sú účastníkmi kontrolovanej transakcie.
- 425 Komisia napokon po analýze činností spoločností SMBV a Alki dospela k záveru, že v správe o transferovom oceňovaní bola spoločnosť SMBV nesprávne označená za subjekt, ktorý vykonáva najmenej zložité činnosti v porovnaní so spoločnosťou Alki (odôvodnenia 369 až 376 napadnutého rozhodnutia).

- 426 Komisia v odôvodnení 377 napadnutého rozhodnutia dospela k záveru, že vzhľadom na to, že metóda použitá v správe o transferovom oceňovaní na účely určenia zdaniteľného základu spoločnosti SMBV vychádza z nesprávneho predpokladu, že spoločnosť SMBV mala byť testovaným subjektom na účely uplatnenia metódy MČOR, táto metóda v dôsledku toho neposkytuje spoľahlivý odhad trhového výsledku trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Komisia dodáva, že vzhľadom na to, že schválenie tejto metódy v dohode APP má za následok zníženie dane, ktorú má spoločnosť SMBV platiť na základe holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb, v porovnaní so samostatnými spoločnosťami, ktorých zisk určuje trh na základe tohto režimu, treba konštatovať, že dohoda APP poskytuje spoločnosti SMBV selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 427 Ako však bolo uvedené v bode 201 vyššie, samotné konštatovanie nedodržania metodických pravidiel v oblasti určovania transferových cien nestačí na preukázanie existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ZFEÚ. Ďalej je potrebné, aby Komisia preukázala, že na základe metodických pochybení, ktoré zistila, nemožno dosiahnuť spoľahlivý odhad nezávislého trhového výsledku, a že tieto pochybenia viedli k zníženiu zdaniteľného zisku v porovnaní so ziskom, ktorý by bol vypočítaný v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- 428 V rámci preskúmania výhody v zmysle článku 107 ZFEÚ bola teda Komisia na účely splnenia svojej povinnosti odôvodnenia uvedenej v bode 421 vyššie povinná uviesť dôvody, na základe ktorých sa domnievala, že pochybenie týkajúce sa výberu testovaného subjektu malo za následok zníženie úrovne zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV v rozsahu, ktorý nezodpovedal spoľahlivému odhadu nezávislého trhového výsledku, v dôsledku čoho sa znížila daňová povinnosť spoločnosti SMBV.
- 429 Je však potrebné konštatovať, že spoločnosti Starbucks správne tvrdia, že v napadnutom rozhodnutí sa neuvádza nijaká skutočnosť, na základe ktorej by bolo možné pochopiť dôvody, pre ktoré sa Komisia domnieva, že pochybenie pri určení testovaného subjektu na účely uplatnenia MČOR poskytlo výhodu spoločnosti SMBV.
- 430 Hoci Komisia v odôvodnení 377 napadnutého rozhodnutia uviedla, že pochybenie týkajúce sa testovaného subjektu poskytlo výhodu spoločnosti SMBV, toto odôvodnenie nie je dostatočne odôvodnené. Ako totiž vyplýva z bodu 422 vyššie, Komisia iba tvrdí, že pochybenie týkajúce sa určenia testovaného subjektu viedlo k zníženiu zdaniteľného zisku. Žalobkyňa neuvádza nijakú skutočnosť, ktorá by mohla preukázať, že uplatnenie metódy MČOR na spoločnosť Alki a pripísanie zostatkového zisku spoločnosti SMBV by viedli k vyššiemu zdaniteľnému zisku spoločnosti SMBV.
- 431 Okrem toho sa v ďalších odôvodneniach napadnutého rozhodnutia neuvádza nijaká skutočnosť, na základe ktorej by bolo možné pochopiť dôvody, pre ktoré sa Komisia domnievala, že zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV by bol vyšší, pokiaľ by sa metóda MČOR uplatnila na spoločnosť Alki, a nie na spoločnosť SMBV.
- 432 Vzhľadom na tieto úvahy je potrebné konštatovať, že Komisia neuviedla dôvody, pre ktoré sa domnievala, že voľba spoločnosti SMBV ako testovaného účastníka na účely uplatnenia MČOR viedla k zníženiu zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV. Komisia teda nepreukázala, v čom toto pochybenie poskytlo výhodu spoločnosti SMBV, a porušila tým svoju povinnosťou odôvodnenia, ktorá jej vyplýva z článku 296 ods. 2 ZFEÚ.
- 433 V každom prípade treba tiež konštatovať, že úvahy Komisie týkajúce sa výberu testovaného subjektu sú nesprávne. Aj za predpokladu, že by Komisia mohla preskúmať dohodu APP s ohľadom na smernicu OECD v znení z roku 1995, aká bola k dispozícii v apríli 2008, a že by mohla vyvodiť existenciu výhody z rozporu s pravidlami uvedenými v tejto smernici, totiž táto smernica nestanovuje striktné pravidlo, pokiaľ ide o určenie testovaného subjektu.

- 434 Ako správne tvrdí Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks, v odseku 3.43 smernice OECD v znení z roku 1995 sa konkrétne uvádza, že pridruženou spoločnosťou, na ktorú sa uplatní metóda MČOR, musí byť spoločnosť, v prípade ktorej možno zistiť spoľahlivé údaje o úzko súvisiacich porovnateľných transakciách. Ďalej sa uvádza, že táto skutočnosť často zahŕňa výber pridruženej spoločnosti, ktorá je najmenej zložitá zo spoločností, ktorých sa transakcia týka, a ktorá nemá cenné nehmotné aktíva alebo jedinečné aktíva. Z toho vyplýva, že smernica neukladá nevyhnutne povinnosť zvoliť si najmenej zložitý subjekt, ale iba odporúča zvoliť si subjekt, pre ktorý sú k dispozícii najspoľahlivejšie údaje.
- 435 Komisia však nepreukazuje, že by na účely uplatnenia metódy MČOR na spoločnosť Alki boli k dispozícii spoľahlivejšie údaje. Treba najmä uviesť, že cieľom dohody APP je určiť výšku zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV, a nie zisku spoločnosti Alki, a tiež že spoločnosť Alki bola treťou osobou v konaní, ktorého cieľom bolo určiť daňové postavenie spoločnosti SMBV v Holandsku.
- 436 Okrem toho existencia tohto odporúčania vôbec neznamená, že výber jedného alebo druhého subjektu ako testovaného subjektu bude mať nevyhnutne vplyv na výslednú transferovú cenu a že výber najzložitejšieho subjektu ako testovaného subjektu neumožňuje dosiahnuť nezávislý trhový výsledok.
- 437 Ak má totiž výber najmenej zložitého subjektu ako testovaného subjektu viesť k obmedzeniu počtu chýb, nie je vôbec vylúčené, že uplatnenie metódy MČOR na najzložitejší subjekt môže viesť k nezávislému trhovému výsledku. Keďže zostatkový zisk je okrem iného pripísaný druhému subjektu, výsledok by mal byť teoreticky rovnaký, či už sa testuje jeden alebo druhý subjekt.
- 438 Prvej časti štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-760/15 a prvej výhrade v tretej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 treba preto vyhovieť bez toho, aby bolo potrebné preskúmať tvrdenie spoločností Starbucks, ktorým spochybňujú prípustnosť určitých tvrdení uvádzaných Komisiou.

2. O analýze činností spoločnosti SMBV a o stanovení zisku spoločnosti SMBV na základe prevádzkových nákladov (piata časť odôvodnenia)

- 439 Holandské kráľovstvo v druhej a tretej časti štvrtého odvolacieho dôvodu vo veci T-760/15 tvrdí, že Komisia sa nesprávne domnievala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj výrobkov z kávy a výrobkov nesúvisiacich s kávou namiesto praženia a ďalej že prevádzkové náklady neboli vhodným ukazovateľom úrovne zisku.
- 440 Holandské kráľovstvo po prvé v podstate tvrdí, že Komisia sa nesprávne domnievala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj namiesto praženia. Holandské kráľovstvo po druhé tvrdí, že vzhľadom na to, že Komisia sa nesprávne domnievala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj, taktiež nesprávne konštatovala, že vhodným ukazovateľom úrovne zisku bol predaj. Holandské kráľovstvo po tretie tvrdí, že alternatívna analýza porovnateľnosti navrhnutá Komisiou v odôvodneniach 395 až 398 napadnutého rozhodnutia nepreukazuje, že by určenie zisku spoločnosti SMBV na základe obratu viedlo k vyššiemu zdaniteľnému zisku SMBV.
- 441 Spoločnosti Starbucks v rámci druhej výhrady v tretej časti svojho druhého žalobného dôvodu vytykajú Komisii, že sa nesprávne domnievala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol namiesto praženia kávy ďalší predaj výrobkov, ktoré nesúvisia s kávou, a z toho vyvodila, že vhodným ukazovateľom úrovne zisku bol predaj, a nie prevádzkové náklady. Spoločnosti Starbucks v tejto súvislosti tvrdia, že správny ukazovateľ úrovne zisku spoločnosti SMBV predstavujú prevádzkové náklady. Spoločnosti Starbucks okrem toho tvrdia, že Komisia nepreukázala, že pochybenie pri stanovení činností spoločnosti SMBV jej poskytlo výhodu, keďže analýza porovnateľnosti Komisie vychádza z významného nesprávneho posúdenia.

