



Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (sjunde avdelningen i utökad sammansättning)

den 24 september 2019*

”Statligt stöd – Stöd som Nederländerna har genomfört – Beslut i vilket stödet förklaras vara oförenligt med den inre marknaden och rättsstridigt och i vilket det förordnas att stödet ska återkrävas – Förhandsbesked i skattefrågor (tax ruling) – Internprissättning – Beräkning av beskattningsunderlaget – Armlängdsprincipen – Fördel – Referenssystem – Medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor och processuella autonomi”

I målen T-760/15 och T-636/16,

Konungariket Nederländerna, inledningsvis företrätt av M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree och M. Noort, därefter av M. Bulterman, M. de Ree och M. Noort, samtliga i egenskap av ombud,

sökande i mål T-760/15,

med stöd av

Irland, inledningsvis företrätt av E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan och A. Joyce, därefter av G. Hodge, A. Joyce, K. Duggan, M. Browne och J. Quaney, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av M. Collins, P. Gallagher, SC, och B. Doherty och S. Kingston, barristers,

intervenient,

Starbucks Corp., Seattle, Washington (Förenta staterna),

Starbucks Manufacturing Emea BV, Amsterdam (Nederländerna),

företrädna av advokaterna S. Verschuur, M. Petite och M. Stroungi,

sökande i mål T-636/16,

mot

Europeiska kommissionen, i mål T-760/15 inledningsvis företräd av P-J. Loewenthal och B. Stromsky, därefter av P-J. Loewenthal och F. Tomat, samtliga i egenskap av ombud, och i mål T-636/16 företräd av P-J. Loewenthal och F. Tomat, båda i egenskap av ombud,

svarande,

angående talan enligt artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks (EUT L 83, 2017, s. 38),

* Rättegångsspråk: nederländska och engelska.

meddelar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning),

sammansatt av ordföranden M. van der Woude samt domarna V. Tomljenović (referent), E. Bieliūnas, A. Marcoulli och A. Kornezov,

justitiesekreterare: handläggaren S. Spyropoulos,

efter den skriftliga delen av förfarandet och förhandlingen den 2 juli 2018,

följande

Dom

I. Bakgrund till tvisten och tillämpliga bestämmelser

- 1 Starbucks Manufacturing Emea BV (nedan kallat SMBV) är ett dotterbolag till Starbucks-koncernen (nedan kallad Starbucks-koncernen) som är etablerat i Nederländerna. Starbucks-koncernen består av Starbucks Corp. och alla de företag som kontrolleras av detta bolag. Starbucks Corp. har sitt huvudkontor i Seattle, Washington (Förenta staterna). Alki LP (nedan kallat Alki) är ett dotterbolag till Starbucks-koncernen, etablerat i Förenade kungariket, som indirekt kontrollerar SMBV. Alki och SMBV har ingått ett rostningsavtal (nedan kallat rostningsavtalet), i vilket det bland annat föreskrivs att SMBV ska betala en royalty till Alki för att använda Alkis immateriella rättigheter, bland annat rostningsmetoder och annan sakkunskap i fråga om rostning (nedan kallad royaltyn).
- 2 Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks (EUT L 83, 2017, s. 38) (nedan kallat det angripna beslutet) avser en åtgärd som rör tillämpningen av det nederländska bolagsskattesystemet i SMBV:s specifika fall.

A. Tillämpliga nationella bestämmelser

- 3 Enligt det allmänna nederländska bolagsskattesystemet ska bolagsskatt betalas av företag som har hemvist i Nederländerna, vilka är obegränsat skattskyldiga, och av företag som inte har hemvist i landet, vilka är begränsat skattskyldiga, och som bedriver ekonomisk verksamhet i Nederländerna. Enligt artikel 2 i Wet op de vennootschapsbelasting (lag om bolagsskatt) (nedan kallad bolagsskattelagen) från år 1969, är företag som har hemvist i landet – vilket med nödvändighet innefattar bolag som bildats enligt nederländsk rätt – skyldiga att betala bolagsskatt på sina världsomspännande inkomster. Enligt artikel 3 i bolagsskattelagen är de företag som inte har hemvist i landet skyldiga att betala skatt på inkomster från nederländska inkomstkällor.
- 4 I det sammanhanget består beskattningsunderlaget för bolagsskatt av de vinster som det skattskyldiga företaget har genererat. Det följer av artikel 8 i bolagsskattelagen, jämförd med artikel 3.8 i Wet inkomstenbelasting (lag om inkomstskatt) från år 2001, att alla skattskyldiga ska beskattas i enlighet med totalvinst-principen. Enligt denna princip ska alla företagsvinster beskattas, under förutsättning att de härrör från en ekonomisk eller kommersiell verksamhet. I artikel 3.8 i lagen om inkomstskatt föreskrivs att "[v]insten från ett företag (vinst) är summan av de sammanlagda fördelar som härrör från ett företag, oavsett dess benämning eller form". Enligt artikel 3.25 i lagen om inkomstskatt, vilken enligt artikel 8 i bolagsskattelagen även gäller för dem som är skyldiga att betala bolagsskatt, ska den skattepliktiga årliga vinsten fastställas på grundval av principerna om god affärspraxis och på ett konsekvent sätt oberoende av det sannolika resultatet.

- 5 Den skattepliktiga vinsten motsvarar i allmänhet den bokföringsmässiga vinst som framgår av företagets resultaträkningar. Justeringar kan dock göras på grundval av särskilda skattebestämmelser, såsom tillämpliga skatteincitament, undantaget från bolagsskatt för innehav, korrigeringar av skatteresultatet från transaktioner som inte genomförts i enlighet med armlängdsprincipen och tillämpning av olika avskrivningsregler enligt olika skatte- och bokföringsregler.
- 6 I artikel 8b.1 i bolagsskattelagen föreskrivs att "[o]m en enhet, direkt eller indirekt, deltar i en annan enhets ledning, kontroll eller kapital och om det mellan enheterna, i fråga om deras handelsförbindelser eller finansiella förbindelser, avtalas eller föreskrivs villkor (internpriser) som avviker från villkor som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende parter ska dessa enheters vinst fastställas som om de sistnämnda villkoren hade avtalats".
- 7 I förordning IFZ2001/295M utfärdad av Nederländernas statssekreterare för finansiella frågor av den 30 mars 2001, med titeln "Internprissättning, tillämpning av armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer för internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter (OECD:s riktlinjer)" (nedan kallad förordningen om internprissättning) beskrivs hur den nederländska skattemyndigheten tolkar armlängdsprincipen på grundval av artikel 8b.1 i bolagsskattelagen. I ingressen till förordningen om internprissättning anges följande:

"Nederländernas hållning när det gäller armlängdsprincipen på området internationell skatterätt är att denna princip utgör en integrerad del av Nederländernas skattelagssystem till följd av dess införlivande i den vida definition av inkomst som framgår av artikel 3.8 i [lagen] om inkomstskatt. Detta innebär i princip att [riktlinjerna för internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter, vilka antogs av kommittén för skattefrågor vid Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) den 27 juni 1995] är direkt tillämpliga på Nederländerna enligt artikel 3.8 i [lagen] om inkomstskatt. Det finns flera områden där OECD:s riktlinjer ger utrymme för individuell tolkning från medlemsländernas sida. Inom flera områden har praktiska erfarenheter visat att OECD:s riktlinjer behöver förtydligas. I denna förordning förklaras Nederländernas ståndpunkt i förhållande till dessa särskilda punkter och, när så är möjligt, syftar förordningen till att undanröja eventuella missförstånd."
- 8 Förordningen om internprissättning är uppdelad i tolv delar som avser armlängdsprincipen, metoderna för internprissättning, administrativa tillvägagångssätt för att förebygga och lösa tvister om internprissättning, sekundära justeringar, fastställandet av armlängdspriset när bedömningen är högst osäker vid tidpunkten för transaktionen, tillhandahållandet av tjänster inom en koncern, bidragen till ett avtal om kostnadsfördelning med vinstmarginal, ersättning i enlighet med armlängdsprincipen för finansiella tjänster, subventioner, skatteincitament och delvis avdragsgilla kostnader, fördelning av vinst till ett moderbolag och till ett fast driftsställe, ikraftträdandet av denna förordning och tillämpningen av den nuvarande hållningen.
- 9 Mer specifikt anges det i punkt 1 i förordningen om internprissättning bland annat att armlängdsprincipen i nederländsk rätt allmänt grundar sig på en jämförelse av villkoren för en transaktion mellan närstående företag med villkoren för en transaktion mellan oberoende företag. Administrationen har rätt att förvänta sig att en skattskyldig person visar att de internpriser som vederbörande tillämpar överensstämmer med armlängdsprincipen. I det sammanhanget ska förutsättningen vara att vart och ett av de berörda företagen får en ersättning som återspeglar de funktioner som utförts, med beaktande av de tillgångar som använts och de risker som burits. Vidare ska ersättningen baserad på armlängdsprincipen teoretiskt sett fastställas på grundval av transaktioner. Vid svårigheter kan dock transaktionerna bedömas gemensamt för att fastställa överensstämmelsen med armlängdsprincipen. Vid granskningen av fleråriga uppgifter får vidare skattemyndigheten inte använda sig av kunskaper som förvärvats i efterhand.
- 10 I punkt 2 i förordningen om internprissättning hänvisas det till fem metoder, vilka angavs i riktlinjerna för internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter, vilka antogs av kommittén för skattefrågor vid Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) den 27 juni 1995

och sågs över den 22 juli 2010 (nedan kallade OECD:s riktlinjer), beträffande fastställandet av internpriser. Bland dessa metoder finns bland annat marknadsprismetoden (*Comparable Uncontrolled Price Method*) (nedan kallad CUP-metoden) och nettomarginalmetoden (*transactional net margin*-metoden) (nedan kallad TNMM). Enligt förordningen förutsätter OECD:s riktlinjer en viss hierarki mellan metoderna, varvid de traditionella transaktionsmetoderna har getts företräde. Den nederländska skattemyndigheten ska alltid göra sin bedömning av internprissättning utifrån den metod som valts av den skattskyldiga vid tidpunkten för transaktionen. I förordningen anges att denna regel överensstämmer med punkt 1.68 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995. Härav följer att skattskyldiga personer i princip fritt kan välja en metod för internprissättning så länge den valda metoden leder till ett resultat som överensstämmer med armlängdsprincipen för transaktionen i fråga. Även om skattskyldiga personer förväntas basera sitt val av en metod för internprissättning på metodens tillförlitlighet i den aktuella situationen, syftar inte detta tillvägagångssätt specifikt till att förmå dessa att väga fördelarna och nackdelarna med alla olika metoder mot varandra och därefter förklara varför den metod som valdes ger de bästa resultaten med hänsyn till rådande villkor.

- 11 I punkt 5 i förordningen om internprissättning föreskrivs bland annat att det kan vara svårt, vid överföring av immateriella tillgångar som till exempel patent, att uppskatta värdet på dessa tillgångar vid tidpunkten för överföringen på grund av otillräckliga kunskaper om framtida fördelar och risker. För det fall oberoende företag har valt en bestämmelse om prisändring, under liknande omständigheter, ska skattemyndigheten ha möjlighet att fastställa priset på grundval av en sådan bestämmelse. Syftet är att uppnå ett system där ersättningen överensstämmer med de fördelar som den immateriella tillgången kommer att ge upphov till i framtiden.

B. Förhandsbeskedet om prissättning

- 12 Den 28 april 2008 utfärdade den nederländska skattemyndigheten ett förhandsbesked om prissättning till SMBV (nedan kallat förhandsbeskedet om prissättning), vilket hade till syfte att fastställa ersättningen till SMBV för dess tillverknings- och distributionsverksamhet, såsom den beskrevs i förhandsbeskedet om prissättning, inom Starbucks-koncernen (nedan kallad ersättningen till SMBV). Ersättningen till SMBV användes därefter för att årligen fastställa SMBV:s skattepliktiga vinst med avseende på Nederländernas bolagsskatt. Enligt ingressen är förhandsbeskedet om prissättning en skatteöverenskommelse som rör frågan huruvida de internpriser som ska användas vid beräkningen av vinsten inom en internationell koncern är förenliga med armlängdsprincipen. Det framgår [*konfidentiellt*]¹ av förhandsbeskedet om prissättning att detta bland annat var avsett att användas vid de årliga deklarationerna avseende bolagsskatt i Nederländerna. Förhandsbeskedet om prissättning gällde under perioden från och med den 1 oktober 2007 till och med den 31 december 2017.
- 13 I förhandsbeskedet om prissättning föreskrevs en metod för att fastställa ersättningen till SMBV i enlighet med armlängdsprincipen för dess tillverknings- och distributionsverksamhet inom Starbucks-koncernen. I förhandsbeskedet om prissättning godkändes dessutom storleken på royaltyn som SMBV betalade till Alki för användningen av rostningsteknik, kaffeblandningar och rostningskurvor för kaffe (nedan kallade de immateriella rättigheterna avseende rostning), i samband med tillverkningsprocessen och leveransen av kaffe till dem som driver butiker.
- 14 Vad särskilt gäller tillämpningsområdet för förhandsbeskedet om prissättning, [*konfidentiellt*]. Vad beträffar SMBV:s funktioner, [*konfidentiellt*] var sistnämnda företag huvudsakligen ansvarigt för tillverkningen av rostade kaffeböror och leveransen av rostade kaffeböror och liknande produkter till Starbucksbutikerna i regionen Europa, Mellanöstern och Afrika (nedan kallad EMEA-regionen) och det ägde en rostningsanläggning i Nederländerna. I förhandsbeskedet om prissättning angavs dessutom att SMBV genom licens nyttjade vissa immateriella rättigheter tillhörande Alki och att dessa rättigheter var nödvändiga vid tillverkningsprocessen och leveransen av kaffe till dem som driver

1 Konfidentiella uppgifter har utelämnats.

butikerna. Det angavs att SMBV för det syftet betalade royaltyn till Alki. [*konfidentiellt*] För övrigt framgår det av [*konfidentiellt*] förhandsbeskedet om prissättning att SMBV utövade en funktion som distributör åt flera andra kafferelaterade produkter och, utöver de logistiska funktionerna i samband med dess egen tillverkningsverksamhet, även tillhandahöll ett logistiskt stöd för andra produkter på vissa marknader.

- 15 Vad beträffar metoden för att fastställa internpriser för SMBV:s tillverknings- och distributionsverksamhet, [*konfidentiellt*] angavs det i förhandsbeskedet om prissättning bland annat att ersättningen till SMBV skulle fastställas på grundval av kostnadsplusmetoden (*cost plus method*) (se punkt 187 nedan beträffande innebörden av detta uttryck), och att den var förenlig med armlängdsprincipen om "rörelsemarginalen" uppgick till [*konfidentiellt*] procent av underlaget för de relevanta kostnaderna (nedan kallad SMBV:s kostnadsbas). Enligt förhandsbeskedet om prissättning ingick inte följande i SMBV:s kostnadsbas:
- Kostnader för Starbucksmuggar, Starbuckspappersservetter med mera.
 - Kostnaden för gröna kaffebönor.
 - Logistik- och distributionskostnader för tjänster som tillhandahålls av tredje parter och ersättning för verksamhet som bedrivs av tredje parter enligt exporttillverkningsavtal (*consignment manufacturing*).
 - Royaltybetalningen.
- 16 Beträffande den royalty som SMBV skulle betala årligen till Alki, [*konfidentiellt*] föreskrevs det i förhandsbeskedet om prissättning att den fastställdes på grundval av skillnaden mellan det realiserade rörelseresultatet med avseende på tillverknings- och distributionsfunktionen, före royaltykostnader, och ersättningen till SMBV. Royaltybetalningen var avdragsgill vad gäller bolagsskatt och omfattades inte av nederländsk källskatt på utdelning.