- 442 Komisia tvrdí, že správne preukázala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj, a že v dôsledku toho je relevantným ukazovateľom úrovne zisku spoločnosti SMBV predaj, a nie prevádzkové náklady.
- 443 Komisia v prvom rade tvrdí, že spoločnosť SMBV pôsobí hlavne ako predajca.
- 444 Komisia v druhom rade spochybňuje tvrdenia Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, ktorými sa usilujú preukázať, že nesprávne usúdila, že relevantným ukazovateľom zisku bol predaj. Komisia tvrdí, že vzhľadom na to, že preukázala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj, oprávnené vytýkala holandským orgánom, že schválili použitie prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku, a že mohla usúdiť, že relevantným ukazovateľom úrovne zisku bol predaj.
- 445 Komisia navyše poznamenáva, že zisk z predaja výrobkov nesúvisiacich s kávou sa má pripísať spoločnosti SMBV a nemôže byť prostredníctvom poplatku prevedený na spoločnosť Alki, ktorá nie je v situácii, ktorá by jej umožňovala dosahovať zisk z ďalšieho predaja výrobkov nesúvisiacich s kávou.
- 446 Komisia v treťom rade spochybňuje tvrdenia Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, podľa ktorých vychádza jej analýza porovnaných bodov z viacerých nesprávnych posúdení.
- 447 Komisia po štvrté spochybňuje výhrady Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, podľa ktorých nepreukázala, že by správne uplatnenie MČOR viedlo k vyššiemu zisku spoločnosti SMBV.
- 448 Komisia po prvé tvrdí, že táto kritika nie je relevantná pre posúdenie platnosti napadnutého rozhodnutia. Nezdalo sa jej totiž potrebné navrhnúť spôsob vymáhania vo svojom subsidiárnom odôvodnení, keďže v prípade spoločnosti SMBV nesúhlasila s použitím MČOR.
- 449 Komisia po druhé tvrdí, že tieto pripomienky nie sú dôvodné, keďže vykonala analýzu na základe činnosti spoločnosti SMBV ako ďalšieho predajcu a vypočítala odmenu SMBV na základe marže z predaja. Odôvodnenie 400 napadnutého rozhodnutia, v ktorom pripustila, že tento výpočet nebol určený na výpočet nezávislej trhovej odmeny spoločnosti SMBV, nespochybňuje skutočnosť, že porovnávaciu analýzu vykonala s cieľom preukázať, že správne uplatnenie MČOR by viedlo k vyššiemu zdaniteľnému zisku spoločnosti SMBV.
- 450 Účastníci konania sa v podstate nezhodujú v otázke, či Komisia preukázala, že pochybenia, ktoré zistila, pokiaľ ide o analýzu činností spoločnosti SMBV a voľbu ukazovateľa úrovne zisku, poskytli spoločnosti SMBV výhodu.
- 451 Na úvod treba konštatovať, že hoci v žalobe vo veci T-760/15 sú tieto otázky predmetom dvoch rozdielnych výhrad, ktorými sa zaoberajú dve samostatné časti, otázky vymedzenia činností SMBV a voľby ukazovateľa úrovne zisku sú neoddeliteľné. Z odôvodnení 386 a 400 napadnutého rozhodnutia totiž vyplýva, že tieto dve otázky sú súčasťou jedného a toho istého preukázania, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu.
- 452 Komisia totiž v prvom kroku konštatovala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou, a nie praženie kávy (odôvodnenia 380 až 386 napadnutého rozhodnutia).
- 453 V druhom kroku Komisia na základe tohto konštatovania tvrdila, že predaj bol vhodnejším ukazovateľom úrovne zisku ako prevádzkové náklady (odôvodnenia 387 až 391 napadnutého rozhodnutia). Komisia sa v podstate domnievala, že pokiaľ ide o obdobie rokov 2008 až 2014, voľba prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku nevyjadruje výrazný nárast predaja, a teda zisku spoločnosti SMBV vyplývajúceho z jej ďalšieho predaja. Komisia z toho vyvodila, že zisky vyplývajúce z predaja boli na základe poplatku neoprávnené prevedené na spoločnosť Alki, aj keď táto spoločnosť nebola schopná dosiahnuť uvedený zisk.

- 454 Neoddeliteľnosť dvoch krokov uvedených v bodoch 452 a 453 vyššie vyplýva zo skutočnosti, že Komisia nevyvodzuje nijaký záver o existencii selektívnej výhody iba na základe konštatovania pochybenia pri vymedzení činností spoločnosti SMBV, ako aj zo skutočnosti, že Komisia vyvodila pochybenie pri voľbe ukazovateľa úrovne zisku spoločnosti SMBV z pochybenia pri vymedzení činností SMBV.
- 455 V treťom kroku sa Komisia usilovala tiež „ilustrovať“ dosah pochybenia pri určovaní hlavných činností spoločnosti SMBV a voľbe ukazovateľa úrovne zisku na úroveň zisku SMBV. Komisia vykonala na tento účel vlastnú funkčnú analýzu, pričom vychádzala z predpokladu, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj (odôvodnenia 392 až 400 napadnutého rozhodnutia).
- 456 V záujme prehľadnosti je potrebné poznamenať, že Komisia na základe týchto úvah nespochybňuje voľbu MČOR v prejednávanej veci a ani netvrdí, že by ukazovateľ úrovne zisku uvedený v dohode APP, teda prevádzkové náklady, mal zahŕňať ďalšie nákladové položky, ale tvrdí, že v rámci dohody APP sa mal použiť ukazovateľ úrovne zisku úplne odlišný od nákladov.
- 457 Na účely preskúmania, či sa Komisii podarilo preukázať, že voľba ukazovateľa úrovne zisku viedla k výsledku, ktorý nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, treba teda najprv preskúmať dokazovanie, ktoré Komisia vykonala v rámci prvého a druhého kroku (odôvodnenia 380 až 391 napadnutého rozhodnutia), a následne analýzu porovnateľnosti, ktorú vykonala v rámci tretieho kroku svojich úvah (odôvodnenia 392 až 400 napadnutého rozhodnutia).

a) O výbere ukazovateľa úrovne zisku

- 458 Komisia sa v napadnutom rozhodnutí domnievala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou. Tieto úvahy založila predovšetkým na tom, že v roku 2007 pochádzalo z predaja praženej kávy iba [dôverné] % príjmov spoločnosti SMBV. Pre porovnanie, [dôverné] % príjmov spoločnosti SMBV pochádzalo z predaja výrobkov nesúvisiacich s kávou, ktoré zodpovedajú tomu, čo spoločnosti Starbucks považujú za činnosť poskytovania logistických a administratívnych služieb, a významná časť personálu spoločnosti SMBV bola pridelená na túto činnosť.
- 459 Na základe tohto konštatovania sa Komisia domnievala, že predaj bol vhodným ukazovateľom primeraného zisku. V odôvodnení 387 napadnutého rozhodnutia Komisia v prvom rade uviedla, že podľa odseku 2.87 smernice OECD v znení z roku 2010 môžu byť predaje alebo distribučné prevádzkové náklady vhodným ukazovateľom úrovne zisku. Komisia ďalej v odôvodnení 388 napadnutého rozhodnutia konštatovala, že v prejednávanej veci je predaj primeranejším ukazovateľom ziskovosti z činnosti ďalšieho predaja spoločnosti SMBV z dôvodu, že zisk tejto spoločnosti je vytvorený a zaznamenaný na základe marže z distribuovaných výrobkov. Komisia okrem toho tvrdí, že v rokoch 2008 až 2014 sa celkový predaj spoločnosti SMBV prakticky strojnásobil, kým „hrubá marža“ sa počas toho istého obdobia viac ako zdvojnásobila, a že prevádzkové náklady spoločnosti SMBV stúpili pre porovnanie iba o 6 %. Komisia z toho vyvodila záver, že prevádzkové náklady nemôžu byť primeraným ukazovateľom úrovne zisku. Na základe tohto konštatovania Komisia v odôvodnení 389 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že platba poplatku spoločnosti Alki, ktorá zodpovedala zostatkovému zisku, mala za následok prevod časti zisku spoločnosti SMBV z ďalšieho predaja na spoločnosť Alki, zatiaľ čo posledná uvedená spoločnosť z dôvodu svojich obmedzených prevádzkových kapacít nebola schopná dosiahnuť zisk z tejto činnosti. Komisia preto dospela k záveru, že celý zisk mal byť priznaný spoločnosti SMBV.
- 460 Treba však konštatovať, že aj za predpokladu, že by sa Komisia nedopustila nesprávneho posúdenia tým, že konštatovala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou, jej analýza nestačí ako dôkaz o tom, že ukazovateľ úrovne zisku na základe prevádzkových nákladov nemohol viesť k nezávislému trhovému výsledku.

461 Po prvé je potrebné uviesť, ako konštatovala sama Komisia v odôvodnení 387 napadnutého rozhodnutia, že z odseku 2.87 smernice OECD v znení z roku 2010 vyplýva, že predaj alebo prevádzkové náklady súvisiace s distribúciou môžu byť primeraným ukazovateľom zisku. Z toho vyplýva, že aj keby bol predpoklad Komisie, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV je ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou, správny, v zásade nie je vylúčené, že prevádzkové náklady môžu predstavovať primeraný ukazovateľ úrovne zisku.

462 Vzhľadom na to, že Holandské kráľovstvo spochybňuje posúdenie Komisie, že ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou predstavoval vhodný základ na stanovenie čistého zisku spoločnosti SMBV, je potrebné pripomenúť, že zo smernice OECD, z ktorej Komisia vychádza vo svojej analýze, a najmä z odsekov 1.42, 3.2 a 3.26 tejto smernice v znení z roku 1995, ktoré v podstate zodpovedajú odsekom 2.57, 2.58 a 3.9 znenia z roku 2010, vyplýva, že metóda MČOR spočíva v stanovení čistého zisku na základe vhodného základu, ktorý daňovník dosiahne z kontrolovanej transakcie alebo z kontrolovaných úzko súvisiacich alebo pokračujúcich transakcií. Z toho vyplýva, že metóda MČOR slúži na stanovenie výšky transferovej ceny pre druh transakcie alebo pre úzko súvisiace alebo pokračujúce transakcie na základe analýzy hlavných činností súvisiacich s touto transakciou alebo s týmito transakciami. Jej cieľom však nie je určiť úroveň zisku z celkovej činnosti podniku, ktorá pozostáva z rôznych typov transakcií, iba na základe vymedzenia hlavnej činnosti bez zohľadnenia ďalších činností, ktoré tento podnik vykonáva. Taký postup nie je v súlade s odsekom 3.4 smernice OECD v znení z roku 1995, ktorý zodpovedá odseku 2.7 smernice OECD v znení z roku 2010, v ktorom sa stanovuje:

„V žiadnom prípade sa nemôžu metódy transakčného zisku použiť takým spôsobom, že budú viesť k nadmernému zdaneniu spoločností iba z dôvodu, že dosahujú nižšie než priemerné zisky, alebo naopak k nízkemu zdaneniu spoločností, ktoré dosahujú vyššie než priemerné zisky. Nie je dôvod, aby bola v rámci princípu nezávislého vzťahu stanovená dodatočná daňová povinnosť spoločnostiam, ktoré sú menej výkonné, než je priemer, alebo naopak nižšia daňová povinnosť spoločnostiam, ktoré sú výkonnejšie, než je priemer, pokiaľ sú dôvody ich úspechu alebo ich neúspechu pripisateľné obchodným faktorom.“

463 V tejto súvislosti treba poukázať na to, že Komisia v napadnutom rozhodnutí tvrdila, že činnosti spoločnosti SMBV súvisiace s ďalším predajom výrobkov súvisiacich s kávou a činnosti súvisiace s pražením nemali zanedbateľný význam. V dôsledku toho sa obe tieto činnosti, a nie jedna alebo druhá, mali zohľadniť na účely stanovenia odmeny spoločnosti SMBV.

464 Komisia okrem toho v napadnutom rozhodnutí v každom prípade nepreukázala, že by za okolností prejednávanej veci boli všetky transakcie v rámci skupiny SMBV, ktoré sú relevantné na určenie jej zdaniteľného zisku, úzko súvisiace alebo pokračujúce, takže odmena za ne môže byť stanovená na jednej cenovej úrovni.

465 Toto konštatovanie stačí na zamietnutie stanoviska Komisie, že predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou bol ukazovateľom zisku, ktorý sa mohol použiť na všetky činnosti spoločnosti SMBV.

466 Po druhé tvrdenia Komisie na podporu zamietnutia použitia prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku v prejednávanej veci v každom prípade nie sú presvedčivé.

467 Je potrebné konštatovať, že analýza Komisie uvedená v odôvodneniach 388 a 389 napadnutého rozhodnutia vychádza z údajov po uzatvorení dohody APP. Ako však bolo konštatované v bode 251 vyššie, za okolností prejednávanej veci nemohla Komisia vykonať svoju analýzu na základe informácií, ktoré neboli dostupné alebo rozumne predvídateľné v čase uzavretia dohody APP, teda v apríli 2008. Komisia v prejednávanej veci nepreukázala, že by údaje týkajúce sa predaja spoločnosti SMBV, ako aj jej nákladov za obdobie v rokoch 2008 až 2014 boli rozumne predvídateľné, takže nemohla vykonať svoju analýzu na základe týchto údajov.

- 468 Okrem toho aj za predpokladu, že by Komisia mohla použiť údaje týkajúce sa činnosti spoločnosti SMBV v rokoch 2008 až 2014, treba konštatovať, že tvrdenie, podľa ktorého sa predaj spoločnosti SMBV strojnásobil, kým prevádzkové náklady sa za to isté obdobie zvýšili len o 6 %, nestačí na spochybnenie voľby prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku.
- 469 Treba totiž pripomenúť, ako bolo konštatované v bode 458 vyššie, že argumentácia Komisie vychádza z predpokladu, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV je ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou. Ako pritom uvádza sama Komisia, ňou uvádzané číselné údaje sa týkajú celkového predaja a „hrubej marže“ spoločnosti SMBV, čo nevyhnutne zahŕňa predaj kávy a výrobkov súvisiacich s kávou. Pokiaľ ide ďalej o „hrubú maržu“, táto sa rovná podielu hrubého zisku, teda rozdielu medzi obratom predaja a nákladmi na predaj tovaru, a predaja (pozri poznámku pod čiarou 70 napadnutého rozhodnutia) a nepredstavuje teda mieru, ktorá by svedčila o ziskovosti predaja pred odpočítaním fixných nákladov. Komisia však nevysvetlila, ako sú tieto číselné údaje použiteľné alebo relevantné v prejednávanej veci. Okrem iného nepredkladá nijaký dôkaz na podporu týchto číselných údajov ani nijaký údaj o ich zdroji.
- 470 Po tretie ukazovateľ úrovne zisku navrhnutý Komisiou, konkrétne celkový predaj, sa nezdá byť vhodný na účely stanovenia odmeny spoločnosti SMBV.
- 471 Ako totiž bolo uvedené v bode 458 vyššie, Komisia vychádza vo svojej argumentácii z predpokladu, že [dôverné] % príjmov spoločnosti SMBV pochádza z ďalšieho predaja výrobkov nesúvisiacich s kávou. Komisia z toho vyvodila záver, že táto činnosť bola hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV.
- 472 Treba však poukázať na to, že tento číselný údaj, na ktorom Komisia založila svoje úvahy, sa týka príjmov, a nie zisku spoločnosti SMBV. Je pritom potrebné konštatovať, že vysoký podiel príjmov sa neprejavuje nevyhnutne vo vysokej miere zisku, takže samotné toto konštatovanie nestačí ako dôkaz o tom, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMVB je ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou.
- 473 Dôkazná hodnota týchto číselných údajov je okrem toho tým viac diskutabilná, ako bolo konštatované v bodoch 275 až 277 vyššie, že Komisia mala zohľadniť skutočnosť, že časť príjmov a zisku vyplývala z predaja praženej kávy tretími osobami.
- 474 Vzhľadom na konštatovania uvedené v bodoch 458 až 473 vyššie treba konštatovať, že Komisia z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala, že by na základe voľby prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku nebolo možné dosiahnuť spoľahlivý odhad trhového výsledku.
- 475 Keďže Komisia nepreukázala, že by voľba ukazovateľa úrovne zisku bola nesprávna, nemohla sa v odôvodnení 389 napadnutého rozhodnutia domnievať, že časť zisku spoločnosti SMBV týkajúca sa jej ďalšieho predaja bola na základe poplatku neoprávnene prevedená na spoločnosť Alki. Žalobkyňa totiž nepreukázala, že by zisk spoločnosti SMBV mal byť vyšší než zisk stanovený na základe dohody APP.

b) O analýze porovnateľnosti Komisie

- 476 Ako je uvedené v bode 455 vyššie, je potrebné konštatovať, že Komisia v odôvodneniach 392 až 399 napadnutého rozhodnutia vykonala svoju vlastnú analýzu porovnateľnosti, pričom vychádzala z predpokladu, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou.
- 477 Komisia sa totiž usilovala stanoviť v prípade spoločnosti SMBV nezávislý trhový interval tak, že ju porovnala so spoločnosťami, ktorých hlavnou činnosťou je veľkoobchodný predaj výrobkov z kávy, a zohľadnila predaj ako ukazovateľ úrovne zisku.

- 478 Komisia na tento účel zopakovala analýzu daňového poradcu s upravenou skupinou porovnateľných spoločností, na ktorú odkázala ako na „upravenú porovnateľnú skupinu“ vybranú na základe činností ďalšieho predaja spoločnosti SMBV, a potom na základe upravenej porovnateľnej skupiny vypočítala interval výnosnosti predaja, ktorý podľa jej analýzy zodpovedal nezávislému trhovému výsledku. Výsledné medzikvartilové rozpätie výnosnosti predaja zodpovedalo rozpätiu od 1,5 do 5,5 %. Komisia ho teda uplatnila na výsledky, ktoré dosiahla spoločnosť SMBV v rokoch 2007 až 2014. Komisia konštatovala, že za každý z rokov zahrnutých v dohode APP bol základ dane spoločnosti SMBV vypočítaný na základe APP nižší než dolný kvartil základu dane spoločnosti SMBV, aký vyplýval z uplatnenia metódy použitej Komisiou.
- 479 Postup Komisie, ktorý spočíva vo vykonaní jej vlastnej analýzy a ďalej v porovnaní situácie spoločnosti SMBV podľa dohody APP s výsledkami jej analýzy, spĺňa požiadavky, ktoré musí Komisia dodržať, pokiaľ ide o preukázanie existencie výhody. Výsledky analýzy Komisie totiž preukazujú, že zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV vypočítaný na základe dohody APP za roky 2007 až 2014 je nižší ako zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV vypočítaný za roky 2007 až 2014 na základe nezávislého trhového intervalu, ktorý Komisia vypočítala na základe upravenej porovnateľnej skupiny.
- 480 V prvom rade však treba konštatovať, ako tvrdí Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks, že analýza porovnateľnosti Komisie nie je spoľahlivá.
- 481 Po prvé treba poukázať na to, že Komisia v odôvodnení 400 napadnutého rozhodnutia spresnila, že účelom analýzy, ktorú vykonala, „nie je vypočítať nezávislý príjem za činnosti, ktoré vykonáva spoločnosť SMBV v rámci skupiny Starbucks“. Komisia teda „uzn[ala], že uvedený rozsah nie je podložený dostatočnou analýzou“. Také spresnenie Komisie samo osebe oslabuje dôkaznú hodnotu jej analýzy ako dôkazu o tom, že zistené pochybenia týkajúce sa činností spoločnosti SMBV a voľby ukazovateľa úrovne zisku viedli k poskytnutiu výhody pre spoločnosť SMBV.
- 482 Po druhé skutočnosť, ktorú uvádzajú spoločnosti Starbucks, že nemožno opakovane vyhľadať Komisiou upravenú porovnateľnú skupinu a získať rovnaké výsledky ako Komisia, potvrdzuje nespoľahlivosť analýzy porovnateľnosti Komisie. Keď sa totiž daňový poradca spoločností Starbucks pokúšal zopakovať analýzu porovnateľnosti Komisie s použitím rovnakých kritérií ako Komisia, dosiahol zoznam 87 podnikov. V zozname 87 podnikov boli však uvedené len tri z dvanástich podnikov, ktoré Komisia vybrala na účely svojej porovnávej analýzy.
- 483 Je pravda, že Komisia sa v štádiu vyjadrenia k žalobe vo veci T-636/16 usilovala opakovane vyhľadať upravenú porovnateľnú skupinu, aby preukázala spoľahlivosť svojej analýzy porovnateľnosti. Aj za predpokladu, že by použitie databázy „Orbis“ namiesto databázy „Amadeus“ nemalo nijaký vplyv vzhľadom na to, že prvá databáza zahŕňa tie isté údaje ako druhá databáza, treba konštatovať, že keď Komisia opakovane vyhľadala porovnateľné spoločnosti, nenašla päť spoločností zo spoločností uvedených v odôvodnení 394 napadnutého rozhodnutia. Komisia to okrem iného priznala v bode 179 svojho vyjadrenia k žalobe vo veci T-636/16.
- 484 Tvrdenia, ktoré uvádza Komisia na odôvodnenie tohto rozdielu medzi výsledkami svojej vlastnej analýzy porovnateľnosti a zopakovaním tejto analýzy, nemôžu teda spochybniť konštatovanie o nevierohodnosti a nespoľahlivosti jej analýzy porovnateľnosti. Komisia totiž tvrdí, že uvedený rozdiel vo výsledkoch vysvetľuje skutočnosť, že zaradenie týchto piatich spoločností v databáze sa po jej analýze porovnateľnosti zmenilo.
- 485 Z repliky spoločností Starbucks pritom vyplýva – bez toho, aby jej v tomto ohľade v duplike vo veci T-636/16 odporovala Komisia –, že je možné vstúpiť do historických verzií databáz „Orbis“ a „Amadeus“, takže vývoj situácie spoločností nemá vplyv na opakovateľnosť analýzy porovnateľnosti Komisie. Keďže tieto historické verzie databázy „Amadeus“ nemožno spätne aktualizovať, výsledky nemohli byť odlišné od výsledkov dosiahnutých v analýze porovnateľnosti Komisie.