C. Bakgrund till tvisten

1. Det administrativa förfarandet vid kommissionen

- 17 Den 30 juli 2013 skickade Europeiska kommissionen en första begäran om upplysningar till Konungariket Nederländerna rörande nationell praxis i fråga om förhandsbesked på området för bolagsbeskattning. I samband därmed begärde kommissionen att alla förhandsbesked rörande SMBV och Starbucks Coffee Emea BV, två dotterbolag inom Starbucks-koncernen med hemvist i Nederländerna, skulle skickas till den. Som svar på denna begäran översände Konungariket Nederländerna bland annat förhandsbeskedet om prissättning.
- 18 Den 11 juni 2014 inledde kommissionen det formella granskningsförfarandet i enlighet med artikel 108.2 FEUF (nedan kallat beslutet att inleda förfarandet) avseende förhandsbeskedet om prissättning, på grund av att detta skulle kunna utgöra ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 19 Efter antagandet av beslutet att inleda förfarandet hade kommissionen vid ett flertal tillfällen skriftväxlingar med Konungariket Nederländerna och med enheter inom Starbucks-koncernen, vilka var kommissionens kontakter under det administrativa förfarandet (nedan kallade Starbucks-kontakterna), angående bland annat förhandsbeskedet om prissättning.

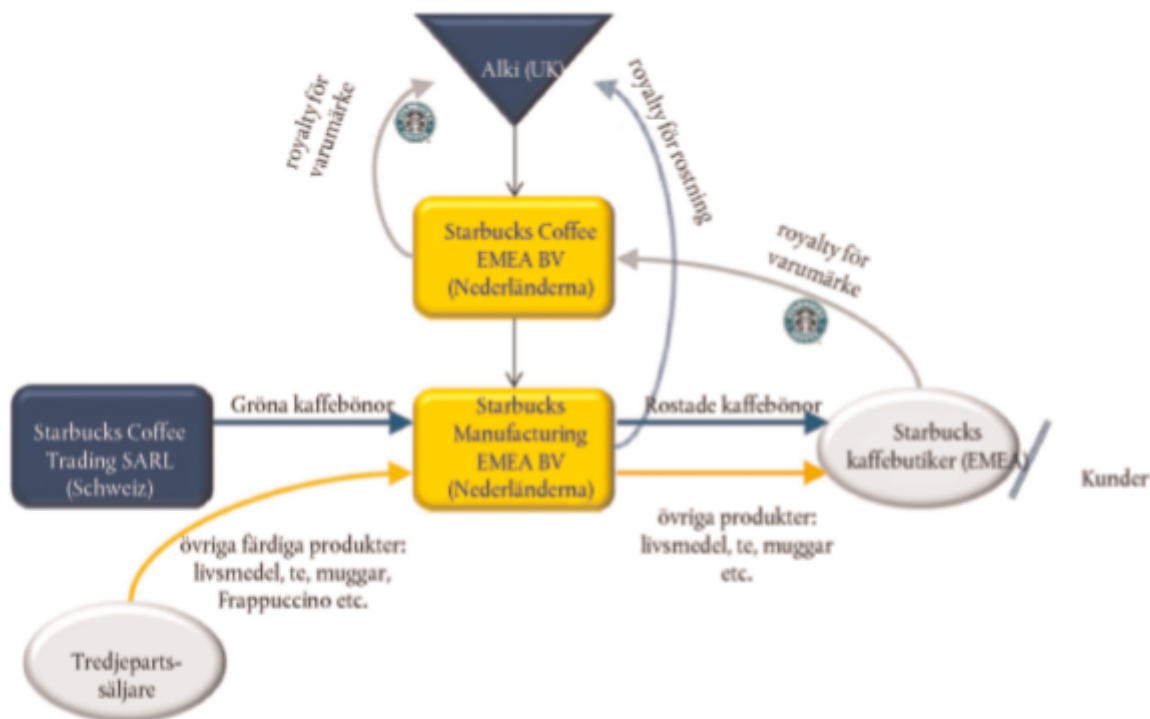
2. Det angripna beslutet

- 20 Den 21 oktober 2015 antog kommissionen det angripna beslutet. I nämnda beslut slog kommissionen fast att förhandsbeskedet om prissättning utgjorde ett stöd som var oförenligt med den inre marknaden och förordnade om att stödet skulle återkrävas. Det angripna beslutet är uppdelat i elva avsnitt.

a) Beskrivning av den omtvistade åtgärden

- 21 I avsnitt 2 i det angripna beslutet, med rubriken ”Beskrivning av den omtvistade åtgärden”, identifierade kommissionen förhandsbeskedet om prissättning som den omtvistade åtgärden. Kommissionen angav att förhandsbeskedet om prissättning hade utfärdats på grundval av den rapport om internprissättning som utarbetats av Starbucks-koncernens skatterådgivare (nedan kallad rapporten om internprissättning) och konstaterade att denna handling var en integrerad del av förhandsbeskedet om prissättning (skälen 40 och 46 i det angripna beslutet).
- 22 Kommissionen påpekade, för det första, att den nederländska skattemyndigheten, genom att utfärda förhandsbeskedet om prissättning, hade godtagit att ersättningen för SMBV:s verksamheter i Nederländerna, såsom den hade fastställts av Starbucks-koncernens skatterådgivare, grundade sig på armlängdsprincipen. Kommissionen angav därefter att de nederländska myndigheterna även hade gått med på att nivån på royaltybetalningen från SMBV till Alki motsvarade skillnaden mellan det realiserade rörelseresultatet före royaltykostnader och ersättningen till SMBV som föreskrivs i förhandsbeskedet om prissättning. Kommissionen konstaterade att det i förhandsbeskedet om prissättning föreskrevs att royaltybetalningen skulle dras av från SMBV:s skattepliktiga vinst och inte omfattades av skatt i Nederländerna (skälen 40–44 i det angripna beslutet).
- 23 För det andra redogjorde kommissionen för innehållet i rapporten om internprissättning. Först konstaterade kommissionen att Starbucks Coffee Emea presenterades i rapporten om internprissättning som det huvudsakliga verksamhetsstället för Starbucks-koncernen i EMEA-regionen. Företaget beskrevs som att det hade till funktion att bevilja underlicenser till Starbucks-koncernens immateriella rättigheter (varumärke, teknik och sakkunskap) – för vilka det självt betalade en royalty till Alki – till tredje parter som driver Starbucksbutiker. Dessa betalade sedan Starbucks Coffee Emea för de immateriella rättigheterna med belopp motsvarande en procentandel av deras omsättning. I det avseendet påpekade kommissionen att Starbucks-koncernens skatterådgivare ansåg att CUP-metoden kunde användas för att fastställa ett pris grundat på armlängdsprincipen för betalningar för koncerninterna immateriella rättigheter till Starbucks Coffee Emea.
- 24 Vad därefter beträffar SMBV, påpekade kommissionen att rapporten om internprissättning begränsade sig till att beskriva företaget som en enhet vars huvudsakliga funktion var att rosta gröna kaffeböner och sälja rostat kaffe vidare till anslutna och icke-anslutna enheter. I samband med denna verksamhet var SMBV skyldigt att iaktta de instruktioner som getts av de bolag i Starbucks-koncernen som hade hemvist i Förenta staterna (nedan kallade Starbucks US) och det hade ansvar för att säkerställa att dess tillverkning överensstämde med Starbucks US kvalitetskrav. SMBV agerade även som en mellanliggande distributionsenhet för olika typer av produkter som inte härrör från kaffe och tillhandahöll ”stöd till försörjningskedjan”. Vidare angav kommissionen att SMBV, för att bedriva denna verksamhet, köpte in de gröna kaffebönorna från ett dotterbolag i Starbucks-koncernen med hemvist i Schweiz, Starbucks Coffee Trading SARL (nedan kallat SCTC). SMBV betalade även en royalty till Alki för användningen av rostningsprocesser och rätten att leverera kaffe till Starbucksbutikerna. I det avseendet påpekade kommissionen att licensavtalet enligt vilket SMBV

betalade en royalty till Alki inte beskrevs i rapporten om internprissättning bland de viktigaste transaktionerna. Förhållandena mellan SMBV och de olika enheterna i Starbucks-koncernen angavs i figur nr 1 i det angripna beslutet, vilken återges nedan:



- 25 Slutligen konstaterade kommissionen, vad beträffar valet av metod för internprissättning, att i rapporten om internprissättning valdes TNMM, metoden enligt vilken det skulle tas hänsyn till de nettomarginaler som hade erhållits vid jämförbara transaktioner av icke-närstående bolag. Enligt rapporten om internprissättning var denna metod lämplig i det aktuella fallet, på grund av att skillnaderna mellan transaktionerna och funktionerna i de enheter som skulle jämföras för att fastställa nettomarginalen utgjorde en mindre felkälla än i de traditionella metoderna (skäl 55 i det angripna beslutet).
- 26 Kommissionen angav att skatterådgivaren, för att tillämpa TNMM, som vinstnivåindikator hade valt rörelsekostnaderna för de verksamheter där SMBV tillförde mervärde. Efter en jämförbarhetssökning, hade skatterådgivaren funnit att nettovinsten för de enheter som var jämförbara med SMBV motsvarade ett vinstpålägg på totalkostnaderna. Därefter hade Starbucks-koncernens skatterådgivare gjort två justeringar för att beakta skillnaderna mellan de jämförda enheterna och SMBV, såsom de risker som burits eller de funktioner som utförts. Den första justeringen syftade till att beakta det faktum att SMBV:s kostnadsbas, på vilken vinstpålägget tillämpades, inte omfattade kostnaden för gröna kaffebönor. Den andra justeringen hade till syfte att beakta det faktum att de jämförbara företagen bar kostnaden för råvaror och att deras avkastning beräknades på en kostnadsbas som innefattade råvarorna. Med tillämpning av dessa två justeringar hade således vinstpålägget höjts till [konfidentiellt] procent av SMBV:s kostnadsbas (skälen 56–61 i det angripna beslutet).
- 27 För det tredje redogjorde kommissionen för innehållet i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995 och år 2010. Enligt kommissionen räknades det i OECD:s riktlinjer upp fem metoder för att på lämpligaste sätt fastställa priser som grundas på armlängdsprincipen för transaktioner och vinstfördelning mellan bolag i samma koncern. Enligt kommissionen gjordes i dessa riktlinjer en klassificering av dessa fem metoder mellan traditionella transaktionsbaserade metoder och

transaktionsbaserade vinstmetoder. Enligt det angripna beslutet skulle de traditionella transaktionsbaserade metoderna ges företräde. Bland de fem metoder som räknades upp i OECD:s riktlinjer fanns bland annat CUP-metoden och TNMM (skälen 67–70 i det angripna beslutet).

- 28 Den första metoden, CUP-metoden, utgör enligt kommissionens beskrivning en traditionell transaktionsbaserad metod som består i att det pris som tas ut för överlåtelse av varor eller tjänster i en transaktion mellan två närstående företag jämförs med det pris som tas ut för överlåtelse av varor eller tjänster i en jämförbar transaktion som utförs under jämförbara förhållanden mellan oberoende företag (skälen 67 och 71 i det angripna beslutet).
- 29 Den andra metoden, TNMM, utgör enligt kommissionens beskrivning en transaktionsbaserad vinstmetod som består i att den potentiella vinsten enligt armlängdsprincipen uppskattas för en hel verksamhet, snarare än för specifika transaktioner. I det sammanhanget skulle det väljas en vinstnivåindikator, såsom kostnader, omsättning eller fasta investeringar, och på denna tillämpades en vinstprocent som återspeglade den som observerades i jämförbara transaktioner på marknaden (skälen 67 och 72–74 i det angripna beslutet).

b) Bedömning av den omtvistade åtgärden

- 30 I avsnitt 9 i det angripna beslutet, som har rubriken ”Bedömning av den omtvistade åtgärden”, fann kommissionen att det förelåg ett statligt stöd. Den ansåg att de fyra villkoren för att det föreligger ett statligt stöd var uppfyllda.
- 31 Kommissionen erinrade först om villkoren för att det föreligger ett statligt stöd, vilka föreskrivs i artikel 107.1 FEUF, och fann därefter att det första villkoret för att det ska föreligga ett statligt stöd, nämligen kravet att det rör sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel, var uppfyllt. I det avseendet påpekade kommissionen att förhandsbeskedet om prissättning innebar att den nederländska skattemyndigheten godtog en metod för vinstfördelning till SMBV inom Starbucks-koncernen, såsom den föreslogs av Starbucks-koncernens skatterådgivare. SMBV beräknade således på denna grund det årliga beloppet för den bolagsskatt som företaget skulle betala i Nederländerna. Enligt kommissionen kunde således förhandsbeskedet om prissättning tillskrivas Konungariket Nederländerna. Vidare konstaterade kommissionen att detta förhandsbesked om prissättning medförde en minskning av den skatt som SMBV skulle betala i Nederländerna genom att avvika från den skatt som SMBV – i avsaknad av förhandsbeskedet om prissättning – skulle ha varit skyldigt att betala enligt det allmänna nederländska bolagsskattesystemet. Kommissionen fann således att förhandsbeskedet om prissättning medförde en minskning av Konungariket Nederländernas skatteintäkter (skälen 223–226 i det angripna beslutet).
- 32 Vad beträffar det andra och det fjärde villkoret för att det ska föreligga ett statligt stöd, fann kommissionen att förhandsbeskedet om prissättning kunde påverka handeln inom Europeiska unionen, eftersom SMBV ingick i Starbucks-koncernen, en internationellt aktiv enhet som är verksam i alla unionens medlemsstater. Vidare hävdade kommissionen att i den utsträckning som förhandsbeskedet om prissättning minskade den skattebörda som SMBV annars skulle ha behövt bära enligt det allmänna bolagsskattesystemet, snedvred detta förhandsbesked konkurrensen eller hotade att snedvrیدا konkurrensen genom att stärka SMBV:s finansiella ställning (skäl 227 i det angripna beslutet).
- 33 Vad beträffar det tredje villkoret för att det ska föreligga ett statligt stöd, fann kommissionen att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en selektiv fördel, eftersom det resulterade i en minskning av den skatt som SMBV skulle betala i Nederländerna jämfört med den skatt som SMBV skulle ha behövt betala enligt det allmänna bolagsskattesystemet och i förhållande till fristående företag (skäl 228 i det angripna beslutet).