- 486 Spoločnosti Starbucks okrem toho uvádzajú, že Komisia na účely vlastnej analýzy porovnateľnosti, ako aj opakovanej analýzy porovnateľnosti použila verzie databáz „Amadeus“ a „Orbis“, ktoré pochádzajú z rokov 2015 a 2017, čo Komisia nespochybňuje. Z toho vyplýva, že analýza Komisie vychádza z verzií databáz po roku 2008. Ako však tvrdí sama Komisia, keďže zaradenie podnikov sa môže líšiť podľa verzií databáz, výsledky analýzy porovnateľnosti môžu byť skreslené z dôvodu použitia neskoršej verzie. Ako okrem iného vyplýva z bodov 243 až 251 vyššie, Komisia mohla zohľadniť iba informácie dostupné v deň prijatia sporného opatrenia.
- 487 Okolnosť, že Komisia nebola schopná zopakovať svoju analýzu porovnateľnosti, ako aj okolnosť, že týchto päť spoločností predstavovalo významnú časť upravenej porovnateľnej skupiny použitej na účely analýzy porovnateľnosti, a tiež z toho vyplývajúca skutočnosť, že Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks alebo Všeobecný súd nemohli poznať presnú metódu, ktorú Komisia použila vo svojom odôvodnení, a zopakovať túto analýzu s cieľom preskúmať, či v nej boli správne identifikované porovnateľné podniky, môžu teda spochybniť spoľahlivosť a vierohodnosť tejto analýzy.
- 488 V druhom rade treba v každom prípade konštatovať, ako tvrdia Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks, že analýza Komisie vychádza z viacerých nesprávnych posúdení.
- 489 Po prvé je potrebné konštatovať, že upravená porovnateľná skupina, ktorú Komisia použila na účely svojej analýzy porovnateľnosti, nie je v súlade s jej konštatovaniami o činnostiach spoločnosti SMBV a nemožno na základe nej preukázať, že pochybenia, ktoré Komisia zistila, mali za následok zníženie zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV.
- 490 Je totiž potrebné konštatovať, že Komisia sa v napadnutom rozhodnutí domnievala, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou. V odôvodnení 382 napadnutého rozhodnutia Komisia totiž jasne uviedla, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bol ďalší predaj, keďže [dôverne] % príjmov spoločnosti v roku 2007 pochádzalo z tejto činnosti. V odôvodnení 384 uvedeného rozhodnutia Komisia vysvetlila svoje stanovisko, podľa ktorého sa podstatná časť činností spoločnosti SMBV týkala predaja alebo ďalšieho predaja výrobkov nesúvisiacich s kávou, akými sú poháre a papierové servítky. Toto konštatovanie okrem toho potvrdzujú písomné podania Komisie, v ktorých Komisia tvrdí, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV je ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou a že to je hlavný dôvod, pre ktorý vytýkala daňovému poradcovi skupiny Starbucks, že si za ukazovateľ úrovne zisku zvolil prevádzkové náklady.
- 491 Komisia ďalej v odôvodneniach 393 a 394 napadnutého rozhodnutia uviedla, že vzhľadom na to, že v správe o transferovom oceňovaní boli nesprávne zistené činnosti spoločnosti SMBV, skupina podobných spoločností použitá na účely uplatnenia MČOR bola na základe kódu všeobecnej klasifikácie ekonomických činností v Európskych spoločenstvách (NACE) „spracovanie čaju a kávy“ určená nesprávne. Komisia teda zopakovala analýzu uskutočnenú v správe o transferovom oceňovaní, pričom použila upravenú porovnateľnú skupinu, ktorú určila na základe kódu NACE „veľkoobchod s kávou, čajom, kakaom a korením“. Komisia následne vylúčila z upravenej porovnateľnej skupiny spoločnosti, ktoré distribuuujú predovšetkým iné výrobky, než je čaj a káva. Z toho vyplývala upravená porovnateľná skupina zložená z dvanástich spoločností, ktoré všetky vykonávajú praženie kávy, ako Komisia konštatovala v odôvodnení 394 napadnutého rozhodnutia.
- 492 Treba však konštatovať, že spoločnosti, ktoré tvoria upravenú porovnateľnú skupinu, vykonávajú iné činnosti, než je hlavná činnosť spoločnosti SMBV zistená Komisiou, a to ďalší predaj výrobkov nesúvisiacich s kávou. To znamená, že tieto spoločnosti nie sú v situácii porovnateľnej so situáciou spoločnosti SMBV. Tieto spoločnosti nemožno teda považovať za relevantné na účely výpočtu zisku, ktorý dosahuje spoločnosť SMBV za trhových podmienok. Alternatívna analýza porovnateľnosti na základe zopakovania analýzy daňového poradcu s použitím upravenej porovnateľnej skupiny spoločností, ktoré predávajú a pražia kávu, musí byť v dôsledku toho nesprávna.

- 493 Po druhé je potrebné konštatovať, ako tvrdia spoločnosti Starbucks, že aj za predpokladu, že by Komisia mohla použiť upravenú porovnateľnú skupinu, výsledky analýzy porovnateľnosti uskutočnenej Komisiou sú nevyhnutne skreslené, keďže Komisia porovnávala neporovnateľné údaje, teda prevádzkové zisky porovnateľných spoločností so zdaniteľným ziskom spoločnosti SMBV.
- 494 V tejto súvislosti treba poukázať na to, že medzi účastníkmi konania je nesporné, že medzikvartilové rozpätie, ktoré Komisia vypočítala za obdobie rokov 2005 až 2007 a ktoré zodpovedá rozpätiu od 1,5 do 5,5 % predaja, bolo vypočítané na základe prevádzkového zisku spoločností tvoriacich upravenú porovnateľnú skupinu. Toto tvrdenie navyše potvrdzuje tabuľka 12 napadnutého rozhodnutia. Ďalej je nesporné, že s prevádzkovým ziskom porovnateľných spoločností z upravenej porovnateľnej skupiny porovnávala Komisia zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV stanovený na základe dohody APP, a nie jej prevádzkový zisk. Táto skutočnosť navyše vyplýva z tabuľky 13 napadnutého rozhodnutia.
- 495 Komisia pritom nespochybňuje, že prevádzkový zisk nie je porovnateľný so ziskom pred zdanením, ale iba tvrdí, že zopakovala analýzu daňového poradcu skupiny Starbucks. Navyše je potrebné konštatovať, že prevádzkový zisk a zdaniteľný zisk sú dva odlišné pojmy, ktoré sa v zásade zapisujú ako odlišné sumy do príslušných účtovných riadkov, ako vyplýva z odôvodnenia 82 napadnutého rozhodnutia a tabuľky 1 uvedeného rozhodnutia.
- 496 Okolnosť, že Komisia v odôvodnení 397 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že porovnávala zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV vypočítaný na základe dohody APP so zdaniteľným ziskom vypočítaným na základe intervalu určeného Komisiou, nemôže spochybniť konštatovanie uvedené v bode 493 vyššie. Vzhľadom na to, že medzikvartilové rozpätie bolo vypočítané na základe prevádzkového zisku porovnateľných spoločností, výsledok dosiahnutý spoločnosťou SMBV na základe tohto rozpätia nezodpovedá totiž jej zdaniteľnému zisku, ale jej prevádzkovému zisku.
- 497 Z toho vyplýva, že porovnanie zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV s medzikvartilovým rozpätím vypočítaným z prevádzkového zisku spoločností v upravenej porovnateľnej skupine je nevyhnutne skreslený.
- 498 Okrem toho za rok 2007-2008 sa hodnota 1,2 % celkom približuje dolnej hranici intervalu vypočítaného Komisiou. Vzhľadom na početné odhady v analýze Komisie nepreukazuje tento výsledok situáciu, ktorá by bola jasne v rozpore s trhovými podmienkami. Treba totiž konštatovať, že keď Komisia skúma, či zdaniteľný zisk integrovanej spoločnosti na základe daňového opatrenia zodpovedá spoľahlivému odhadu zdaniteľného zisku vyplývajúceho z trhových podmienok, môže konštatovať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ len pod podmienkou, že rozdiel medzi oboma porovnávacími kritériami presahuje nepresnosti vyplývajúce z metódy uplatnenej na výpočet uvedeného odhadu.
- 499 Okrem toho aj za predpokladu, že by v správe o transferovom oceňovaní spoločností Starbucks skutočne došlo k pochybeniu spočívajúcemu v porovnaní zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV s prevádzkovým ziskom porovnateľných spoločností, čo spoločnosti Starbucks spochybňujú, existencia uvedeného pochybenia v správe o transferovom oceňovaní nebráni tomu, aby Všeobecný súd preskúmal, či napadnuté rozhodnutie nevychádza z nesprávneho posúdenia. Pokiaľ Komisia považovala okrem toho za problematickú skutočnosť, že prevádzkový zisk je porovnávaný so zdaniteľným ziskom, mala túto otázku preskúmať v napadnutom rozhodnutí.
- 500 Na základe konštatovaní uvedených v bodoch 480 až 499 vyššie treba teda konštatovať, že porovnávací analýza, ktorú Komisia uvádza v odôvodneniach 392 až 399 napadnutého rozhodnutia, je jednak nespoľahlivá a jednak vychádza z viacerých nesprávnych posúdení.
- 501 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 457 až 500 vyššie treba preto vyhovieť výhradám Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, podľa ktorých Komisia nepreukázala, že by skutočnosť, že v dohode APP bolo schválené vymedzenie činností spoločnosti SMBV a voľba ukazovateľa úrovne zisku, ktoré boli navrhnuté v správe o transferovom oceňovaní, poskytla výhodu spoločnosti SMBV. Nie je preto

potrebné ďalej skúmať, či Komisia správne usúdila, že vymedzenie činností spoločnosti SMBV a voľba ukazovateľa úrovne zisku, ktoré boli uvedené v dohode APP, sú nesprávne. V dôsledku toho nie je potrebné skúmať tvrdenie spoločností Starbucks, ktorým spochybňujú prípustnosť určitých tvrdení Komisie.

3. O vybraných úpravách (šiesta časť odôvodnenia)

- 502 Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks v rámci štvrtej časti štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-760/15 a tretej výhrady tretej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-636/16 v podstate tvrdia, že Komisia nepreukázala, že by úpravy navrhnuté v správe o transferovom oceňovaní na účely zvýšenia porovnateľnosti spoločnosti SMBV a porovnateľných spoločností mohli poskytnúť spoločnosti SMBV výhodu.
- 503 Holandské kráľovstvo tvrdí, že Komisia nesprávne konštatovala, že dve z úprav navrhnutých v správe o transferových cenách na účely zvýšenia porovnateľnosti spoločnosti SMBV a dvadsiatich porovnateľných neprepojených porovnateľných spoločností neumožnili dosiahnuť odhad nezávislého trhového výsledku. Po prvé vylúčenie nákladov výrobkov súvisiacich a nesúvisiacich s kávou zo základu relevantných nákladov odôvodňuje najmä skutočnosť, že spoločnosť SMBV na rozdiel od porovnateľných spoločností pôsobí ako poskytovateľ služieb, nevykonáva nijakú nákupnú činnosť a neznáša riziká spojené so zásobami. Po druhé úpravu koeficientu prirážky odôvodňuje skutočnosť, že koeficient prirážky pred úpravou sa týka prevádzkového zisku, zatiaľ čo dohoda APP má za cieľ stanoviť zdaniteľný zisk. Táto úprava má za následok zvýšenie koeficientu prirážky.
- 504 Spoločnosti Starbucks dodávajú, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nespochybnila úpravy základu nákladov, ktorý bol zvolený za ukazovateľ úrovne zisku. Tvrdenie Komisie uvedené v bode 183 vyjadrenia k žalobe vo veci T-636/16, že úprava základu nákladov bola neprimeraná z dôvodu neexistujúceho prevodu rizika spoločnosti SMBV na spoločnosť Alki, je neprípustné z dôvodu, že nie je uvedené v napadnutom rozhodnutí. Spoločnosti Starbucks sa tiež domnievajú, že číselné údaje, ktoré Komisia uvádza v bodoch 184 a 185 vyjadrenia k žalobe vo veci T-636/16 a ktoré majú preukázať, že zdaniteľný príjem spoločnosti SMBV by sa zvýšil, ak by sa uplatnila prirážka na celkové náklady, sú tiež neprípustné z dôvodu, že nie sú uvedené v napadnutom rozhodnutí.
- 505 Pokiaľ ide o predmetné úpravy, spoločnosti Starbucks namietajú nedostatočné odôvodnenie. Komisia sa obmedzila iba na tvrdenie, že úpravy neboli primerané, nepreukázala však, o čo by bol zdaniteľný zisk spoločnosti SMBV vyšší s primeranými úpravami.
- 506 Komisia tieto tvrdenia spochybňuje. Tvrdí, že obe úpravy navrhnuté v správe o transferovom oceňovaní nie sú primerané a vedú k zníženiu zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV. Komisia tvrdí, že Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks nepreukázali, že sa dopustila nesprávneho posúdenia.
- 507 Pokiaľ ide po prvé o úpravy uplatnené na základ nákladov, Komisia tvrdí, že spochybnila túto skutočnosť v odôvodneniach 319 až 332 napadnutého rozhodnutia, keď tvrdila, že spoločnosť Alki nemôže znášať nijaké riziko spoločnosti SMBV. Komisia odkazuje aj na odôvodnenia 59 a 159 napadnutého rozhodnutia, v ktorých sa uvádza, že úprava základu nákladov je podľa správy o transferovom oceňovaní odôvodnená postavením spoločnosti SMBV ako výrobcu na zákazku, ktorý nenesie nijaké riziko. Komisia ďalej spochybňuje tvrdenia Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, že zisk spoločnosti SMBV možno vypočítať na základe prevádzkových nákladov, a nie celkových nákladov.
- 508 Komisia po druhé poznamenáva, že aj keď sa v dôsledku upravenej prirážky zvýšil percentuálny podiel, tento podiel bol uplatnený na zjavne nižší základ nákladov. Komisia dodáva, že vzhľadom na to, že náklady na zelené kávové zrná, odmeny zaplatené tretím osobám a výrobky nesúvisiace s kávou mali byť zahrnuté do základu nákladov, nebolo potrebné uplatniť „úpravu prevádzkového kapitálu“. Aj za

predpokladu, že by sa daňový poradca skupiny Starbucks, ktorý pripravil správu o transferovom oceňovaní, nedopustil pochybenia tým, že vylúčil tieto jednotlivé náklady zo základu nákladov, neuplatnila by sa „úprava prevádzkového kapitálu“. Komisia navyše tvrdí, že v odôvodneniach 402 až 406 napadnutého rozhodnutia dostatočne vysvetlila, akým spôsobom „úprava prevádzkového kapitálu“ v spojení s úpravou na základe nákladov znížila daň z príjmov právnických osôb, ktorú je spoločnosť SMBV povinná obvykle zaplatiť.

a) Úvodné pripomienky

- 509 V prvom rade je potrebné konštatovať, že Komisia v odôvodneniach 407 a 408 napadnutého rozhodnutia konštatovala, že aj za predpokladu, že by činnosti spoločnosti SMBV a ukazovateľ úrovne zisku boli správne zistené, obe úpravy navrhnuté v správe o transferovom oceňovaní mali za následok, že na základe metódy navrhutej v správe o transferovom oceňovaní nebolo možné dosiahnuť nezávislý trhovú výsledok.
- 510 Na základe konštatovania, že obe úpravy sú nesprávne, Komisia dospela k záveru, že na základe schválenia tejto metódy, ktorá mala za následok zníženie dane, ktorú má spoločnosť SMBV platiť na základe holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb, v porovnaní so samostatnými spoločnosťami, ktorých zisk je stanovený za trhových podmienok na základe tohto režimu, poskytla dohoda APP spoločnosti SMBV selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 511 Je potrebné uviesť, že z odôvodnení 407 a 408 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že postup Komisie, ktorý spočíva v porovnaní zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV na základe dohody APP so zdaniteľným ziskom samostatnej spoločnosti, ktorej zisk je stanovený za trhových podmienok na základe holandského bežného režimu dane z príjmov právnických osôb, zrejme na prvý pohľad spĺňa požiadavky, ktoré musí Komisia dodržať, pokiaľ ide o dôkaz existencie výhody.
- 512 Treba však pripomenúť, že z úvah uvedených v bodoch 151 a 152 vyššie vyplýva, že na účely určenia, či dohoda APP poskytla výhodu spoločnosti SMBV v prejednávanej veci, musí Komisia preukázať, že metóda stanovenia transferových cien stanovená v dohode APP viedla k zníženiu daňovej povinnosti spoločnosti SMBV, a presnejšie preukázať, že úroveň zisku spoločnosti SMBV vypočítaná na základe metódy stanovenia transferových cien sa znížila v takom rozsahu, že ju nemožno považovať za spoľahlivý odhad trhového výsledku. Ako bolo totiž konštatované v bode 498 vyššie, keď Komisia skúma, či zdaniteľný zisk integrovanej spoločnosti na základe daňového opatrenia zodpovedá spoľahlivému odhadu zdaniteľného zisku vyplývajúceho z trhových podmienok, môže konštatovať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ len pod podmienkou, že rozdiel medzi oboma porovnávacími kritériami presahuje nepresnosti vyplývajúce z metódy uplatnenej na výpočet uvedeného odhadu.
- 513 Treba teda preskúmať, či Komisia dostatočne preukázala, že obe úpravy, ktoré vykonal daňový poradca skupiny Starbucks, poskytli výhodu spoločnosti SMBV.

b) O úprave týkajúcej sa základu nákladov

- 514 Prvá úprava navrhnutá v správe o transferovom oceňovaní sa týka základu nákladov (ďalej len „úprava základu nákladov“). Spočíva vo vylúčení určitých nákladov zo základu nákladov použitého ako ukazovateľa úrovne zisku na účely uplatnenia MČOR. Treba však konštatovať, že z odôvodnení 406 a 407 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že výhrady, ktoré uviedla Komisia, sa výslovne obmedzujú na vylúčenie nákladov nepridruženej výrobnéj spoločnosti 1 zo základu nákladov stanoveného na účely uplatnenia MČOR. Komisia v podstate konštatovala, že nič nevysvetľuje skutočnosť, že by náklady nepridruženej výrobnéj spoločnosti 1 boli vylúčené, hoci boli zohľadnené v predchádzajúcej dohode APP.