- 34 Kommissionen angav inledningsvis att det följer av rättspraxis att det krävs en analys i tre steg för att avgöra huruvida åtgärden är selektiv. Det är först fråga om att identifiera det så kallade referenssystemet, det vill säga det skattesystem som normalt är tillämpligt på mottagaren av skatteåtgärden. Därefter ska det undersökas huruvida skatteåtgärden utgör en avvikelse från detta referenssystem, i den mån som den gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som, mot bakgrund av referenssystemets inneboende syften, befinner sig i en jämförbar situation i rättsligt och faktiskt hänseende. Om åtgärden utgör en avvikelse från referenssystemet, ankommer det slutligen på medlemsstaten att fastställa huruvida avvikelsen är motiverad med hänsyn till referenssystemets beskaffenhet och allmänna systematik (skäl 230 i det angripna beslutet).
- 35 Vad beträffar det första steget, det vill säga identifieringen av referenssystemet, ansåg kommissionen att referenssystemet var det allmänna nederländska bolagsskattesystemet, som har till syfte att beskatta vinster hos alla företag som är skattskyldiga i Nederländerna. Kommissionen angav i det avseendet att företag med hemvist i Nederländerna är obegränsat skattskyldiga och ska betala bolagsskatt på sina världsomspännande inkomster. Företag som inte har hemvist i Nederländerna är begränsat skattskyldiga och ska betala skatt på inkomster från nederländska inkomstkällor. Enligt kommissionen befann sig integrerade företag och fristående företag i en jämförbar situation i rättsligt och faktiskt hänseende med hänsyn till detta syfte och var därför skyldiga att betala bolagsskatt utan någon åtskillnad. Skillnaden i sättet att beräkna de integrerade företagens skattepliktiga vinster hade i det avseendet inte någon betydelse för referenssystemets syfte, nämligen att beskatta alla företag som är skattskyldiga i Nederländerna (skälen 231–244 i det angripna beslutet).
- 36 Vad beträffar det andra steget som angetts i punkt 34 ovan, nämligen styrkandet att det föreligger en avvikelse från referenssystemet, angav kommissionen först att frågan huruvida en skatteåtgärd utgjorde en avvikelse från referenssystemet generellt sammanföll med identifieringen av att mottagaren hade beviljats en fördel genom åtgärden. Kommissionen ansåg att om en skatteåtgärd resulterar i en sänkning av den skatt som en mottagare ska betala jämfört med den som mottagaren normalt skulle ha betalat i avsaknad av denna åtgärd, utgör denna sänkning både den fördel som beviljats genom skatteåtgärden och avvikelsen från referenssystemet (skäl 253 i det angripna beslutet).
- 37 Vidare erinrade kommissionen om rättspraxis, av vilken det framgår att när det gäller en individuell åtgärd, innebär fastställandet av en ekonomisk fördel att det i princip är möjligt att presumera att åtgärden är selektiv. Kommissionen preciserade att i det aktuella fallet var förhandsbeskedet om prissättning som utfärdats till SMBV en individuell stödåtgärd (skäl 254 i det angripna beslutet).
- 38 Slutligen hävdade kommissionen att domstolen, i domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), hade slagit fast att en skatteåtgärd som innebär att ett integrerat företag tar ut internpriser som inte återspeglar de priser som skulle ha tagits ut vid fri konkurrens, nämligen priser som förhandlats fram av oberoende företag som förhandlar under jämförbara förhållanden på marknadsmässiga villkor, gav en fördel till detta integrerade företag i den utsträckning som den medför en minskning av företagets beskattningsunderlag och därmed av den skatt som det ska betala enligt det allmänna bolagsskattesystemet. Kommissionen erinrade om att armlängdsprincipen bestod i att transaktioner mellan företag som ingår i samma koncern borde ersättas som om de hade ingåtts av fristående företag som förhandlade på marknadsmässiga villkor. Kommissionen angav följaktligen att den skulle kontrollera om den metod som den nederländska skattemyndigheten godtog genom förhandsbeskedet om prissättning för fastställandet av SMBV:s skattepliktiga vinster i Nederländerna avvek från en metod som ledde fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat och, därmed, från armlängdsprincipen. I sådant fall skulle förhandsbeskedet om prissättning anses ge SMBV en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (skälen 259–263 i det angripna beslutet).
- 39 Kommissionen ansåg följaktligen att armlängdsprincipen nödvändigtvis utgjorde en integrerad del av dess bedömning enligt artikel 107.1 FEUF av skatteåtgärder som beviljas integrerade företag, oberoende av frågan huruvida en medlemsstat hade införlivat denna princip med sitt nationella

rättssystem eller inte. Kommissionen preciserade då, för att bemöta de argument som Konungariket Nederländerna hade anfört i samband med det administrativa förfarandet, att den inte hade undersökt huruvida förhandsbeskedet om prissättning iakttog armlängdsprincipen, såsom den definieras i artikel 8b i bolagsskattelagen och i förordningen om internprissättning, utan att den hade försökt att fastställa huruvida den nederländska skattemyndigheten hade gett SMBV en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (skälen 264 och 265 i det angripna beslutet).

- 40 Mot bakgrund av dessa uppgifter, redogjorde kommissionen för en rad resonemang som var avsedda att visa att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en selektiv fördel. I ett förstahandsresonemang utvecklade kommissionen flera resonemang, varav vissa var underordnade varandra, i syfte att visa att förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från det allmänna nederländska bolagsskattesystemet. I ett andrahandsresonemang hävdade kommissionen att förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och från förordningen om internprissättning.
- 41 Särskilt i förstahandsresonemanget i syfte att visa att förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från det allmänna nederländska bolagsskattesystemet, påpekade kommissionen att Starbucks-koncernens skatterådgivare hade valt TNMM för att fastställa SMBV:s skattepliktiga vinster. Kommissionen ansåg att de olika metodvalen, som föreslogs av Starbucks-koncernens skatterådgivare och godkändes av Konungariket Nederländerna, ledde till en minskning av bolagsskatten som SMBV betalade, jämfört med fristående företag vars skattepliktiga vinster fastställdes på marknadsmässiga villkor (skälen 268–274 i det angripna beslutet).
- 42 För det första ansåg kommissionen att det i rapporten om internprissättning inte hade undersökts huruvida den koncerninterna transaktion för vilken förhandsbeskedet om prissättning egentligen hade begärts och utfärdats – nämligen den royalty som SMBV betalade till Alki för licensen att använda de immateriella rättigheterna avseende rostning – överensstämde med armlängdsprincipen. I rapporten om internprissättning gjordes följaktligen inte någon identifiering eller analys av de relevanta kontrollerade och okontrollerade transaktionerna, vilket var ett nödvändigt första steg i en bedömning av huruvida affärsmässiga villkor som tillämpades mellan närstående parter i internprissättnings-sammanhang var baserade på armlängdsprincipen (skälen 275–285 i det angripna beslutet).
- 43 Vad, för det andra, beträffar nivån på royaltyn, ansåg kommissionen att om det i rapporten om internprissättning hade gjorts en korrekt identifiering och bedömning av royaltyn, så borde det ha resulterat i ett marknadsmässigt värde på noll. Kommissionen påpekade bland annat att SMBV inte drog någon fördel av användningen av de immateriella rättigheter som royaltyn avsåg, eftersom företaget inte utnyttjade dessa på marknaden. Kommissionen ansåg därför att de vinster som betalades till Alki genom royaltyn borde ha beskattats fullt ut i Nederländerna (skälen 286–341 i det angripna beslutet).
- 44 För att bedöma huruvida royaltyn var grundad på armlängdsprincipen, tillämpade kommissionen CUP-metoden och identifierade flera tillverkningsavtal mellan Starbucks-koncernen och utomstående enheter, eller mellan enheter som var utomstående i förhållande till Starbucks-koncernen, som jämförbara transaktioner.
- 45 Dessutom underkände kommissionen de argument som hade anförts av Konungariket Nederländerna och Starbucks för att motivera nivån på royaltyn. Kommissionen ansåg att motprestationen för royaltybetalningen inte kunde vara att Alki övertog SMBV:s affärsrisker, med risk för att det annars skulle medges att de integrerade företagen kunde enligt avtal omfördela riskerna och på så sätt undvika varje tillämpning av armlängdsprincipen. Kommissionen angav vidare att royaltybetalningen inte kunde motiveras av storleken på de belopp som Alki betalade till Starbucks US.

- 46 Vad för det tredje beträffar nivån på inköpspriset för gröna kaffeböner, påpekade kommissionen att denna transaktion inte hade undersökts i rapporten om internprissättning, trots att den i nämnda rapport identifierades som en av de viktigaste transaktioner som utfördes av SMBV. På grundval av SCTC:s finansiella uppgifter beräknade kommissionen den genomsnittliga bruttomarginalen på kostnaderna för gröna kaffeböner under den period som förhandsbeskedet om prissättning var giltigt. Kommissionen fann att bruttomarginalen mellan åren 2011 och 2014, som visade en påtaglig höjning av priset på kaffeböner som skulle bäras av SMBV, jämfört med de kostnader som SCTC bar, inte återspeglade en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat. Den drog slutsatsen att det överpris som SMBV hade betalat utgjorde en selektiv fördel, genom att det minskade de redovisade vinsterna och därmed beskattningsunderlaget för SMBV (skälen 342–361 i det angripna beslutet).
- 47 Vidare ansåg kommissionen, alltjämt inom ramen för dess förstahandsresonemang i syfte att visa att förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från det allmänna nederländska bolagsskattesystemet, men som tillägg till den kritik som har angetts i punkterna 42–46 ovan, att även om det antas att TNMM är lämplig för att identifiera de vinster som SMBV gjort, hade det under alla omständigheter gjorts en felaktig tillämpning av TNMM i rapporten om internprissättning. Kommissionen drog slutsatsen att eftersom denna metod inte ledde till ett resultat som var grundat på armlängdsprincipen, kunde de nederländska skattemyndigheterna inte godkänna metoden i förhandsbeskedet om prissättning (skälen 362–408 i det angripna beslutet).
- 48 För det första ansåg kommissionen att SMBV felaktigt hade identifierats i rapporten om internprissättning som den minst komplexa enheten, och således som den ”part som skulle testas”, vid tillämpningen av TNMM. Den tillade att SMBV däremot borde ha identifierats som den mest komplexa enheten, eftersom Alki endast utförde begränsade funktioner och, förutom det faktum att SMBV utförde andra funktioner än rostning, denna funktion inte utgjorde en rutinverksamhet utan var av väsentlig betydelse (skälen 362–377 i det angripna beslutet).
- 49 För det andra ansåg kommissionen att vinstnivåindikatorn som beaktades i rapporten om internprissättning, nämligen rörelsekostnaderna, var olämplig. Enligt kommissionen hade Starbucks-koncernens skatterådgivare felaktigt slagit fast att rostning var SMBV:s huvudfunktion, snarare än återförsäljning och distribution. Kommissionen drog då slutsatsen att användningen av SMBV:s redovisade försäljning som vinstnivåindikator var lämpligare och skulle ha lett till en högre ersättning för SMBV:s verksamhet. Till stöd för denna slutsats beräknade kommissionen en lönsamhetsgrad utifrån en grupp av oberoende enheter som bedrev samma återförsäljnings- och rostningsverksamhet som SMBV. Efter en jämförelse med Starbucks Manufacturing Corporation (nedan kallat SMC) – den enda andra enheten inom koncernen som bedrev rostningsverksamhet åt koncernen – drog kommissionen slutsatsen att SMC var [konfidentiellt] gånger mer lönsamt än SMBV på grundval av förhandsbeskedet om prissättning (skälen 379–400 i det angripna beslutet).
- 50 För det tredje ansåg kommissionen att även om det antas att rörelsekostnaderna utgör en lämplig vinstnivåindikator för att beräkna SMBV:s internpriser, var de två justeringar som skatterådgivaren gjorde i rapporten om internprissättning under alla omständigheter inte sådana att det var möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat. Kommissionen kritiserade dels användningen av en ”justering av rörelsekapital”, dels uteslutandet av kostnaderna för det företag som, i skäl 300 i det angripna beslutet som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*, betecknades som ”icke-närstående tillverkningsföretag 1” (nedan kallat det icke-närstående tillverkningsföretaget 1) från den kostnadsbas som användes som vinstnivåindikator (skälen 401–408 i det angripna beslutet).
- 51 Kommissionen drog därför slutsatsen att den metod som godtogs av de nederländska skattemyndigheterna, enligt vilken de vinster som SMBV genererade och som översteg marginalen på [konfidentiellt] procent av rörelsekostnaderna skulle betalas som royalty till Alki, inte var förenlig med armlängdsprincipen och ledde till en minskning av SMBV:s skattebörda.

- 52 Det framgår således av det ovan anförda att vid prövningen med avseende på det allmänna nederländska bolagsskattesystemet, påtalade kommissionen sex fel som gjorde det möjligt att dra slutsatsen att det förelåg en selektiv fördel i förevarande fall. Vid denna prövning hör de tre första felen till en huvudsaklig ståndpunkt, medan de tre övriga felen hör till en subsidiär ståndpunkt och de är subsidiära i förhållande till varandra.
- 53 Vad särskilt gäller den huvudsakliga ståndpunkten, ansåg kommissionen att den metod som godtogs genom förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från en metod som möjliggjorde en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i enlighet med armlängdsprincipen på grund av följande:
- Valet av TNMM var felaktigt och i rapporten om internprissättning undersöktes inte den koncerninterna transaktion för vilken förhandsbeskedet om prissättning i själva verket hade begärts och utfärdats (nedan kallat det första resonemanget).
 - I förhandsbeskedet om prissättning fastställdes inte en metod för att säkerställa att den royalty som SMBV betalade till Alki var förenlig med armlängdsprincipen. CUP-metoden borde dock ha tillämpats för att fastställa storleken på den royalty som SMBV betalade till Alki. Med tillämpning av denna metod, borde royaltyn ha varit noll (nedan kallat det andra resonemanget).
 - I förhandsbeskedet om prissättning undersöktes inte huruvida nivån på inköpspriset för råkaffe var förenlig med armlängdsprincipen; denna nivå var dock övervärderad (nedan kallat det tredje resonemanget).
- 54 När det gäller den subsidiära ståndpunkten, ansåg kommissionen att även om det antas att TNMM var den lämpliga metoden för att fastställa de vinster som SMBV gjorde, gjordes det en felaktig tillämpning av TNMM i rapporten om internprissättning. I det avseendet ansåg kommissionen följande:
- Den metod som godtogs genom förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från en metod som möjliggjorde en tillförlitlig uppskattning av det marknadsbaserade resultatet i enlighet med armlängdsprincipen, eftersom SMBV felaktigt hade identifierats som den minst komplexa enheten, och således som den enhet som skulle testas vid tillämpningen av TNMM (nedan kallat det fjärde resonemanget).
 - I andra hand, den metod som godtogs genom förhandsbeskedet om prissättning möjliggjorde inte en tillförlitlig uppskattning av det marknadsbaserade resultatet i enlighet med armlängdsprincipen, eftersom SMBV:s funktioner hade analyserats felaktigt och eftersom valet av rörelsekostnader som vinstnivåindikator var felaktigt (nedan kallat det femte resonemanget).
 - I andra hand, den metod som godtogs genom förhandsbeskedet om prissättning möjliggjorde inte en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i enlighet med armlängdsprincipen, eftersom de justeringar som tillämpades på vinstpålägget var olämpliga (nedan kallat det sjätte resonemanget).
- 55 I sitt andrahandsresonemang i syfte att visa att förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och från förordningen om internprissättning, fann kommissionen att även om det antas att det relevanta referenssystemet inte bestod av de allmänna bestämmelserna om bolagsskatt utan – såsom de nederländska myndigheterna hävdade – endast av de bestämmelser varigenom armlängdsprincipen infördes i nederländsk rätt, det vill säga artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning, utgjorde förhandsbeskedet om prissättning också en avvikelse från detta referenssystem, genom att godkänna en metod för att fastställa SMBV:s vinster som inte ledde till ett resultat grundat på armlängdsprincipen. För det syftet hänvisade kommissionen till den

bedömning som den hade gjort med avseende på det allmänna nederländska bolagsskattesystemet och till de sex resonemang som har angetts i punkterna 52–54 ovan (nedan kallat resonemanget avseende det begränsade referenssystemet) (skälen 409–412 i det angripna beslutet).