- 515 V prvom rade treba pripomenúť, že záver uvedený v odôvodnení 407 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého úpravy navrhnuté v správe o transferovom oceňovaní a schválené v dohode APP poskytujú výhodu spoločnosti SMBV, sa na rozdiel od tvrdení Komisie výslovne obmedzuje na vylúčenie nákladov nepridruženej výrobnnej spoločnosti 1 zo základu nákladov spoločnosti SMBV. Zo znenia napadnutého rozhodnutia totiž nevyplýva, že by Komisia konštatovala výhodu na základe vylúčenia ďalších nákladov zo základu nákladov, ktorý bol použitý ako ukazovateľ úrovne zisku spoločnosti SMBV.
- 516 Na základe okolností, ktorú uvádza Komisia, že v odôvodneniach 319 až 332 napadnutého rozhodnutia spochybnila skutočnosť, že podnikateľské riziká spoločnosti SMBV boli prenesené na spoločnosť Alki, nemožno konštatovať, že sa z týchto dôvodov domnievala, že určité náklady boli nesprávne vylúčené zo základu nákladov, ktorý bol použitý ako ukazovateľ úrovne zisku. Toto konštatovanie podporuje okolnosť, že sama Komisia uviedla otázku úprav ako časť subsidiárneho odôvodnenia (pozri odôvodnenie 407 napadnutého rozhodnutia) v časti odôvodnenia preskúmanej v rámci odôvodnení 319 až 332 napadnutého rozhodnutia.
- 517 Na rozdiel od toho, čo v podstate tvrdí Komisia, z odôvodnení 59 a 159 napadnutého rozhodnutia okrem iného nevyplýva, že by Komisia konštatovala, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu na základe úprav základu nákladov. Pokiaľ ide o odôvodnenie 59 napadnutého rozhodnutia, je potrebné konštatovať, že pokiaľ skutočne odkazuje na uvedené úpravy, ide len o prezentáciu obsahu správy o transferovom oceňovaní. Pokiaľ ide o odôvodnenie 159 napadnutého rozhodnutia, ktoré sa nachádza v časti týkajúcej sa správneho konania, v tomto odôvodnení sa iba uvádza, že Komisia vyjadrila pochybnosti o úpravách navrhnutých v správe o transferovom oceňovaní, z čoho však nie je možné vyvodiť stanovisko Komisie v rámci napadnutého rozhodnutia.
- 518 Na základe konštatovaní uvedených v bodoch 515 až 517 vyššie treba teda konštatovať, že Komisia v napadnutom rozhodnutí netvrdila a tým viac ani nepreukázala, že by iná úprava základu nákladov, než je vylúčenie nákladov nepridruženej výrobnnej spoločnosti 1, poskytla spoločnosti SMBV výhodu. Tvrdenia Komisie uvedené v štádiu vyjadrenia k žalobe, že použitie prevádzkových nákladov namiesto celkových nákladov (vrátane nákladov na kávové zrná, odmien zaplatených tretím osobám a nákladov na výrobky nesúvisiace s kávou) viedlo k zníženiu zdaniteľného základu spoločnosti SMBV, treba teda zamietnuť.
- 519 Pokiaľ ide v druhom rade o vylúčenie nákladov nepridruženej výrobnnej spoločnosti 1, Komisia v odôvodnení 406 napadnutého rozhodnutia konštatovala, že v správe o transferovom oceňovaní bolo schválené významné zníženie základu nákladov na základe vylúčenia uvedených nákladov.
- 520 Komisia však v odôvodnení 406 napadnutého rozhodnutia iba tvrdí, že tieto náklady boli zohľadnené v rámci bývalého spôsobu stanovenia zdaniteľného základu spoločnosti SMBV, ktorý sa používal pred uzavretím dohody APP, a že vylúčenie týchto nákladov nebolo odôvodnené, a to bez ďalšieho spresnenia. Zo znenia napadnutého rozhodnutia jasne nevyplýva, na čo odkazuje Komisia, keď sa odvoláva na chýbajúce odôvodnenie vylúčenia nákladov, a najmä či sa domnieva, že také vysvetlenia mali byť uvedené v dohode v APP alebo podané v priebehu správneho konania.
- 521 V tejto súvislosti je po prvé potrebné konštatovať, že konštatovanie nedostatočného odôvodnenia úpravy, či už zo strany zástupcov Starbucks alebo zo strany holandských orgánov, nestačí ako také na preukázanie, že táto úprava bola nesprávna ani že viedla k zníženiu daňovej povinnosti spoločnosti SMBV.
- 522 Po druhé treba v každom prípade konštatovať, že z odôvodnenia 407 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že preskúmanie nesprávneho vylúčenia nákladov nepridruženej výrobnnej spoločnosti 1, ktoré vykonala Komisia, je subsidiárnou analýzou, ktorá je súčasťou hypotézy, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV bolo skutočne praženie kávy.

- 523 Z vyjadrenia Komisie k žalobe vo veci T-636/16 pritom vyplýva, že nepridružená výrobná spoločnosť 1 vyrábala hlavne výrobky, akými je aromatizovaná káva, prášok pre výrobok na báze kávy, pre ktorý bola prihlásená ochranná známka, alebo rozpustná káva, a že zelené kávové zrná pražila len v „obmedzených množstvách“. Komisia však nevysvetlila, v čom boli náklady nepridruženej výrobnej spoločnosti 1 relevantné na výpočet zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV ako pražiarskeho subjektu.
- 524 Okrem toho treba konštatovať, že tvrdenia, ktoré Komisia uvádza vo svojich písomných podaniach, pokiaľ ide o vylúčenie nákladov nepridruženej výrobnej spoločnosti 1, vychádzajú z predpokladu, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV je ďalší predaj. Tieto jednotlivé tvrdenia treba preto zamietnuť.
- 525 Zo správy o transferovom oceňovaní po tretie vyplýva, že daňový poradca vylúčil zo základu nákladov použitého na účely uplatnenia MČOR náklady vzťahujúce sa na činnosti, v prípade ktorých spoločnosť SMBV neposkytuje pridanú hodnotu. Holandské kráľovstvo a spoločnosti Starbucks vo svojich písomných podaniach okrem iného tvrdia, že vylúčenie nákladov nepridruženej výrobnej spoločnosti 1 je odôvodnené tým, že spoločnosť SMBV neposkytuje nijakú pridanú hodnotu. Tvrdia, že náklady spojené s transakciou medzi spoločnosťou SMBV a nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1 iba prechádzajú cez účty SMBV, ale nemožno ich pripísať činnosti spoločnosti SMBV. Nákup výrobkov nepridruženej výrobnej spoločnosti 1 teda predstavuje neutrálnu transakciu na účely určenia zdaniteľného zisku poslednej uvedenej spoločnosti.
- 526 V tejto súvislosti treba konštatovať, že nie je vylúčené, že príjmy vyplývajúce z výrobkov, ktoré dodáva nepridružená výrobná spoločnosť 1, sa rovnajú nákladom nepridruženej výrobnej spoločnosti 1, takže spoločnosť SMBV nedosahuje nijaký zisk z výrobkov uvedenej spoločnosti. Komisia však nepreukázala, že by spoločnosť SMBV zvýšila pridanú hodnotu výrobkov nepridruženej výrobnej spoločnosti 1 a skutočne vytvorila zisk z používania týchto výrobkov, takže náklady nepridruženej výrobnej spoločnosti 1 by sa mali nevyhnutne zohľadniť na účely uplatnenia MČOR.
- 527 Komisia ďalej nepreukázala, že rozdiely uvedené v správe o transferovom oceňovaní medzi činnosťami spoločnosti SMBV a 20 spoločností, na základe ktorých bola vykonaná porovnávací analýza, neodôvodňujú uplatnenie úpravy týkajúcej sa vylúčenia nákladov nepridruženej výrobnej spoločnosti 1.
- 528 Keďže Komisia neuvádza skutočnosti, na základe ktorých by bolo možné usúdiť, že spoločnosť SMBV dosiahla zisk z transakcie s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 1 alebo že na základ nákladov zahrňajúcich náklady nepridruženej výrobnej spoločnosti 1 by sa mal uplatniť koeficient prirážky, treba konštatovať, že nemohla dospieť k záveru, že vylúčenie uvedených nákladov bolo nesprávne a viedlo k zníženiu zisku spoločnosti SMBV.
- 529 V treťom rade je potrebné konštatovať, ako tvrdia spoločnosti Starbucks, že číselné údaje obsiahnuté v tabuľke uvedenej v bode 184 vyjadrenia Komisie k žalobe vo veci T-636/16, ktoré sú výpočtami vychádzajúcimi z číselných údajov uvedených v tabuľke 3 napadnutého rozhodnutia, nemožno zohľadniť na podporu stanoviska Komisie. Uvedené údaje sa po prvé týkajú celkových nákladov (prevádzkové výdavky a náklady na predaný tovar) spoločnosti SMBV, a nie iba prevádzkových nákladov, ku ktorým boli pripočítané náklady nepridruženej výrobnej spoločnosti 1. Tieto údaje po druhé iba preukazujú, že úroveň zisku by bola vyššia, ak by bol väčší základ nákladov, a nemožno nimi podporiť tvrdenie, že spoločnosť SMBV vytvorila zisk z používania výrobkov nepridruženej výrobnej spoločnosti 1.
- 530 V štvrtom rade treba uviesť, že vylúčenie nákladov nepridruženej výrobnej spoločnosti 1 bolo spojené s úpravou výnosovej marže nahor. Nemožno teda nevyhnutne vyvodiť záver, že úpravy uplatnené v dohode APP viedli ako celok nevyhnutne k zníženiu zdaniteľného základu spoločnosti SMBV. Komisia pritom nevyšetřila náklady nepridruženej výrobnej spoločnosti 1 alebo prinajmenšom podiel, ktorý predstavujú v rámci nákladov spoločnosti SMBV. Z napadnutého rozhodnutia teda nevyplýva, že

by náklady nepridruženej výrobnjej spoločnosti 1 predstavovali taký podiel nákladov spoločnosti SMBV, že by ich vylúčenie malo samo osebe vplyv na zisk spoločnosti SMBV v takom rozsahu, že by jeho úroveň už nepredstavovala zisk vyplývajúci z nezávislých trhových podmienok.

531 Vzhľadom na tieto pripomienky treba konštatovať, že bez toho, aby bolo potrebné skúmať, či je rozhodnutie Komisie nedostatočne odôvodnené, sa Komisii nepodarilo preukázať, že vylúčenie nákladov nepridruženej výrobnjej spoločnosti 1 poskytlo spoločnosti SMBV výhodu.

c) O „úprave prevádzkového kapitálu“

1) O rozsahu predmetnej úpravy

532 Pokiaľ ide o rozsah druhej predmetnej úpravy, je potrebné konštatovať, že Komisia v odôvodnení 407 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že uplatnenie „úpravy prevádzkového kapitálu“ (working capital adjustment) malo za následok, že metóda navrhnutá v správe o transferovom oceňovaní neumožnila spoľahlivý odhad trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V tejto súvislosti treba poznamenať, že v správe o transferovom oceňovaní ani v dohode APP nie je použité slovné spojenie „úprava prevádzkového kapitálu“.

533 Komisia v napadnutom rozhodnutí v prvom rade tvrdila, že daňový poradca skupiny Starbucks navrhol v správe o transferovom oceňovaní úpravu konverznej prirážky opísanú holandskými orgánmi ako „úpravu prevádzkového kapitálu“ (odôvodnenie 401 napadnutého rozhodnutia). Z tohto konštatovania vyplýva, že slovné spojenie „úprava prevádzkového kapitálu“ použité v napadnutom rozhodnutí treba chápať v zmysle, aký použili holandské orgány počas správneho konania.

534 Z odôvodnenia 403 napadnutého rozhodnutia ďalej vyplýva, že Komisia vyjadrila pochybnosti, pokiaľ ide o „úpravu prevádzkového kapitálu“, v odôvodneniach 101 až 113 rozhodnutia o začatí konania. Je potrebné poznamenať, že Komisia sa v odôvodneniach 101 a 102 rozhodnutia o začatí konania zaoberala „úpravou týkajúcou sa nákladov na suroviny“ (raw material cost mark-up), zatiaľ čo úpravou týkajúcou sa vylúčenia nákladov na zelenú kávu zo základu nákladov sa zaoberajú odôvodnenia 99 a 100 rozhodnutia o začatí konania. V odôvodnení 403 napadnutého rozhodnutia nie je teda uvedený odkaz na túto poslednú uvedenú úpravu. Toto konštatovanie navyše potvrdzuje aj odôvodnenie 269 bod iii) a poznámka pod čiarou 130 napadnutého rozhodnutia.