- 56 Vad beträffar det tredje steget i analysen av huruvida skatteåtgärder är selektiva, såsom det har identifierats i punkt 34 ovan, fann kommissionen att avvikelser från referenssystemet inte var motiverade. I det avseendet påpekade kommissionen att varken de nederländska myndigheterna eller Starbucks hade lagt fram några möjliga motiveringar till den selektiva behandlingen av SMBV, trots att de hade bevisbördan i det avseendet. Kommissionen tillade dessutom att den inte hade kunnat identifiera någon möjlig motivering (skälen 413 och 414 i det angripna beslutet).
- 57 Kommissionen drog slutsatsen att SMBV:s förhandsbesked om prissättning gav SMBV en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, i den mån som förhandsbeskedet godkände en metod för vinstfördelning till SMBV som inte kunde anses leda till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat som överensstämmer med armlängdsprincipen. Enligt kommissionen hade denna metod medfört en minskning av SMBV:s skattebörda, i första hand, enligt det allmänna nederländska bolagsskattesystemet, jämfört med fristående företag, och, i andra hand, enligt artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning, jämfört med andra integrerade företag (skälen 415 och 416 i det angripna beslutet).
- 58 Kommissionen drog följaktligen slutsatsen att förhandsbeskedet om prissättning utgjorde ett statligt stöd (skälen 422 och 423 i det angripna beslutet).
- 59 Kommissionen ansåg således att det stöd som SMBV beviljats var oförenligt med den inre marknaden. Konungariket Nederländerna hade nämligen inte åberopat något av skälen för att fastställa stödordningens förenlighet som föreskrivs i artikel 107.2 och 107.3 FEUF. Det aktuella stödet, vilket skulle betraktas som driftsstöd, kunde normalt inte anses vara förenligt med den inre marknaden (skälen 431–434 i det angripna beslutet).
- 60 Vidare konstaterade kommissionen att Konungariket Nederländerna inte hade, i enlighet med artikel 108.3 FEUF, anmält några planer motsvarande förhandsbeskedet om prissättning till kommissionen och inte heller hade respekterat bestämmelsen om genomförandeförbud i enlighet med denna artikel. Det kunde därför endast röra sig om ett olagligt statligt stöd som genomförts i strid med nämnda bestämmelse (skälen 435 och 436 i det angripna beslutet).
- 61 Vidare angav kommissionen att den information som den hade lagt till grund för sitt beslut fanns tillgänglig för den nederländska skattemyndigheten den dag då förhandsbeskedet om prissättning utfärdades. Kommissionen tillade, beträffande kostnaden för gröna kaffeböner, att de priser som SCTC tog ut av SMBV enligt deras avtal om anskaffande av gröna kaffeböner inte undersöktes i rapporten om internprissättning och att denna transaktion, om den hade undersökts i förhandsbeskedet om prissättning år 2008 för att fastställa armlängdspriset för denna transaktion, skulle förhandsbeskedet om prissättning inte ha kunnat lämna något utrymme för de prishöjningar som noterades år 2011 (skälen 424–427 i det angripna beslutet).
- 62 Slutligen identifierade kommissionen SMBV och Starbucks-koncernen i sin helhet som stödmottagare, eftersom de utgjorde en enda ekonomisk enhet (skälen 417–419 i det angripna beslutet).

c) Återkrav av det statliga stödet

- 63 I avsnitt 10 i det angripna beslutet, med rubriken "Återkrav", ansåg kommissionen bland annat att den inte var skyldig att kvantifiera det exakta stödbelopp som skulle återkrävas, utan att det endast ålåg den att ge beslutets adressat tillräcklig information så att vederbörande själv kunde fastställa det belopp som skulle återkrävas. I förevarande fall ansåg kommissionen att eftersom royaltybeloppet borde vara

noll, borde SMBV:s bokföringsmässiga vinster ha använts vid beräkningen av SMBV:s skattepliktiga vinster. Vidare borde dessa vinster ha ökats med skillnaden mellan det pris som betalades för de gröna kaffebönorna och det pris som borde ha betalats. I det avseendet ansåg kommissionen att en bruttomarginal på [konfidentiellt] procent för SCTC utgjorde ett armlängdspris för inköp av kaffebönor. Kommissionen preciserade att det belopp som skulle återkrävas motsvarade skillnaden mellan den skatt som borde ha betalats på grundval av detta pris och det belopp som faktiskt betalades enligt förhandsbeskedet om prissättning (skälen 442–448 i det angripna beslutet).

- 64 Vidare fann kommissionen att Konungariket Nederländerna i första hand skulle återkräva stödet från SMBV, och om SMBV inte var i stånd att göra återbetalningen, skulle Konungariket Nederländerna återkräva stödet från Starbucks Corp., eftersom det var denna enhet som kontrollerade Starbucks-koncernen (skäl 449 i det angripna beslutet).

d) Slutsats

- 65 Som slutsats fann kommissionen att Konungariket Nederländerna, genom förhandsbeskedet om prissättning, olagligen hade beviljat SMBV och Starbucks-koncernen statligt stöd i strid med artikel 108.3 FEUF, att Konungariket Nederländerna var skyldigt att återkräva stödet med tillämpning av artikel 16 i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 [FEUF] (EUT L 248, 2015, s. 9, och rättelse i EUT L 159, 2016, s. 23) från SMBV och, om SMBV underlät att återbetala hela stödbeloppet, skulle det stödbelopp som inte återbetalats återkrävas från Starbucks Corp. (skäl 450 i det angripna beslutet).
- 66 Artikeldelen i det angripna beslutet har följande lydelse

”Artikel 1

Det förhandsbesked om prissättning som utfärdades av [Konungariket] Nederländerna den 28 april 2008 till [SMBV], och som gör det möjligt för [SMBV] att fastställa den bolagsskatt som företaget ska betala i Nederländerna varje år under tio år, utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 [FEUF] som är oförenligt med den inre marknaden och som olagligen har genomförts av [Konungariket] Nederländerna i strid med artikel 108.3 [FEUF].

Artikel 2

[Konungariket] Nederländerna ska återkräva det oförenliga och olagliga stöd som avses i artikel 1 från [SMBV].

Alla eventuella belopp som ännu inte återbetalats av [SMBV] efter det återkrav som beskrivs i föregående punkt ska återkrävas från Starbucks [Corp.].

De belopp som ska återkrävas ska innefatta ränta från och med den dag då de ställdes till stödmottagarnas förfogande till och med den dag de har återbetalats.

Räntan ska beräknas som sammansatt ränta enligt kapitel V i förordning (EG) nr 794/2004.

Artikel 3

Återkravet av det beviljade stöd som avses i artikel 1 ska genomföras omedelbart och effektivt.

[Konungariket] Nederländerna ska se till att detta beslut verkställs inom fyra månader från delgivningen av beslutet.

Artikel 4

Inom två månader efter den dag då detta beslut har delgivits ska [Konungariket] Nederländerna lämna uppgifter om den metod som användes för att beräkna det exakta stödbeloppet.

[Konungariket] Nederländerna ska hålla kommissionen underrättad om utvecklingen vad gäller de nationella åtgärder som har vidtagits för att verkställa detta beslut till dess att återkravet av det beviljade stöd som avses i artikel 1 har slutförts. [Konungariket] Nederländerna ska, på kommissionens begäran, omedelbart överlämna alla uppgifter om de åtgärder som redan vidtagits och som planeras för att följa detta beslut.

...”

II. Förfarandet och parternas yrkanden

A. Den skriftliga delen av förfarandet i mål T-760/15

67 Konungariket Nederländerna väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 23 december 2015, talan i mål T-760/15. Kommissionen inkom med ett svaromål den 30 mars 2016. Repliken och dupliken inkom den 14 juni 2016 respektive den 9 september 2016.

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur

68 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 20 juni 2016 begärde Konungariket Nederländerna att mål T-760/15 skulle avgöras i utökad sammansättning. Tribunalen konstaterade, med tillämpning av artikel 28.5 i tribunalens rättegångsregler, att mål T-760/15 hade tilldelats femte avdelningen i utökad sammansättning.

69 I samband med att sammansättningen av tribunalens avdelningar ändrades den 26 september 2016, förordnades referenten, med tillämpning av artikel 27.5 i rättegångsreglerna, att tjänstgöra på sjunde avdelningen i utökad sammansättning, och mål T-760/15 tilldelades följaktligen denna avdelning.

70 Eftersom en ledamot av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning var förhindrad att tjänstgöra, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 26 april 2017, tribunalens vice ordförande för att komplettera avdelningen.

71 Genom beslut av den 12 december 2017 biföll ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning referentens förslag att handlägga mål T-760/15 med förtur enligt artikel 67.2 i rättegångsreglerna.

2. Interventionerna

72 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 6 april 2016 ansökte Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland om att få intervensera i mål T-760/15 till stöd för kommissionens yrkanden.

73 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 7 april 2016 ansökte Irland om att få intervensera i mål T-760/15 till stöd för Konungariket Nederländernas yrkanden.

74 Ordföranden på tribunalens femte avdelning biföll genom beslut av den 13 juni 2016 Förenade kungarikets och Irlands interventionsansökningar.

75 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 9 november 2016 meddelade Förenade kungariket att det önskade utträda ur rättegången. Ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning avförde Förenade kungariket från mål T-760/15, i egenskap av intervenient, genom beslut av den 12 december 2016.

3. Respektive begäran om konfidentiell behandling

76 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 26 februari 2016 begärde Konungariket Nederländerna att en del av ansökan och vissa handlingar som bifogats ansökan skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till allmänheten.

77 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 17 maj 2016 begärde Konungariket Nederländerna att en del av ansökan, vissa handlingar som bifogats ansökan, det angripna beslutet och en del av svaromålet skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland.

78 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 17 maj 2016 begärde kommissionen att en del av svaromålet skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland.

79 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 1 juli 2016 begärde Konungariket Nederländerna att en del av repliken och vissa handlingar som bifogats repliken skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland.

80 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 21 juli 2016 informerade Konungariket Nederländerna tribunalen om att det hade kommit överens med kommissionen om den icke-konfidentiella versionen av det angripna beslutet i syfte att offentliggöra detta, och att det ändrade respektive begäran om konfidentiell behandling som hade ingetts i mål T-760/15 med avseende på det angripna beslutet i enlighet med denna överenskommelse.

81 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 11 oktober 2016 begärde Konungariket Nederländerna att en del av dupliken och vissa handlingar som bifogats dupliken skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland.

82 Efter att ha tillåtits delta i målet i egenskap av intervenient, erhöll Irland endast icke-konfidentiella versioner av inlagorna och denna medlemsstat framställde inte någon invändning mot respektive begäran om konfidentiell behandling som ingetts i förhållande till Irland.

83 På förslag av referenten vidtog tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning en åtgärd för processledning enligt artikel 89 i rättegångsreglerna, genom vilken Konungariket Nederländerna anmodades att se över respektive begäran om konfidentiell behandling avseende förhandsbeskedet om prissättning, rostningsavtalet mellan SMBV och Alki, vilket omnämndes i skäl 142 i det angripna beslutet, och rapporten om internprissättning för att undanröja vissa inkonsekvenser i respektive begäran. Konungariket Nederländerna inkom med nya icke-konfidentiella versioner av dessa handlingar inom den utsatta fristen.

4. Parternas yrkanden

84 Konungariket Nederländerna har yrkat att tribunalen ska

- ogiltigförklara det angripna beslutet, och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna i mål T-760/15.

85 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

- ogilla talan i mål T-760/15, och
 - förplikta Konungariket Nederländerna att ersätta rättegångskostnaderna i mål T-760/15.
- 86 Irland har yrkat att tribunalen ska ogiltigförklara det angripna beslutet i enlighet med Konungariket Nederländernas yrkanden.

B. Den skriftliga delen av förfarandet i mål T-636/16

- 87 Starbucks Corp. och Starbucks Manufacturing Emea (nedan gemensamt kallade Starbucks) väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 5 september 2016, talan i mål T-636/16. Kommissionen inkom med ett svaromål den 16 mars 2017. Repliken och dupliken inkom den 26 juni 2017 respektive den 20 oktober 2017.

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur

- 88 På förslag av tribunalens sjunde avdelning beslutade tribunalen den 12 juli 2017, med tillämpning av artikel 28 i rättegångsreglerna, att hänskjuta målet till en avdelning i utökad sammansättning.
- 89 Eftersom en ledamot av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning var förhindrad att tjänstgöra, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 1 augusti 2017, tribunalens vice ordförande för att komplettera avdelningen
- 90 Genom beslut av den 12 december 2017 biföll ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning referentens förslag att handlägga mål T-636/16 med förtur enligt artikel 67.2 i rättegångsreglerna.

2. Respektive begäran om konfidentiell behandling

- 91 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 7 april 2017 och som anpassades till gällande bestämmelser genom handlingar som inkom den 23 april 2018, begärde Starbucks att vissa uppgifter i ansökan, i svaromålet, i repliken, i dupliken och i vissa bilagor till dessa inlagor skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland.

3. Parternas yrkanden

- 92 Starbucks har yrkat att tribunalen ska
- i första hand, ogiltigförklara artiklarna 1–4 i det angripna beslutet,
 - i andra hand, ogiltigförklara artikel 2.1 i det angripna beslutet, och
 - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna i mål T-636/16.
- 93 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska
- ogilla talan i mål T-636/16, och
 - förplikta Starbucks att ersätta rättegångskostnaderna i mål T-636/16.