535 Je pravda, že odôvodnenia 103 až 113 rozhodnutia o začatí konania sa sčasti týkajú aj úpravy týkajúcej sa vylúčenia nákladov na zelenú kávu zo základu nákladov. Podľa odôvodnenia 107 rozhodnutia o začatí konania sú však tvrdenia holandských orgánov týkajúce sa „úprav prevádzkového kapitálu“ uvedené v odôvodnení 59 toho istého rozhodnutia. Holandské orgány pritom podľa odôvodnenia 59 rozhodnutia o začatí konania vyhlásili, že „[ú]prava v prejednávanej veci je kombináciou dvoch úprav porovnateľnosti: skladá sa z úpravy prevádzkového kapitálu v prípade súpisu surovín vo výnosoch porovnateľných spoločností a z úpravy nákladov na suroviny v základe nákladov porovnateľných spoločností“. Z opisu tvrdení Holandského kráľovstva počas správneho konania vyplýva, že slovné spojenie „úprava prevádzkového kapitálu“ sa podľa neho týkalo len „úpravy týkajúcej sa nákladov na suroviny“, ktorá je uvedená v správe o transferovom oceňovaní.

536 Napokon treba konštatovať, že samotná Komisia v odôvodnení 407 napadnutého rozhodnutia rozlišuje medzi „úpravou prevádzkového kapitálu“ a vylúčením nákladov nepridruženej výrobnjej spoločnosti 1 zo základu dane spoločnosti SMBV.

537 Treba teda konštatovať, že slovné spojenie „úprava prevádzkového kapitálu“ použité v odôvodnení 407 napadnutého rozhodnutia odkazuje na „úpravu týkajúcu sa nákladov na suroviny“, ktorá je uvedená v správe o transferovom oceňovaní.

538 V každom prípade aj za predpokladu, že by sa slovné spojenie „úprava prevádzkového kapitálu“ použité v odôvodnení 407 napadnutého rozhodnutia malo chápať tiež tak, že odkazuje na úpravu nákladov na suroviny v základe nákladov spoločnosti SMBV, treba konštatovať, že v odôvodneniach 401 až 406 napadnutého rozhodnutia sa neuvádza nijaké tvrdenie, ktoré by sa týkalo základu nákladov, okrem tvrdenia týkajúceho sa vylúčenia nákladov nepridruženej výrobnéj spoločnosti 1. V bodoch 514 až 531 vyššie bolo už pritom konštatované, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že vylúčenie týchto nákladov poskytlo spoločnosti SMBV výhodu. V odôvodneniach 404 a 405 napadnutého rozhodnutia Komisia iba zamietla tvrdenia Holandského kráľovstva, pokiaľ ide o relevantnosť štúdie porovnateľnosti na základe celkových nákladov a vedeckého článku. Odôvodnenia 401 až 403 napadnutého rozhodnutia okrem toho neobsahujú nijaký odkaz na základ nákladov spoločnosti SMBV.

2) O výhrade založenej na tom, že daňová povinnosť spoločnosti SMBV nebola znížená

539 V prvom rade treba uviesť, že vzhľadom na to, že „úprava prevádzkového kapitálu“ zodpovedá úprave nákladov na suroviny v základe nákladov, ktorá je uvedená v správe o transferovom oceňovaní (pozri bod 537 vyššie), a že tvrdenie týkajúce sa vylúčenia nákladov nepridruženej výrobnéj spoločnosti 1 bolo zamietnuté (pozri body 514 až 531 vyššie), sa táto oprava prejavila zvýšením miery prirážky k základu nákladov z [dôverné] % na [dôverné] %. Použitie vyššej miery prirážky na účely stanovenia zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV však nemohlo viesť k zníženiu zdaniteľného zisku SMBV. Táto úprava nemôže teda sama osebe poskytnúť výhodu spoločnosti SMBV.

540 Z toho vyplýva, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že by „úprava prevádzkového kapitálu“ mala za následok zníženie úrovne zisku spoločnosti SMBV, a v dôsledku toho ani to, že by táto oprava poskytla výhodu tejto spoločnosti.

541 V druhom rade je potrebné konštatovať, že úvahy Komisie týkajúce sa „úpravy prevádzkového kapitálu“ uvedené v odôvodneniach 401 až 405 napadnutého rozhodnutia nie sú spôsobilé preukázať, že „úprava prevádzkového kapitálu“ mala za následok zníženie úrovne zisku spoločnosti SMBV a že v dôsledku toho poskytla tejto spoločnosti výhodu.

542 Keďže Komisia založila svoje odôvodnenie po prvé na konštatovaní, že metóda použitá na stanovenie „úpravy prevádzkového kapitálu“ nezohľadnila sumu prevádzkového kapitálu porovnateľných spoločností ani prevádzkového kapitálu spoločnosti SMBV, stačí konštatovať, že Komisia nevysvetľuje, ako by táto skutočnosť mohla preukázať zníženie úrovne zisku spoločnosti SMBV.

543 Hoci sa Komisia ďalej domnievala, že medzi nákladmi predaja použitými pri úprave a potrebou prevádzkového kapitálu neexistuje nijaká pevná súvislosť, treba konštatovať, že Komisia nevysvetlila, ako by na základe tejto skutočnosti bolo možné konkrétne preukázať zníženie úrovne zisku spoločnosti SMBV.

544 Komisia sa okrem toho vo svojich tvrdeniach, podľa ktorých nie je „úprava prevádzkového kapitálu“, ktorú vykonal daňový poradca skupiny Starbucks, prispôbena sledovanému cieľu, ktorým je úprava rozdielov v používaní prevádzkového kapitálu, obmedzuje na všeobecné a približné úvahy, akými sú tie, v ktorých sa uvádza, že táto úprava nie je „úplne prispôbena“ alebo že „spoločnosť s vyššími nákladmi na materiál môže mať nízke požiadavky na prevádzkový kapitál, pokiaľ spravuje svoje zásoby efektívnym spôsobom“.

545 Pokiaľ ide napokon o konštatovanie uvedené v odôvodneniach 402 až 405 napadnutého rozhodnutia, že ani jedna zo skutočností uvedených v správe o transferovom oceňovaní a nijaké z tvrdení, ktoré predložilo Holandské kráľovstvo v rámci správneho konania, neposkytli akékoľvek odôvodnenie, pokiaľ ide o „úpravu prevádzkového kapitálu“, treba konštatovať, že konštatovanie neexistencie takeého odôvodnenia samo osebe ani nepreukazuje, že by „úprava prevádzkového kapitálu“ viedla k zníženiu zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV.

- 546 Na rozdiel od záveru, ku ktorému dospela Komisia v odôvodnení 407 napadnutého rozhodnutia, z toho vyplýva, že Komisia nepreukázala, že by „úprava prevádzkového kapitálu“ viedla k zníženiu zdaniteľného zisku spoločnosti SMBV.
- 547 Tento záver nemôžu spochybníť tvrdenia Komisie. Treba totiž konštatovať, že z odôvodnenia 407 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že preskúmanie „úpravy prevádzkového kapitálu“ zo strany Komisie je subsidiárnou analýzou, ktorá je súčasťou hypotézy, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV je v skutočnosti praženie kávy. Tvrdenia, ktoré Komisia predložila vo svojich písomných podaniach a ktoré sa týkajú „úpravy prevádzkového kapitálu“, však vychádzajú z predpokladu, že hlavnou činnosťou spoločnosti SMBV je ďalší predaj. Tieto jednotlivé tvrdenia treba preto zamietnuť.
- 548 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 502 až 547 vyššie treba vyhovieť výhradám Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, podľa ktorých Komisia nepreukázala, že by skutočnosť, že v dohode APP bola schválená úprava prevádzkového kapitálu, ako aj vylúčenie nákladov nepridruženej výrobnjej spoločnosti 1, poskytla výhodu spoločnosti SMBV.
- 549 Žalobný dôvod založený na tom, že Komisia v rámci štvrtej až šiestej časti svojho odôvodnenia nepreukázala, že by dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, treba preto prijať.

F. O otázke, či dohoda APP predstavovala výnimku z § 8b CIT, ako aj z vyhlášky o transferovom oceňovaní (odôvodnenie obmedzeného referenčného rámca, odôvodnenia 409 až 412 napadnutého rozhodnutia)

- 550 Holandské kráľovstvo tvrdí, že v prejednávanej veci uvádza svoje žalobné dôvody týkajúce sa neexistencie výhody vo vzťahu k hlavnému stanovisku Komisie, teda prvým šiestim častiam odôvodnenia, ako aj vo vzťahu k jej odôvodneniu obmedzeného referenčného rámca, v ktorom Komisia dospela k záveru o existencii výhody v prejednávanej veci s ohľadom na § 8b CIT, ako aj na vyhlášku o transferovom oceňovaní. Spoločnosti Starbucks tvrdia, že Komisia mala preskúmať dohodu APP s ohľadom na § 8b ods. 1 CIT, ako aj na vyhlášku o transferovom oceňovaní, čo neurobila.
- 551 Komisia tvrdí, že v odôvodneniach 409 až 412 napadnutého rozhodnutia preskúmala dohodu APP s ohľadom na § 8b ods. 1 CIT a po tomto preskúmaní konštatovala, že APP poskytuje spoločnosti SMBV selektívnu výhodu.
- 552 V tejto súvislosti treba konštatovať, že Komisia úplne subsidiárne v časti 9.2.4 napadnutého rozhodnutia s názvom „Subsidiárne hľadisko: Selektívna výhoda v dôsledku odklonenia sa od vyhlášky“ (odôvodnenia 409 až 412 napadnutého rozhodnutia) konštatovala, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu z hľadiska posúdenia na základe obmedzeného rámca § 8b ods. 1 CIT a vyhlášky o transferovom oceňovaní (odôvodnenie 412 napadnutého rozhodnutia).
- 553 Komisia v odôvodnení 410 napadnutého rozhodnutia totiž uviedla, že „subsidiárne... 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 [§] 8b ods. 1 CIT a vyhláška“. V odôvodnení 411 napadnutého rozhodnutia Komisia pripomenula, že § 8b ods. 1 CIT a vyhláška o transferovom oceňovaní stanovujú „princíp nezávislého vzťahu v rámci holandského daňového práva, podľa ktorého sa majú transakcie medzi vnútrogrupinovými spoločnosťami uhrádzať tak, ako keby sa na nich dohodli nezávislé strany“. Komisia v tom istom odôvodnení uviedla, že v preambule vyhlášky o transferovom oceňovaní sa uvádza, že smernica OECD je priamo uplatniteľná v Holandsku. V odôvodnení 412 napadnutého rozhodnutia Komisia poukázala na úvahy uvedené v odôvodneniach 268 až 274 napadnutého rozhodnutia,

v ktorých je zhrnutá prvá až šiesta časť odôvodnenia, na základe ktorých dospela k záveru, že dohoda APP poskytuje tiež selektívnu výhodu na základe obmedzeného referenčného rámca pozostávajúceho z § 8b ods. 1 CIT a vyhlášky o transferovom oceňovaní.