C. Förening av målen vad gäller den muntliga delen av förfarandet, och den muntliga delen av förfarandet

- 94 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 23 februari 2017 begärde Starbucks att målen T-760/15 och T-636/16 skulle förenas vad gäller den muntliga delen av förfarandet.
- 95 Genom beslut av den 7 juni 2017 beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning att inte förena målen T-760/15 och T-636/16 i detta skede av förfarandet.
- 96 Ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning beslutade den 8 maj 2018 att förena målen T-760/15 och T-636/16 vad gäller den muntliga delen av förfarandet, i enlighet med artikel 68 i rättegångsreglerna.
- 97 På förslag av referenten beslutade tribunalen att inleda det muntliga förfarandet, och som en åtgärd för processledning enligt artikel 89 i rättegångsreglerna anmodade tribunalen parterna att besvara vissa skriftliga frågor. Parterna svarade på åtgärden för processledning inom den angivna fristen.
- 98 Genom handlingar som inkom till tribunalens kansli den 7 och den 15 juni 2018 begärde Starbucks att vissa uppgifter i dess svar med anledning av åtgärden för processledning och i kommissionens svar skulle behandlas konfidentiellt.
- 99 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 8 juni 2018 yttrade sig Starbucks över förhandlingsrapporten.
- 100 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 14 juni 2018, begärde kommissionen att Starbucks yttrande över förhandlingsrapporten skulle avlägsnas från handlingarna i målen.
- 101 Efter att ha erhållit endast de icke-konfidentiella versionerna av de inlagor som nämnts i punkterna 91, 98 och 99 ovan, framställde inte Irland någon invändning mot respektive begäran om konfidentiell behandling som ingetts i förhållande till Irland.
- 102 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 26 juni 2018, ansökte Starbucks om tillstånd för att använda tekniska hjälpmedel vid förhandlingen och föreslog att en sakkunnig skulle anlitas under förhandlingen. Vid förhandlingen anmodades kommissionen att muntligen inkomma med synpunkter på denna ansökan och den ansökte i sin tur om tillstånd för att använda tekniska hjälpmedel under förhandlingen.
- 103 Parterna utvecklade sin talan, med hjälp av de begärda tekniska hjälpmedlen, och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingen den 2 juli 2018.
- 104 Parterna fick vid förhandlingen yttra sig över en eventuell förening av målen T-760/15 och T-636/16 vad gäller det slutliga avgörandet, vilket tribunalen noterade i förhandlingsprotokollet.

III. Rättslig bedömning

- 105 För att pröva talan i förevarande mål ska tribunalen först avgöra vissa processuella frågor som parterna har väckt, innan den analyserar de materiella grunder som parterna har anfört.

A. Processuella frågor

- 106 Beträffande de processuella frågor som är aktuella i förevarande mål ska tribunalen först undersöka den eventuella föreningen av de aktuella målen vad gäller det slutliga avgörandet. Vidare ska den pröva kommissionens begäran om att Starbucks yttrande av den 8 juni 2018 över förhandlingsrapporten ska avlägsnas från handlingarna i målen. Slutligen ska tribunalen pröva frågan huruvida bilaga A.7 till ansökan i mål T-760/15 kan läggas till grund för prövningen i sak, vilket kommissionen har ifrågasatt.

1. Förening av de aktuella målen vad gäller det slutliga avgörandet

- 107 I enlighet med artikel 19.2 i rättegångsreglerna beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning att hänskjuta frågan om förening av målen T-760/15 och T-636/16 vad gäller det slutliga avgörandet, som omfattades av hans befogenheter, till tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning för beslut.
- 108 Efter att under förhandlingen ha hört parterna avseende en eventuell förening av målen, finner tribunalen att målen T-760/15 och T-636/16 ska förenas vad gäller det slutliga avgörandet, på grund av det samband som finns mellan dem.

2. Begäran om att Starbucks yttrande över förhandlingsrapporten ska avlägsnas från handlingarna i målen

- 109 Genom skrivelse av den 14 juni 2018 begärde kommissionen att tribunalen skulle avlägsna Starbucks skrivelse av den 8 juni 2018 från handlingarna i målen T-760/15 och T-636/16 (se punkt 100 ovan), i den mån som den innehöll synpunkter på förhandlingsrapporten, på grund av att det varken i rättegångsreglerna eller i de praktiska genomförandebestämmelserna till rättegångsreglerna föreskrivs att sådana synpunkter får lämnas.
- 110 Tribunalen erinrar om att genom beslut av den 13 juni 2018 beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning att ta in Starbucks skrivelse av den 8 juni 2018 i akten i målen. Vidare ska det påpekas att tribunalen ensam är behörig att pröva huruvida det är nödvändigt att ta in handlingar som inte föreskrivs i rättegångsreglerna i akten i målen. Kommissionens begäran om att skrivelsen av den 8 juni 2018 ska avlägsnas från handlingarna i målen ska följaktligen avslås.
- 111 Enligt artikel 84.1 i rättegångsreglerna får emellertid nya grunder inte åberopas under rättegången, såvida de inte föranleds av rättsliga eller faktiska omständigheter som framkommit först under rättegången.
- 112 Med hänsyn till att Starbucks inte har anfört några skäl till att de argument som framfördes i dess skrivelse av den 8 juni 2018 åberopades för sent, är det – såsom kommissionen har gjort gällande – nödvändigt att avvisa dessa argument eftersom de är mer långtgående än bara synpunkter på förhandlingsrapportens konfidentialitet och riktighet genom att ändra de grunder som åberopades i ansökan.

3. Huruvida bilaga A.7 till ansökan i mål T-760/15 kan läggas till grund för prövningen i sak

- 113 Kommissionen har bestritt att bilaga A.7 till ansökan i mål T-760/15, som innehåller en schematisk jämförelse av hur vissa aspekter av de avtal som ingåtts mellan Starbucks-koncernen och vissa tredje parter fungerar, kan läggas till grund för prövningen i sak. Enligt kommissionen ska de väsentliga, faktiska och rättsliga, omständigheter som talan grundas på, åtminstone kort men på ett konsekvent och begripligt sätt, framgå av innehållet i själva ansökan, och i annat fall ska de lämnas utan avseende. Detta villkor är inte uppfyllt i förevarande fall.

- 114 Tribunalen erinrar om att enligt artikel 21 i stadgan för Europeiska unionens domstol och artikel 76 d i rättegångsreglerna ska en ansökan innehålla uppgifter om saken i målet, de grunder och argument som åberopas samt en kortfattad framställning av dessa grunder. Dessa uppgifter ska vara så klara och precisa att svaranden kan förbereda sitt försvar och att tribunalen kan pröva talan, i förekommande fall utan att ha tillgång till andra uppgifter. En talan kan endast tas upp till prövning om de väsentliga, faktiska och rättsliga, omständigheter som talan grundas på, åtminstone kort men på ett konsekvent och begripligt sätt, framgår av innehållet i själva ansökan. Även om innehållet i en ansökan kan understödjas och kompletteras i specifika avseenden, genom hänvisning till vissa avsnitt i bifogade handlingar, kan en generell hänvisning till andra handlingar även om de bifogats ansökan inte kompensera avsaknaden av väsentliga delar av den rättsliga argumentering som enligt ovannämnda bestämmelser ska återfinnas i själva ansökan. Bilagorna kan endast beaktas i den mån de stöder eller kompletterar grunder eller argument som sökandena uttryckligen har åberopat i sina skrivelser och i den mån det är möjligt för tribunalen att exakt fastställa vilka delar i dessa bilagor som stöder eller kompletterar nämnda grunder eller argument. Det ankommer vidare inte på tribunalen att i bilagorna söka efter och identifiera de grunder och argument som den skulle kunna anse utgöra grunden för talan, eftersom bilagorna enbart ska tjäna som bevismaterial och som ett medel för målets utredning (se dom av den 14 mars 2013, *Fresh Del Monte Produce/kommissionen*, T-587/08, EU:T:2013:129, punkterna 268–271 och där angiven rättspraxis).
- 115 I förevarande fall ska det noteras att beträffande de avtal som ingåtts mellan Starbucks-koncernen och utomstående rostringsföretag och tillverkare av härledda kaffeprodukter, har Konungariket Nederländerna anfört att bilaga A.7 innehåller en ”schematisk sammanfattning av jämförelsepunkterna mellan de avtal som ingetts av kommissionen ... som återger de tre skillnader som nämnts” i ansökan i mål T-760/15. Konungariket Nederländerna har dock angett, i punkterna 140–155 i ansökan i mål T-760/15, skälen som det anser styrker att de avtal som kommissionen har åberopat i det angripna beslutet inte är jämförbara med avtalsförhållandet mellan Alki och SMBV.
- 116 I det avseendet ska det konstateras att alla de argument som finns i bilaga A.7 till ansökan i mål T-760/15 framgår tillräckligt klart och tydligt av punkterna 140–155 i ansökan i mål T-760/15. Även utan bilaga A.7 till ansökan i mål T-760/15 skulle således kommissionen ha kunnat förbereda sitt försvar och tribunalen skulle ha kunnat pröva talan. Det enda mervärdet av bilaga A.7 till ansökan i mål T-760/15 är således att det anges vilka specifika avtal som berörs av Konungariket Nederländernas respektive argument när det, i punkterna 140–155 i ansökan, hänvisar till de ”flesta” eller ”majoriteten” av dessa avtal.
- 117 Tribunalen underkänner således kommissionens argument att bilaga A.7 till ansökan i mål T-760/15 ska avvisas som otillåten bevisning.

B. De grunder som har åberopats och den ordning i vilken talan i förevarande mål ska prövas

- 118 Respektive talan som väckts i målen T-760/15 och T-636/16 syftar till att det angripna beslutet ska ogiltigförklaras i den del förhandsbeskedet om prissättning däri kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, och det däri förordnas om återkrav av de belopp som Konungariket Nederländerna inte har inkasserat från SMBV som bolagsskatt.
- 119 Konungariket Nederländerna och Starbucks har åberopat fem respektive två grunder till stöd för sin talan, vilka till största delen överlappar varandra.
- 120 Inom ramen för den första grunden i mål T-760/15 och inom ramen för den första grundens första del i mål T-636/16, har Konungariket Nederländerna och Starbucks ifrågasatt kommissionens bedömning av huruvida förhandsbeskedet om prissättning är av selektiv karaktär. Närmare bestämt har de gjort gällande att kommissionen använde ett felaktigt referenssystem vid bedömningen av förhandsbeskedets selektivitet.

- 121 Inom ramen för den andra, den tredje och den fjärde grunden i mål T-760/15 och inom ramen för den första grundens andra del och den andra grunden i mål T-636/16, har Konungariket Nederländerna och Starbucks gjort gällande att kommissionens bedömning att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en fördel är felaktig.
- 122 Mer specifikt har Konungariket Nederländerna och Starbucks, inom ramen för den andra grunden i mål T-760/15 och den första grundens andra del i mål T-636/16, i huvudsak åberopat att artikel 107 FEUF åsidosattes, genom att kommissionen felaktigt undersökte huruvida det förelåg en fördel i förhållande till en armlängdsprincip som är specifik för unionsrätten och därmed kränkte medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor.
- 123 Inom ramen för den tredje grunden i mål T-760/15 och inom ramen för den första grundens tredje del och den andra grundens första, andra, fjärde och femte del i mål T-636/16, har Konungariket Nederländerna och Starbucks i huvudsak gjort gällande att artikel 107 FEUF åsidosattes, genom att kommissionen felaktigt slog fast att valet av TNMM för att fastställa internpriser utgjorde en fördel. Konungariket Nederländerna och Starbucks har i huvudsak ifrågasatt kommissionens förstahandsresonemang avseende att det förelåg en skattefördel till förmån för SMBV, vilket anges i skälen 255–361 i det angripna beslutet. Dessa grunder avser det första, det andra och det tredje resonemanget som har omnämnts i punkt 53 ovan.
- 124 Inom ramen för den fjärde grunden i mål T-760/15 och inom ramen för den andra grundens tredje del i mål T-636/16, har Konungariket Nederländerna och Starbucks gjort gällande att artikel 107 FEUF åsidosattes, genom att kommissionen felaktigt ansåg att de detaljerade reglerna för tillämpningen av TNMM, såsom de hade godkänts i förhandsbeskedet om prissättning, gav SMBV en fördel. Dessa grunder avser det fjärde, det femte och det sjätte resonemanget som har omnämnts i punkt 54 ovan.
- 125 Inom ramen för den femte grunden i mål T-760/15, har Konungariket Nederländerna gjort gällande att omsorgsprincipen åsidosattes.
- 126 Vad beträffar bedömningen av de grunder som Konungariket Nederländerna och Starbucks har åberopat, är det lämpligt att först pröva den grund som bestrider förekomsten av armlängdsprincipen, såsom kommissionen har beskrivit den i det angripna beslutet. Därefter är det lämpligt att pröva de grunder varigenom det bestrids att kommissionen, i sitt första, andra, tredje, fjärde, femte och sjätte resonemang som har angetts i punkterna 53 och 54 ovan, styrkte att förhandsbeskedet om prissättning avvek från det allmänna nederländska bolagsskattesystemet och gav SMBV en fördel i den mening som avses i artikel 107 FEUF. Vidare ska tribunalen bedöma den grund varigenom det bestrids att kommissionen, i sitt resonemang avseende det begränsade referenssystemet, som har angetts i punkt 55 ovan, styrkte att förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från det begränsade referenssystemet som bestod av artikel 8b i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning och gav SMBV en fördel i den mening som avses i artikel 107 FEUF. Under förutsättning att bedömningen av huruvida det föreligger en fördel leder till att talan inte kan bifallas såvitt avser nämnda grunder, ska tribunalen pröva de grunder som avser att den omtvistade åtgärden inte var selektiv och att omsorgsplikten åsidosattes.
- 127 För att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd krävs det enligt rättspraxis att samtliga villkor i artikel 107.1 FEUF är uppfyllda. Det har således fastställts att för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i nämnda bestämmelse ska det, för det första, röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen (se dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

- 128 I förevarande fall har Konungariket Nederländerna och Starbucks, såsom framgår av redogörelsen för grunderna i punkterna 118–125 ovan, inte bestritt kommissionens bedömning vad gäller de två första villkoren och det fjärde villkoret som ska vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd. De har inte bestritt att, om det antas att kommissionen styrkte att förhandsbeskedet om prissättning gav en skattefördel, denna fördel utgjorde en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtogs med hjälp av statliga medel, att den kunde påverka handeln mellan medlemsstaterna och att den snedvred eller hotade att snedvrída konkurrensen. De fyra första grunderna som har åberopats i mål T-760/15 syftar i huvudsak till att ifrågasätta kommissionens konstaterande att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en selektiv fördel.
- 129 Vad vidare beträffar styrkandet av den selektiva fördelen, ska det påpekas att kommissionens tillvägagångssätt, som bestod i att samtidigt pröva kriterierna som avser fördelen och selektivitet, inte i sig var felaktigt, eftersom såväl fördelen som fördelens selektiva karaktär bedöms. Tribunalen anser dock att det är lämpligt att först pröva huruvida kommissionen hade fog för slutsatsen att det förelåg en fördel innan den, i förekommande fall, bedömde frågan huruvida denna fördel skulle anses vara selektiv.
- 130 Därefter ska tribunalen bedöma Konungariket Nederländernas och Starbucks argument om att det inte förelåg någon fördel, i den mening som avses i artikel 107 FEUF, som SMBV hade fått genom förhandsbeskedet om prissättning.

C. Förekomsten av en armlängdsprincip på området för kontroll av statligt stöd och iakttagandet av principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor

- 131 Konungariket Nederländerna har som andra grund gjort gällande att kommissionen begick ett fel genom att identifiera en armlängdsprincip som är specifik för unionsrätten, och genom att identifiera den som ett kriterium för bedömningen av huruvida det föreligger ett statligt stöd. Starbucks har i huvudsak anfört samma anmärkningar i den första grundens andra del.
- 132 För det första har Konungariket Nederländerna gjort gällande att det inte går att utläsa av domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), som kommissionen har grundat sig på för att identifiera en armlängdsprincip som är specifik för unionsrätten, att det finns någon sådan princip. Vidare angav inte kommissionen på vilken grund den hade identifierat att det fanns en armlängdsprincip i unionsrätten och den preciserade inte heller innehållet i denna princip. Starbucks har tillagt att trots det faktum att iakttagandet av artikel 107 FEUF faktiskt utgör en begränsning av medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor, överskred kommissionen sina befogenheter enligt artikel 107 FEUF. Starbucks har kritiserat kommissionen för att den, med likabehandlingsprincipen som förevändning, ersatte bestämmelserna i nederländsk skatterätt med en princip om internprissättning som utvecklats självständigt, och på så sätt ha infört materiella skatterättsliga bestämmelser.
- 133 För det andra har Konungariket Nederländerna gjort gällande att kommissionen inte kunde bedöma förhandsbeskedet om prissättning mot bakgrund av en armlängdsprincip som är specifik för unionsrätten, eftersom det endast är den berörda medlemsstatens lagstiftning och nationella bestämmelser som är relevanta för kontrollen av statligt stöd. Mer specifikt har Konungariket Nederländerna hävdade att förekomsten av en fördel endast kunde bedömas mot bakgrund av de utgifter som normalt belastar företagets budget enligt nationell rätt, och inte mot bakgrund av en armlängdsprincip som är specifik för unionsrätten. Starbucks har dessutom tillagt att kommissionen inte beaktade nederländsk rätt och att den till och med grundade sitt resonemang på överväganden som avviker från, eller rentav strider mot, de nederländska reglerna om internprissättning.

- 134 Irland har först tillagt att kommissionen, som var skyldig att identifiera en avvikelse, inte jämförde Starbucks situation med någon annan skattskyldig, utan endast försökte att tillämpa armlängdsprincipen. Vidare har Irland gjort gällande att kommissionen inte kan kräva att regler som aldrig har införlivats med det nationella systemet ska tillämpas. Att godta en princip om likabehandling på skatteområdet skulle inkräkta på medlemsstaternas självbestämmande och suveränitet. Slutligen har Irland hävdats att det i domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), inte identifierades någon armlängdsprincip som är specifik för unionsrätten, eftersom i det målet hade armlängdsprincipen införlivats med belgisk nationell rätt och det i domen hänvisades till OECD:s riktlinjer, vilka hade införts i belgisk nationell rätt.
- 135 Kommissionen har bestritt dessa argument. Den har bland annat hävdats att den undersökte huruvida det förelåg en selektiv fördel mot bakgrund av det referenssystem som följer av nationell rätt, och inte mot bakgrund av armlängdsprincipen. Enligt kommissionen framgår det nämligen klart av det angripna beslutet att förekomsten av en fördel bedömdes genom jämförelse med den skattebörda som normalt borde ha ålagts SMBV enligt det vanliga nederländska bolagsskattesystemet.
- 136 Inom ramen för denna grund har således Konungariket Nederländerna och Starbucks i huvudsak kritiserat kommissionen för att den identifierade en armlängdsprincip som är specifik för unionsrätten i strid med medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor och att den bedömde förhandsbeskedet om prissättning enbart mot bakgrund av denna princip, utan att beakta nederländsk rätt.
- 137 Tribunalen ska först och främst påpeka att, såsom framgår av bland annat skälen 252, 267 och 408 i det angripna beslutet, bedömningen mot bakgrund av armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, ingår i kommissionens huvudsakliga bedömning av den selektiva fördelen. Såsom har angetts i punkt 35 ovan, består denna förstahandsbedömning i att undersöka huruvida förhandsbeskedet om prissättning utgör en avvikelse från det allmänna nederländska bolagsskattesystemet. Det ska i det avseendet påpekas att kommissionen tidigare angav, i skälen 232–244 i det angripna beslutet, att syftet med det allmänna nederländska bolagsskattesystemet var att beskatta vinsterna hos alla bolag med hemvist i Nederländerna, oavsett om de är integrerade eller icke-integrerade, och att de två typerna av bolag är i en liknande situation i faktiskt och rättsligt hänseende, mot bakgrund av detta syfte.
- 138 Vad beträffar definitionen av armlängdsprincipen, hävdade kommissionen, i skälen 258 och 261 i det angripna beslutet, att enligt denna princip ska koncerninterna transaktioner ersättas som om de hade förhandlats fram av oberoende företag. Kommissionen tillade i skäl 262 i det angripna beslutet att syftet med denna princip var att säkerställa att koncerninterna transaktioner behandlas för skatteändamål med beaktande av det vinstbelopp som skulle ha uppnåtts om samma transaktion hade ingåtts av oberoende företag. Kommissionen gjorde vid förhandlingen för övrigt gällande att armlängdsprincipen, enligt dess mening, var ett verktyg för att bedöma prisnivån på koncerninterna transaktioner, vilket tribunalen noterade i förhandlingsprotokollet.
- 139 Vad beträffar armlängdsprincipens rättsliga art fann kommissionen, i skäl 264 i det angripna beslutet, att armlängdsprincipen med nödvändighet utgjorde en del av prövningen, i enlighet med artikel 107 FEUF, av skatteåtgärder som beviljats till företag inom en koncern, oberoende av om medlemsstaten hade införlivat denna princip med den nationella rättsordningen. Kommissionen angav att armlängdsprincipen som den tillämpade var en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, som omfattades av tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF. I den franska språkversionen av det angripna beslutet omnämns i detta sammanhang en "principe de traitement équitable" (princip om rättvis behandling), vilket är en felöversättning av uttrycket "principe d'égalité de traitement" (principen om likabehandling). Kommissionen grundade detta konstaterande på domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), avseende skatteordningen för samordningscentrum i Belgien, i vilken domstolen fann att metoden för att fastställa skattepliktiga inkomster som föreskrevs i denna ordning gav dessa

centrum en selektiv fördel. Närmare bestämt har kommissionen hänvisat till punkt 96 i nämnda dom, där domstolen konstaterade att metoden för fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för dessa centrum "inte [ledde] till internpriser som [å] nära de priser som ... tillämpa[de]s vid fri konkurrens".

- 140 Vad gäller tillämpningen av armlängdsprincipen, angav kommissionen i skäl 263 i det angripna beslutet att för att bedöma huruvida Konungariket Nederländerna hade beviljat SMBV en selektiv fördel, skulle kommissionen kontrollera huruvida den metod som godtogs av den nederländska skattemyndigheten genom förhandsbeskedet om prissättning för fastställandet av SMBV:s skattepliktiga vinst i Nederländerna avvek från en metod ledde fram till en tillförlitlig uppskattning av en marknadsbaserad inkomst och således avvek från armlängdsprincipen. Kommissionen tillade i skäl 264 i det angripna beslutet att armlängdsprincipen tillämpades för att fastställa huruvida ett koncernföretags skattepliktiga vinster för beräkning av bolagsskatten hade beräknats med tillämpning av en metod som liknade marknadsvillkor, på så sätt att detta företag inte fick en förmånligare behandling enligt det allmänna bolagsskattesystemet, än den som gavs till icke-integrerade företag vars skattepliktiga vinst avgörs av marknaden.
- 141 Det ska således prövas huruvida kommissionen kunde bedöma den aktuella åtgärden mot bakgrund av armlängdsprincipen, såsom den har beskrivits i det angripna beslutet och sammanfattats i punkterna 138–140 ovan, vilken består i att kontrollera huruvida koncerninterna transaktioner ersätts som om de hade förhandlats fram på marknadsmässiga villkor.
- 142 Det följer av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska de sistnämnda inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Medlemsstaters åtgärder i fråga om direkta skatter, även om de avser frågor som inte har harmoniserats i unionen, är således inte undantagna från tillämpningsområdet för lagstiftningen om kontroll av statligt stöd.
- 143 Härav följer att kommissionen kan kvalificera en skatteåtgärd som statligt stöd under förutsättning att villkoren för en sådan kvalificering är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, och dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81). Medlemsstaterna måste nämligen utöva sina befogenheter i skattefrågor i enlighet med unionsrätten (dom av den 3 juni 2010, kommissionen/Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 37). Medlemsstaterna måste därför avstå från att i detta sammanhang vidta några åtgärder som kan utgöra statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden.
- 144 När det gäller villkoret att den aktuella åtgärden ska ge en ekonomisk fördel, ska det erinras om att det följer av fast rättspraxis att åtgärder som, oavsett form, direkt eller indirekt kan gynna företag, liksom åtgärder som kan anses ge det mottagande företaget ekonomiska fördelar som det inte skulle ha fått under normala marknadsvillkor, anses utgöra statligt stöd (se dom av den 2 september 2010, kommissionen/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 40 och där angiven rättspraxis; dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).
- 145 En åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna ger vissa företag en förmånlig skattemässig behandling och som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter mottagarna i en ekonomisk situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14; se, även, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

- 146 När det gäller skatteåtgärder kan själva förekomsten av en fördel bara fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som "normal" (dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). En sådan åtgärd ger följaktligen mottagaren en ekonomisk fördel, eftersom den minskar de utgifter som normalt belastar ett företags budget och därigenom, utan att det är fråga om en subvention i strikt bemärkelse, är av samma beskaffenhet och har identiskt lika effekter (dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).
- 147 För att avgöra huruvida det föreligger en skattefördel ska följaktligen situationen för mottagaren till följd av tillämpningen av den aktuella åtgärden jämföras med situationen för vederbörande i avsaknad av den aktuella åtgärden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Cellnex Telecom och Telecom Castilla-La Mancha/kommissionen, C-91/17 P och C-92/17 P, ej publicerad, EU:C:2018:284, punkt 114), och med tillämpning av normala skatteregler.
- 148 I samband med fastställandet av skattesituationen för ett integrerat företag som ingår i en företagskoncern, ska det inledningsvis påpekas att priserna på de koncerninterna transaktioner som detta företag utför inte fastställs på marknadsvillkor. Dessa priser har bestämts av företaget som tillhör samma koncern, vilket gör att de inte styrs av marknadskrafterna.
- 149 När det i nationell skatterätt inte görs någon åtskillnad mellan integrerade företag och fristående företag vad gäller deras skattskyldighet för bolagsskatt, avser den nationella skatterätten att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant integrerat företag som om den uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris. Under dessa omständigheter ska det konstateras att när kommissionen, inom ramen för sin befogenhet enligt artikel 107.1 FEUF, prövar en skatteåtgärd som ett sådant integrerat företag har beviljats, kan den jämföra skattebördan för ett sådant integrerat företag som följer av tillämpningen av denna skatteåtgärd med den skattebörda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten för ett företag, vilket befinner sig i en jämförbar faktisk situation och som bedriver sin verksamhet på marknadsvillkor.
- 150 Dessa slutsatser stöds för övrigt, såsom kommissionen korrekt påpekade i det angripna beslutet, av domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), som rörde belgisk skatterätt, i vilken det föreskrevs att integrerade företag och fristående företag skulle behandlas på samma villkor. Domstolen erkände nämligen i punkt 95 i nämnda dom behovet av att jämföra en stödordning som utgör ett avsteg med "det gemenskapsrättsliga system som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens".
- 151 Även om de nationella myndigheterna, genom den skatteåtgärd som ett integrerat företag har beviljats, har godtagit en viss prisnivå för en koncernintern transaktion, ger artikel 107.1 FEUF kommissionen möjlighet att kontrollera huruvida denna prisnivå motsvarar den som skulle ha tillämpats på marknadsmässiga villkor, för att kontrollera huruvida prisnivån medför en minskning av de utgifter som normalt belastar det aktuella företags budget, och således ger företaget en fördel i den mening som avses i nämnda artikel. Armlängdsprincipen, såsom den har beskrivits av kommissionen i det angripna beslutet, utgör således ett verktyg som gör det möjligt att genomföra denna kontroll vid utövandet av kommissionens befogenheter enligt artikel 107.1 FEUF. Kommissionen påpekade för övrigt korrekt i skäl 261 i det angripna beslutet att armlängdsprincipen utgjorde ett "riktmärke" för att avgöra huruvida ett integrerat företag, till följd av en skatteåtgärd som bestämmer dess internprissättning, fick en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 152 Det ska dessutom påpekas att när kommissionen använder detta verktyg för att kontrollera huruvida den skattepliktiga vinsten för ett integrerat företag enligt en skatteåtgärd motsvarar en tillförlitlig uppskattning av en skattepliktig vinst som uppkommit på marknadsmässiga villkor, kan kommissionen

konstatera att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF endast om skillnaden mellan de två jämförelsefaktorerna är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning.

- 153 I förevarande fall avser förhandsbeskedet om prissättning fastställandet av SMBV:s skattepliktiga vinst enligt bolagsskattelagen, vilken – oberoende av frågan huruvida de normala skattereglerna ska definieras extensivt eller restriktivt – syftar till att integrerade företag och fristående företag i Nederländerna ska beskattas på samma sätt i fråga om bolagsskatt. Kommissionen kunde således kontrollera huruvida SMBV:s skattepliktiga vinst till följd av förhandsbeskedet om prissättning var längre än SMBV:s skattebörda i avsaknad av detta förhandsbesked och med tillämpning av de normala skattereglerna i nederländsk rätt. Eftersom SMBV är ett integrerat företag och bolagsskattelagen syftar till att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant integrerat företag som om den hade uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris, ska tribunalen, vid prövningen av förhandsbeskedet om prissättning, jämföra SMBV:s skattepliktiga vinst till följd av tillämpningen av förhandsbeskedet om prissättning med situationen, till följd av tillämpningen av de normala skattereglerna i nederländsk rätt, för ett företag som befinner sig i en jämförbar faktisk situation och som bedriver sin verksamhet i fri konkurrens. Även om förhandsbeskedet om prissättning godtog en viss prisnivå för en koncernintern transaktion, ska det i det sammanhanget kontrolleras huruvida denna prisnivå motsvarar den som skulle ha tillämpats på marknadsmässiga villkor.
- 154 Det ska i detta sammanhang preciseras att kommissionen, vad gäller bedömningen av frågan huruvida ett integrerat företag har fått en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, inte kan kritiseras för att ha använt en metod för att fastställa internpriser som den ansåg vara lämplig i det aktuella fallet för att undersöka nivån på internprissättningen för en transaktion eller för flera transaktioner med ett nära samband, som utgör en del av den omtvistade åtgärden. Det ankommer emellertid på kommissionen att motivera sitt val av metod.
- 155 Även om kommissionen helt riktigt påpekade att den inte kan vara formellt bunden av OECD:s riktlinjer, är det likväl så att dessa riktlinjer grundar sig på arbete som utförts av expertgrupper, att de återspeglar det samförstånd som uppnåtts på internationell nivå vad gäller internprissättning och att de därför har viss praktisk betydelse vid tolkningen av frågor som rör internprissättning, vilket kommissionen medgav i skäl 66 i det angripna beslutet.
- 156 Kommissionen gjorde följaktligen en riktig bedömning när den slog fast att den, inom ramen för sin bedömning enligt artikel 107.1 FEUF, kunde undersöka huruvida koncerninterna transaktioner ersattes som om de hade förhandlats fram på marknadsmässiga villkor. Detta konstaterande påverkas inte av Konungariket Nederländernas och Starbucks övriga argument.
- 157 Vad, för det första, beträffar Konungariket Nederländernas argument om att kommissionen inte preciserade innehållet i armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det angripna beslutet, räcker det att påpeka att det framgår av det angripna beslutet att det rör sig om ett verktyg som gör det möjligt att kontrollera att koncerninterna transaktioner ersätts som om de hade förhandlats fram av oberoende företag (se punkt 138 ovan). Argumentet kan därför inte godtas.
- 158 För det andra, i den mån som Konungariket Nederländerna och Starbucks har hävdats att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, gör det möjligt endast för kommissionen att föreskriva den skattepliktiga vinsten för ett företag, och att detta skulle medföra en dold harmonisering i fråga om direkta skatter i strid med medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor, ska detta argument underkännas.
- 159 I avsaknad av unionslagstiftning på området är det förvisso medlemsstaterna som är behöriga att ange vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna (se, för ett liknande resonemang, dom av

den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97), men detta innebär inte att varje skatteåtgärd som bland annat påverkar det beskattningsunderlag som beaktas av skattemyndigheterna faller utanför tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104). Av detta följer att kommissionen, på unionsrättens nuvarande stadium, inte har befogenhet att självständigt definiera den så kallade normala beskattningen av ett integrerat företag genom att bortse från de nationella skattebestämmelserna. Även om den så kallade normala beskattningen definieras i de nationella skattebestämmelserna och även om själva förekomsten av en fördel ska fastställas i förhållande till dessa, är det likväl så att om det i dessa nationella regler föreskrivs att fristående företag och integrerade företag ska beskattas på samma villkor, gör artikel 107.1 FEUF det möjligt för kommissionen att kontrollera om prisnivån för koncerninterna transaktioner, som godtagits av de nationella myndigheterna för att fastställa beskattningsunderlaget för ett integrerat företag, motsvarar prisnivån för en transaktion som har förhandlats fram på marknadsvillkor.