- 554 Z týchto konštatovaní vyplýva, že Komisia dospela k záveru, že predmetná dohoda APP poskytuje spoločnosti SMBV selektívnu výhodu, keďže má za následok zníženie splatnej dane v porovnaní so situáciou, v ktorej by sa správne uplatnil princíp nezávislého vzťahu uvedený v § 8b CIT a vyhláške o transferovom oceňovaní.
- 555 Je však potrebné konštatovať, že Komisia založila tento záver na preskúmaní dohody APP, ktoré vykonala v rámci svojej hlavnej analýzy. Komisia teda tvrdila, že v rámci oddielu 9.2.3.1 napadnutého rozhodnutia už preukázala, že na základe dohody APP nie je možné dosiahnuť spoľahlivý odhad nezávislého trhového výsledku.
- 556 Úvahy uvedené v odôvodneniach 409 až 412 napadnutého rozhodnutia sa nepochybne týkajú predovšetkým tvrdenia Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks, pokiaľ ide o výber referenčného rámca pre analýzu selektivity sporného opatrenia.
- 557 Je však potrebné poznamenať, že Holandské kráľovstvo a Komisia sa domnievajú, že odôvodnenie 412 napadnutého rozhodnutia sa má vykladať v tom zmysle, že Komisia na základe preskúmania príslušného vnútroštátneho práva, konkrétne § 8b ods. 1 CIT a vyhlášky o transferovom oceňovaní, dospela k záveru, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu, pričom sa *mutatis mutandis* uplatní analýza, ktorú Komisia vykonala v prvej až šiestej časti odôvodnenia. Toto konštatovanie potvrdzuje okrem iného znenie odôvodnenia 416 napadnutého rozhodnutia.
- 558 Bez toho, aby bolo v prejednávanej veci potrebné vyjadriť sa k presnej povahe a presnému rozsahu odôvodnenia obmedzeného referenčného rámca Komisie, ktoré je uvedené v odôvodneniach 409 až 412 napadnutého rozhodnutia, stačí konštatovať, že aj za predpokladu, že by Komisia preskúmala pochybenia, ktoré zistila v rámci prvej až šiestej časti odôvodnenia s ohľadom na § 8b CIT, ako aj na vyhlášku o transferovom oceňovaní, ktoré stanovujú princíp nezávislého vzťahu v holandskom práve, Komisia na základe rovnakých dôvodov, aké sú uvedené v bodoch 173 až 549 vyššie a ktoré sa *mutatis mutandis* vzťahujú na také preskúmanie, nepreukázala, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

G. Návrh

- 559 Na jednej strane z bodov 404 a 549 vyššie vyplýva, že šesť častí odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nepostačuje na preukázanie, že dohoda APP poskytla spoločnosti SMBV výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 560 Na druhej strane z bodov 550 až 558 vyššie vyplýva, že Komisia nepreukázala, že dohoda APP predstavovala výnimku z § 8b CIT, ako aj z vyhlášky o transferovom oceňovaní, v dôsledku čoho poskytla spoločnosti SMBV výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 561 Zo všetkých predchádzajúcich úvah teda vyplýva, že Komisii sa ani jednou časťou odôvodnenia v napadnutom rozhodnutí nepodarilo z právneho hľadiska dostatočne preukázať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Je preto potrebné zrušiť napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu, pričom netreba skúmať ďalšie žalobné dôvody Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks.

IV. O trovách

- 562 Podľa článku 134 ods. 1 Rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia nemala vo veci úspech, je opodstatnené uložiť jej povinnosť znášať vlastné trovy konania, ako aj trovy konania Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks v súlade s ich návrhmi.
- 563 V súlade s článkom 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku znáša Írsko vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (rozšírená siedma komora)

rozhodol a vyhlásil:

1. **Veci T-760/15 a T-636/16 sú spojené na účely vynesenia tohto rozsudku.**
2. **Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2017/502 z 21. októbra 2015 o štátnej pomoci SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), ktorú poskytlo Holandsko spoločnosti Starbucks, sa zrušuje.**
3. **Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania Holandského kráľovstva a spoločností Starbucks Corp. a Starbucks Manufacturing Emea BV.**
4. **Írsko znáša svoje vlastné trovy konania.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu z 24. septembra 2019.

Podpisy

Obsah

I. Okolnosti predchádzajúce sporu a právny rámec	2
A. O vnútroštátnom právnom rámci	2
B. Predbežná dohoda v oblasti cien	4
C. Okolnosti predchádzajúce sporu	5
1. O správnom konaní vedenom Komisiou	5
2. O napadnutom rozhodnutí	5
a) Opis sporného opatrenia	6
b) Posúdenie sporného opatrenia	8
c) Vymáhanie štátnej pomoci	13
d) Návrh	13
II. Konanie a návrhy účastníkov konania	14
A. O písomnej časti konania vo veci T-760/15	14
1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní	15
2. O vedľajších účastníkoch konania	15
3. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie	15
4. O návrhoch účastníkov konania	16
B. O písomnej časti konania vo veci T-636/16	16
1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní	16
2. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie	17
3. O návrhoch účastníkov konania	17
C. O spojení vecí na účely ústnej časti konania a o ústnej časti konania	17
III. Právne posúdenie	18
A. Procesné otázky	18
1. O spojení prejednávaných vecí na účely konečného rozhodnutia	18
2. O žiadosti, aby boli zo spisu vyňaté pripomienky spoločností Starbucks k správe pre pojednávanie	18
3. O prípustnosti prílohy A.7 žaloby vo veci T-760/15	19

B.	O uvádzaných žalobných dôvodoch a o štruktúre preskúmania týchto žalôb	20
C.	O existencii princípu nezávislého vzťahu v oblasti kontroly štátnej pomoci a o dodržaní zásady daňovej autonómie členských štátov	21
D.	O spochybnení primárneho odôvodnenia týkajúceho sa existencie daňovej výhody v prospech spoločnosti SMBV (odôvodnenia 275 až 361 napadnutého rozhodnutia)	27
1.	O voľbe metódy MČOR v prejednávanej veci a o nepreskúmaní transakcie v rámci skupiny, na základe ktorej bola dohoda APP v skutočnosti predložená (prvá časť odôvodnenia)	27
a)	Úvodné pripomienky	29
b)	O dôkaznom bremene	31
c)	O rozsahu preskúmania, ktoré má vykonať Všeobecný súd	31
d)	O opomenutí a neanalyzovaní poplatku, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, v dohode APP	32
e)	O požiadavke uprednostnenia metódy CUP pred metódou MČOR	33
2.	O otázke, či mal byť poplatok, ktorý platila spoločnosť SMBV spoločnosti Alki, nulový (druhá časť odôvodnenia)	34
a)	Úvodné pripomienky	35
b)	O činnostiach spoločnosti SMBV súvisiacich s poplatkom	36
c)	O bežných pravidlách zdanenia podľa holandského práva	37
d)	O použití skutočností uvádzaných Komisiou, ktoré neboli dostupné v čase uzavretia dohody APP	37
e)	O otázke, či duševné vlastníctvo v oblasti praženia predstavovalo hodnotu pre spoločnosť SMBV	38
1)	O otázke, či spoločnosť SMBV využívala duševné vlastníctvo v oblasti praženia priamo na trhu	39
2)	O otázke, či spoločnosť SMBV dosiahla stratu z pražiarenských činností	41
f)	O porovnaní so zmluvami o pražení kávy, ktoré uzavreli spoločnosti Starbucks s tretími osobami, a s podobnými licenčnými dohodami „na trhu“	42
1)	O zmluvách uzavretých po dohode APP	44
2)	O zmluvách uzavretých so spoločnosťami, ktoré nepražia kávu	44
3)	O zmluvách so spoločnosťami, ktoré nezabezpečovali predaj praženej kávy predajciam alebo spotrebiteľom	45
4)	O zmluvách týkajúcich sa iných výrobkov než praženej kávy	46
5)	O zmluve, ktorá stanovuje platenie poplatku za používanie duševného vlastníctva v oblasti praženia	47

6) O zmluve uzatvorenej s nepridruženou výrobnou spoločnosťou 2	48
g) O dohodách, ktoré uzavreli konkurenti spoločností Starbucks s tretími pražiarenskými subjektmi	52
h) O tvrdení, že úroveň poplatku mala byť nižšia, než je suma schválená v dohode APP	53
3. O ročnom stanovení nákladov na zelené kávové zrná (tretia časť odôvodnenia)	55
a) O otázke, či cena zelených kávových zrn nepatrila do rozsahu sporného opatrenia	55
b) O otázke, či výška prirážky uplatnenej na náklady na zelené kávové zrná, ktoré spoločnosť SCTC predávala spoločnosti SMBV, nebola v súlade s nezávislou trhovou úrovňou	58
E. O spochybnení subsidiárneho odôvodnenia týkajúceho sa existencie daňového zvýhodnenia spoločnosti SMBV (odôvodnenia 362 až 408 napadnutého rozhodnutia)	60
1. O označení spoločnosti SMBV za najzložitejší subjekt (štvrtá časť odôvodnenia)	61
2. O analýze činností spoločnosti SMBV a o stanovení zisku spoločnosti SMBV na základe prevádzkových nákladov (piata časť odôvodnenia)	64
a) O výbere ukazovateľa úrovne zisku	66
b) O analýze porovnateľnosti Komisie	68
3. O vybraných úpravách (šiesta časť odôvodnenia)	72
a) Úvodné pripomienky	73
b) O úprave týkajúcej sa základu nákladov	73
c) O „úprave prevádzkového kapitálu“	76
1) O rozsahu predmetnej úpravy	76
2) O výhrade založenej na tom, že daňová povinnosť spoločnosti SMBV nebola znížená	77
F. O otázke, či dohoda APP predstavovala výnimku z § 8b CIT, ako aj z vyhlášky o transferovom oceňovaní (odôvodnenie obmedzeného referenčného rámca, odôvodnenia 409 až 412 napadnutého rozhodnutia)	78
G. Návrh	79
IV. O trovách	80