- 160 När kommissionen undersöker huruvida den metod som godkänts i en nationell skatteåtgärd leder till ett resultat som erhållits i enlighet med armlängdsprincipen, såsom den har definierats i punkt 137 ovan, överskrider den följaktligen inte sina befogenheter.
- 161 För det tredje, i den mån som Konungariket Nederländerna har hävdats att kommissionen inte angav någon rättslig grund för sin armlängdsprincip, ska det påpekas att kommissionen, i skälen 264 och 265 i det angripna beslutet, uppgav att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det angripna beslutet, existerade oberoende av om en sådan princip hade införlivats med den nationella rättsordningen. Kommissionen angav även att den inte hade undersökt huruvida förhandsbeskedet om prissättning var förenligt med armlängdsprincipen som föreskrivs i artikel 8b i bolagsskattelagen eller i förordningen om internprissättning, varigenom armlängdsprincipen har införlivats med nederländsk rätt. Kommissionen hävdade även att den armlängdsprincip som den hade tillämpat skilde sig från den som föreskrivs i artikel 9 i OECD:s s modellavtal beträffande inkomst och förmögenhet.
- 162 Kommissionen angav emellertid också, i skäl 264 i det angripna beslutet, att armlängdsprincipen med nödvändighet utgjorde en del av bedömningen, i enlighet med artikel 107.1 FEUF, av skatteåtgärder som beviljats till företag inom en koncern och att armlängdsprincipen var en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, som föll inom tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF.
- 163 Det framgår således av det angripna beslutet att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen, är ett verktyg som med rätta används vid bedömningen enligt artikel 107.1 FEUF.
- 164 Vid förhandlingen gjorde kommissionen visserligen bland annat gällande att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det angripna beslutet, inte omfattades av unionsrätten eller av internationell rätt, utan att den ingick i det vanliga skattesystemet som föreskrivs i nationell rätt. Kommissionen anser således att om en medlemsstat, inom ramen för det nationella skattesystemet, väljer synsättet med separata juridiska enheter, enligt vilket skatterätten fäster vikt vid juridiska enheter och inte vid ekonomiska enheter, är armlängdsprincipen med nödvändighet en naturlig följd av detta synsätt, som är bindande i den aktuella medlemsstaten, oberoende av huruvida armlängdsprincipen, uttryckligen eller underförstått, har införlivats med nationell rätt.
- 165 I det avseendet uppgav Konungariket Nederländerna och Starbucks vid förhandlingen att kommissionen, genom dessa påståenden, tycktes ändra sin ståndpunkt beträffande armlängdsprincipen såsom den beskrevs i det angripna beslutet. Även om den tolkning som Konungariket Nederländerna och Starbucks har framfört antas vara korrekt, ska det under alla omständigheter påpekas att kommissionen inte får ändra den rättsliga grunden för armlängdsprincipen, såsom den har angetts i det angripna beslutet, vid förhandlingen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 juni 1998, British Airways m.fl./kommissionen, T-371/94 och T-394/94, EU:T:1998:140, punkt 116).

- 166 Det ska under alla omständigheter konstateras att den precisering som gjordes vid förhandlingen inte påverkar konstaterandet i punkt 156 ovan, enligt vilket det framgår av det angripna beslutet att armlängdsprincipen tillämpas vid bedömningen enligt artikel 107.1 FEUF. Vidare framgår det av Konungariket Nederländernas och Starbucks samtliga inlagor att dessa har uppfattat det angripna beslutet så, att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, tillämpas i samband med bedömningen av en nationell skatteåtgärd enligt artikel 107.1 FEUF.
- 167 För det fjärde har Konungariket Nederländerna och Irland i huvudsak gjort gällande att kommissionen i det angripna beslutet felaktigt slog fast att det fanns en allmän princip om likabehandling vid beskattning av vinster hos integrerade och icke-integrerade företag.
- 168 Kommissionen angav visserligen i skäl 264 i det angripna beslutet att armlängdsprincipen var en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, som föll inom tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF. En sådan formulering ska dock inte tas ur sitt sammanhang och kan inte tolkas som att kommissionen hävdade att det fanns en allmän princip om likabehandling med avseende på skatt som är inneboende i artikel 107.1 FEUF, vilket skulle ge denna artikel ett alltför omfattande tillämpningsområde.
- 169 Under alla omständigheter framgår det underförstått, men med nödvändighet, av skälen 258–267 i det angripna beslutet, särskilt av skälen 262 och 265 i nämnda beslut, att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, uppfattades av kommissionen enbart som ett verktyg som gjorde det möjligt för den att kontrollera att de koncerninterna transaktionerna ersätts som om de hade förhandlats fram av oberoende företag. Konungariket Nederländernas och Irlands argument kan inte påverka konstaterandet i punkterna 147–156 ovan att kommissionen, i samband med sin bedömning enligt artikel 107.1 FEUF, kunde undersöka huruvida koncerninterna transaktioner ersattes som om de hade förhandlats fram på marknadsmässiga villkor.
- 170 Tribunalen kan följaktligen inte godta Konungariket Nederländernas och Irlands argument i det avseendet.
- 171 För det femte har Konungariket Nederländerna och Starbucks hävdat att kommissionen gjorde en bedömning mot bakgrund av armlängdsprincipen, men att den inte prövade huruvida det förelåg en fördel med hänsyn till nationell skatterätt. I det avseendet ska det påpekas att det klart framgår av skälen 267, 341, 415 och 416 i det angripna beslutet att kommissionen gjorde sin bedömning av huruvida det förelåg en fördel mot bakgrund av det allmänna nederländska bolagsskattesystemet. Det ska kontrolleras huruvida denna bedömning var felaktig i samband med den särskilda bedömningen av de sex resonemangen och, i förekommande fall, resonemanget avseende det begränsade referenssystemet.
- 172 På grundval av det ovan anförda kan talan inte bifallas såvitt avser den andra grunden i mål T-760/15 och den första grundens andra del i mål T-636/16, enligt vilka kommissionen begick ett fel genom att identifiera en armlängdsprincip såsom kriterium för bedömningen av huruvida det förelåg ett statligt stöd. Det är således mot bakgrund av de överväganden som angetts i punkterna 137–170 ovan som tribunalen ska pröva huruvida det finns fog för vart och ett av de resonemang som det har redogjorts för i det angripna beslutet (se punkterna 53 och 54 ovan).

D. Bestridandet av förstahandsresonemanget om att det förelåg en skattefördel till förmån för SMBV (skälen 275–361 i det angripna beslutet)

1. Valet av TNMM i förevarande fall och underlåtenheten att undersöka den koncerninterna transaktion för vilken förhandsbeskedet om prissättning i själva verket hade begärts (det första resonemanget)

- 173 Den tredje grundens första del i mål T-760/15 samt den första grundens tredje del och den andra grundens första och andra del i mål T-636/16 avser den bedömning som kommissionen gjorde i det angripna beslutet, enligt vilken, för det första, rapporten om internprissättning varken hade identifierat eller analyserat den transaktion för vilken ett pris i själva verket hade fastställts i förhandsbeskedet om prissättning, det vill säga royaltyn, och, för det andra, CUP-metoden borde ges företräde, vid fastställandet av nivån på royaltyn, framför TNMM för att fastställa nettovinsten från SMBV:s tillverknings- och distributionsverksamhet. Dessa två anmärkningar har framställts mot förhandsbeskedet om prissättning, som en principfråga, och föregår kommissionens konkreta bedömning om att nivån på den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll och att prisnivån på gröna kaffebönor från och med år 2011 var alltför hög, frågor som kommer att prövas i punkterna 217–404 nedan.
- 174 Genom den tredje grundens första del i mål T-760/15 har Konungariket Nederländerna bestritt kommissionens argument om att TNMM inte gör det möjligt att klart undersöka och analysera huruvida royaltyn är förenlig med armlängdsprincipen. Konungariket Nederländerna har gjort gällande att detta argument är felaktigt och inte ger anledning att betvivla relevansen av valet av TNMM i förevarande fall.
- 175 För det första har Konungariket Nederländerna hävdad att det tycks framgå av det angripna beslutet att kommissionen gjorde metoden för internprissättning till ett syfte i sig, trots att det endast rör sig om ett sätt att fastställa huruvida villkoren för koncerninterna transaktioner är förenliga med armlängdsprincipen. Om den valda metoden ledde till ett resultat som är förenligt med armlängdsprincipen, kan kommissionen inte ifrågasätta metoden på grund av att royaltyn och den marginal som tillämpas på självkostnadspriset för gröna kaffebönor inte undersöktes individuellt. Enligt Konungariket Nederländerna kunde kommissionen inte heller anser att OECD:s riktlinjer gav företräde åt användningen av traditionella metoder, såsom CUP-metoden, framför transaktionsmetoderna, såsom TNMM. Det framgår däremot av punkt 2 i förordningen om internprissättning samt av punkt 4.9 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att den skattskyldige får välja en metod för internprissättning, om den valda metoden leder till ett resultat grundat på armlängdsprincipen.
- 176 För det andra anser Konungariket Nederländerna att, till skillnad från vad kommissionen har hävdad i det angripna beslutet, de enda transaktioner som berörs av förhandsbeskedet om prissättning är rostningen av kaffebönor och tillhandahållandet av logistiska och administrativa tjänster för Alkis räkning. Förhandsbeskedet om prissättning syftar inte till att fastställa huruvida royaltyn är förenlig med armlängdsprincipen. Konungariket Nederländerna har vidare påpekat att kommissionen, i det angripna beslutet, inte förklarade skälen till att den antog att förhandsbeskedet om prissättning hade begärts och utfärdats för ett licensavtal och för royaltyn.
- 177 För det tredje har Konungariket Nederländerna hävdad att TNMM var den lämpligaste metoden i detta fall. Enligt Konungariket Nederländerna var det huvudsakliga skälet till valet av denna metod att det saknades liknande icke-anknutna externa eller interna transaktioner, vilka krävs för att tillämpa CUP-metoden, med vilka det skulle vara möjligt att jämföra transaktionerna mellan Alki och SMBV och följaktligen den ersättning som var associerad med dessa. Enligt Konungariket Nederländerna

kunde däremot TNMM tillämpas i SMBV:s fall på grund av att uppgifter faktiskt fanns tillgängliga om rörelseresultatet för företag som var jämförbara med SMBV vad gäller funktionen, nämligen rostning av kaffeböner.

- 178 Genom den första grundens tredje del och den andra grundens andra del i mål T-636/16, har Starbucks hävdad att TNMM var den lämpligaste metoden för att beräkna internpriserna i förevarande fall och att kommissionen inte kunde underkänna TNMM av de skäl som den angav i det angripna beslutet. Starbucks anser att eftersom TNMM tillämpades korrekt för att beräkna en armlängdsersättning till SMBV, är det onödigt att separat undersöka de royaltybetalningar som SMBV gjorde, eftersom dessa betalningar inte kunde ha påverkat SMBV:s ersättning, såsom den beräknades på grundval av TNMM.
- 179 Mer specifikt har Starbucks, för det första, gjort gällande att kommissionens påstående om att det finns en strikt regel till förmån för användningen av CUP-metoden inte har någon grund i nederländsk skatterätt eller i OECD:s riktlinjer. Vidare anser Starbucks att användningen av en annan metod för internprissättning inte i sig får till följd en sänkning av den skatt som ska betalas, eftersom alla metoder strävar efter att uppnå en vinstfördelning som återspeglar internpriser på armlängds avstånd. Att bara göra gällande ett metodfel räcker inte för att styrka att det föreligger en fördel.
- 180 För det andra anser Starbucks att kommissionen jämförde priset på råkaffe och royaltyn för "kontrollerade" (koncerninterna) transaktioner i strid med nederländsk skatterätt. Starbucks valde TNMM eftersom rostningsavtalet kombinerade olika koncerninterna transaktioner varigenom rutinverksamheter med låg risk anförtröddes SMBV, nämligen verksamhet som avsåg rostning och förpackning av kaffe samt administrativt och logistiskt stöd.
- 181 För det tredje har Starbucks hävdad att det angripna beslutet inte innehåller något argument om att enbart avsaknaden av identifiering och analys av SMBV:s koncerninterna transaktioner är tillräcklig för att styrka att det föreligger en fördel och att detta argument åberopades för första gången i svaromålet i mål T-636/16 och därför ska avvisas.
- 182 Kommissionen har bestritt dessa argument.
- 183 För det första har kommissionen förklarat att den inte någonstans i det angripna beslutet har uppställt en strikt regel rörande tillämpningen av CUP-metoden framför än en annan metod för fastställande av internpriser, utan den mest tillförlitliga metoden ska väljas med hänsyn till omständigheterna i ärendet. Den fastställde först att förhandsbeskedet om prissättning hade begärts och utfärdats för att fastställa priset för avtalet om licensiering av immateriella rättigheter mellan SMBV och Alki, och den slog därefter fast att användningen av CUP-metoden var att föredra i detta fall framför TNMM, eftersom det kunde fastställas ett jämförbart pris för priset på denna transaktion. Kommissionen har hävdad att den, för att göra detta, stödde sig på den vägledning som anges i OECD:s riktlinjer.
- 184 För det andra har kommissionen hävdad att den metod som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning för att fastställa royaltybeloppet, genom vilket SMBV betalar återstående vinst från försäljningen av rostade kaffeböner och icke-kafferelaterade produkter till Alki, inte kan leda till ett resultat som är förenligt med armlängdsprincipen. Kommissionen anser att eftersom det fanns jämförbara transaktioner som gjorde möjligt att uppskatta värdet på royaltyn, borde skatterådgivaren ha använt CUP-metoden för att fastställa priset på royaltyn som SMBV skulle betala till Alki, vilket var den transaktion för vilken förhandsbeskedet om prissättning i själva verket hade begärts och utfärdats. De priser som SCTC tog ut av SMBV för gröna kaffeböner borde också ha blivit föremål för en internprissättningsanalys. Kommissionen har gjort gällande att till skillnad från vad Konungariket Nederländerna och Starbucks har hävdad, utgör fastställandet av priset för individuella transaktioner själva kärnan i denna princip. Fastställandet och analysen av kontrollerade transaktioner och okontrollerade transaktioner utgör således ett första nödvändigt steg i utvärderingen av huruvida internpriser är grundade på armlängdsprincipen.

185 För det tredje har kommissionen gjort gällande att Konungariket Nederländerna inte har styrkt att TNMM var mer lämplig i detta fall än CUP-metoden. Kommissionen har först gjort gällande att i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, som var i kraft när förhandsbeskedet om prissättning utfärdades, och i deras lydelse från år 2010 ges företräde åt de traditionella transaktionsbaserade metoderna, såsom CUP-metoden, framför transaktionsbaserade vinstmetoder. Enligt kommissionen är de särskilda omständigheter som motiverar att TNMM är att föredra framför CUP-metoden inte för handen i förevarande fall.

a) Inledande synpunkter

186 Det ska inledningsvis påpekas att lydelsen i förhandsbeskedet om prissättning, som det har redogjorts för i punkterna 12–16 ovan, kräver två viktiga förtydliganden.

187 För det första är det ostridigt mellan parterna att den metod som tillämpades i förhandsbeskedet om prissättning faktiskt är TNMM. I det avseendet har Konungariket Nederländerna angett i ansökan i mål T-760/15 och vid förhandlingen att hänvisningen till kostnadsplusmetoden i förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en icke teknisk användning av detta uttryck.

188 För det andra angav parterna, i deras svar med anledning av åtgärderna för processledning och vid förhandlingen, att den royalty som skulle betalas till Alki i själva verket, och i motsats till vad som anges i förhandsbeskedet om prissättning, inte fastställdes på grundval av skillnaden mellan det realiserade rörelseresultatet vad gäller tillverknings- och distributionsfunktionen, före royaltykostnader, och ersättningen till SMBV, utan på grundval av skillnaden mellan, å ena sidan, SMBV:s totala inkomster och, å andra sidan, SMBV:s kostnadsbas, med tillägg för ersättningen till SMBV.

189 Vidare ska det erinras om att kommissionen redogjorde för sitt första resonemang beträffande förekomsten av en selektiv fördel i skälen 272 och 275–285 i det angripna beslutet, huvudsakligen i avsnitt 9.2.3.2, med rubriken ”I rapporten om internprissättning undersöks inte den koncerninterna transaktion för vilken ... förhandsbesked[et] om prissättning i själva verket begärdes och beviljades”.

190 I skälen 272, 276–279 och 285 i det angripna beslutet ansåg kommissionen i huvudsak att det i rapporten om internprissättning, som godtogs av de nederländska skattemyndigheterna i samband med utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning till SMBV, saknades ett fastställande eller en analys av SMBV:s kontrollerade transaktioner och okontrollerade transaktioner, vilket utgjorde ett nödvändigt första steg i utvärderingen av huruvida internpriser är grundade på armlängdsprincipen. Närmare bestämt ansåg kommissionen att royaltybetalningen för licensen till immateriella rättigheter avseende rostning mellan Alki och SMBV var den transaktion för vilken förhandsbeskedet om prissättning i själva verket hade begärts.

191 I skälen 280–284 i det angripna beslutet hävdade kommissionen i huvudsak att ett tillvägagångssätt som består i att fastställa internpriser för varje enskild transaktion skulle ges företräde framför ett tillvägagångssätt som består i att fastställa internpriser för en funktion i sin helhet. Med andra ord ansåg kommissionen att CUP-metoden skulle ges företräde framför andra transaktionsbaserade vinstmetoder, såsom TNMM. I skäl 285 i det angripna beslutet hävdade kommissionen att eftersom rapporten om internprissättning innehöll analysen av en ersättning till SMBV grundad på armlängdsprincipen med en felaktig utgångspunkt, var denna ersättning med nödvändighet felaktigt uppskattad genom användningen av TNMM. Vidare ansåg kommissionen att det i rapporten om internprissättning, för att fastställa internpriser i förevarande fall, borde ha använts mer tillförlitliga jämförelser med tillgängliga uppgifter om transaktioner mellan icke-närstående parter, vilket Starbucks hade tillgång till vid den tidpunkt då begäran om förhandsbesked gjordes.

- 192 Kommissionen bekräftade för övrigt i sina inlagor att dess första resonemang bestod i att kritisera användningen av TNMM för att fastställa nettovinsten från SMBV:s tillverknings- och distributionsverksamhet i stället för CUP-metoden för att fastställa nivån på royaltyn. Kommissionen hävdade att giltigheten av dess första resonemang inte var avhängig slutsatsen att royaltyns värde på armlängds avstånd var noll. Den omständigheten att det i rapporten om internprissättning saknades ett fastställande eller en analys av SMBV:s kontrollerade transaktioner och okontrollerade transaktioner får till följd att ett nödvändigt första steg i en bedömning av huruvida de affärsmässiga villkor som är tillämpliga på internpriser mellan närstående parter är baserade på armlängdsprincipen inte genomfördes.
- 193 Det är i detta skede inte nödvändigt att analysera Starbucks anmärkning om att det angripna beslutet inte innehåller något argument om att enbart avsaknaden av identifiering och analys av SMBV:s koncerninterna transaktioner är tillräcklig för att styrka att det föreligger en fördel, ett argument som åberopades för första gången i svaromålet i mål T-636/16 och därför ska avvisas. Tribunalen ska undersöka huruvida den kritik som kommissionen har framfört inom ramen för dess första resonemang ger stöd för konstaterandet att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en fördel på grund av att själva valet av metod för internprissättning, vilken föreslogs i rapporten om internprissättning, inte ledde till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat, i enlighet med armlängdsprincipen.

b) Bevisbördan

- 194 Det ska erinras om att det, vid kontrollen av statligt stöd, i princip ankommer på kommissionen att i det angripna beslutet framlägga bevisning som styrker att ett sådant stöd föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/kommissionen, T-68/03, EU:T:2007:253, punkt 34, och dom av den 25 juni 2015, SACE och Sace BT/kommissionen, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 95). I det sammanhanget är kommissionen skyldig att utföra granskningsförfarandet avseende de aktuella åtgärderna på ett omsorgsfullt och opartiskt sätt för att, då det slutgiltiga beslutet antas där det slås fast att det föreligger statligt stöd och i förekommande fall att stödet är oförenligt eller olagligt, förfoga över de mest kompletta och tillförlitliga uppgifterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 september 2010, kommissionen/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90, och dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 63).
- 195 Det ankommer däremot på den medlemsstat som har infört skillnader mellan företag att visa att dessa motiveras av det aktuella systemets art och systematik. Begreppet statligt stöd avser nämligen inte sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således i princip är selektiva, när denna skillnad följer av arten av eller systematiken i det system som åtgärderna ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, BNP Paribas och BNL/Commission, C-452/10 P, EU:C:2012:366, punkterna 120 och 121 och där angiven rättspraxis).
- 196 Härav följer att det i det angripna beslutet ankom på kommissionen att visa att villkoren för att det ska föreligga ett statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, var uppfyllda. I det avseendet konstaterar tribunalen att även om det är ostridigt att medlemsstaten har ett utrymme för skönsmässig bedömning vid godkännande av internprissättning, kan dock detta utrymme för skönsmässig bedömning inte leda till att kommissionen förlorar sin behörighet att kontrollera att den aktuella internprissättningen inte leder till beviljandet av en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. I det sammanhanget ska kommissionen beakta den omständigheten att armlängdsprincipen gör det möjligt för den att kontrollera huruvida en internprissättning som godkänts av en medlemsstat motsvarar en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat och huruvida den avvikelser som eventuellt konstateras i samband med denna prövning inte är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning.

c) Omfattningen av den prövning som tribunalen ska göra

- 197 När det gäller omfattningen av den prövning som tribunalen ska göra i förevarande fall, ska det påpekas att som framgår av artikel 263 FEUF är syftet med en talan om ogiltigförklaring att det ska ske en granskning av huruvida de rättsakter som unionsinstitutionerna antar och som räknas upp i den artikeln är lagenliga. Bedömningen av de grunder som åberopas inom ramen för en sådan talan har följaktligen varken till syfte eller resultat att ersätta en fullständig utredning av ärendet inom ramen för ett administrativt förfarande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 september 2010, kommissionen/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 84).
- 198 När det gäller området för statligt stöd, ska det erinras om att begreppet statligt stöd, såsom det definieras i EUF-fördraget, är ett juridiskt begrepp och ska tolkas på grundval av objektiva kriterier. Av denna anledning ska unionsdomstolen, i princip och med beaktande av såväl de konkreta omständigheterna i målet som den tekniska eller komplicerade karaktären på de bedömningar som kommissionen har gjort, utöva en fullständig kontroll i frågor som avser huruvida en åtgärd faller inom tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF (dom av den 4 september 2014, SNCM och Frankrike/Corsica Ferries France, C-533/12 P och C-536/12 P, EU:C:2014:2142, punkt 15, och dom av den 30 november 2016, kommissionen/Frankrike och Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, punkt 87).
- 199 Vad gäller frågan huruvida en metod för att fastställa internpriser i ett integrerat företag är förenlig med armlängdsprincipen, ska det erinras om att kommissionen, såsom redan har angetts ovan, när den använder detta verktyg vid sin bedömning enligt artikel 107.1 FEUF, ska beakta att det till sin natur är ungefärligt. Tribunalens prövning syftar således till att kontrollera huruvida de fel som identifierades i det angripna beslutet, och på grundval av vilka kommissionen baserade konstaterandet att det förelåg en fördel, är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna vid tillämpningen av en metod som syftar till att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat.

d) Underlåtenheten att identifiera och analysera den royalty som SMBV betalade till Alki i förhandsbeskedet om prissättning

- 200 Vad beträffar kommissionens konstaterande att rapporten om internprissättning varken identifierade eller analyserade den transaktion för vilken ett pris i själva verket hade fastställts i förhandsbeskedet om prissättning, ska det påpekas att kommissionen, i skäl 276 i det angripna beslutet, förklarade att SMBV:s skattepliktiga vinst var lägre än den som faktiskt redovisats, på grund av att de nederländska skattemyndigheterna godtog att den faktiska vinstnivån som genererades av SMBV i Nederländerna skulle minskas för bolagsskatteändamål, med beloppet för royaltyn för de immateriella rättigheterna avseende rostning. I skälen 277 och 278 i det angripna beslutet drog kommissionen därav slutsatsen att royaltyn för de immateriella rättigheterna avseende rostning var den transaktion för vilken förhandsbeskedet om prissättning i själva verket hade begärts, och att metoden för att fastställa nivån på denna royalty, som en justeringsvariabel, var den transaktion som i själva verket internprissattes genom förhandsbeskedet om prissättning. Kommissionen ansåg även att priset på kaffebönor borde ha blivit föremål för en analys.
- 201 I det avseendet räcker det att konstatera att endast underlåtenheten att iaktta metodföreskrifter inte med nödvändighet leder till en minskad skatteböroda. Det krävs dessutom att kommissionen visar att de metodfel som den identifierade i förhandsbeskedet om prissättning inte gör det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen och att de har lett till en minskning av den skattepliktiga vinsten jämfört med den skatteböroda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten på ett företag som befinner sig i en jämförbar faktisk situation som SMBV och som bedriver sin verksamhet på marknadsvillkor. Enbart

konstaterandet att det skett ett metodfel är således i princip inte i sig tillräckligt för att visa att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en fördel och följaktligen för att fastställa att det föreligger ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF.

- 202 Vidare ska det påpekas att de olika metoderna för att fastställa internpriser, oavsett om det rör sig om CUP-metoden eller TNMM, syftar till att uppnå vinstnivåer som återspeglar internpriser på armlängds avstånd, och att det i princip inte går att dra slutsatsen att en metod inte gör det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat.
- 203 Härav följer att enbart den omständigheten att varken rapporten om internprissättning eller förhandsbeskedet om prissättning, enligt kommissionens mening, har identifierat royaltyn som den transaktion för vilken ett internpris i själva verket fastställdes i förhandsbeskedet om prissättning och att det i dessa dokument inte analyserades huruvida royaltyn var förenlig med armlängdsprincipen inte räcker för att visa att denna royalty faktiskt inte var förenlig med armlängdsprincipen. Enbart detta konstaterande gjorde det således inte möjligt att visa att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en fördel.
- 204 Det ska vidare påpekas att kommissionens argument om att rapporten om internprissättning varken identifierade eller analyserade royaltyn som den transaktion för vilken ett pris i själva verket hade fastställts i förhandsbeskedet om prissättning vilar på antagandet att royaltybetalningen ansågs i rapporten om internprissättning inte vara justeringsvariabeln i beräkningen av denna föreslagna ersättning. I det avseendet ska det påpekas att rapporten om internprissättning inte alls bortser från det licensavtal som ingåtts mellan SMBV och Alki. Detta avtal omnämns nämligen både i beskrivningen av Starbucks-koncernens verksamheter i EMEA-regionen och i Nederländerna och i den grafiska återgivningen av transaktionerna i EMEA-regionen. Starbucks-koncernens skatterådgivare beaktade således faktiskt dessa transaktioner när han föreslog ersättningen till SMBV.
- 205 Tribunalen godtar följaktligen Konungarikets Nederländernas och Starbucks anmärkning om att kommissionen felaktigt slog fast att avsaknaden av en separat analys av royaltyn i rapporten om internprissättning och i förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en fördel.

e) Kravet på att ge CUP-metoden företräde framför TNMM

- 206 Vad beträffar kommissionens ståndpunkt att CUP-metoden borde ha getts företräde framför TNMM, eftersom den förstnämnda metoden var tillämplig i förevarande fall, påpekar tribunalen, för det första, att användningen av TNMM för att fastställa rörelsemarginalen för SMBV:s tillverknings- och distributionsverksamhet godtogs i förhandsbeskedet om prissättning. I förhandsbeskedet om prissättning godtogs dock att royaltyn i huvudsak fastställdes som skillnaden mellan det realiserade rörelseresultatet vad gäller tillverknings- och distributionsfunktionen och rörelsemarginalen. Härav följer att det i förhandsbeskedet om prissättning inte direkt föreskrivs att en metod för internprissättning ska användas vid beräkningen av nivån på royaltyn, vilken definieras som ett rent restvärde.
- 207 Det följer visserligen av övervägandena i punkterna 148–156 ovan att eftersom royaltyn var en koncernintern transaktion vars nivå fastställdes i förhandsbeskedet om prissättning, hade kommissionen fog för att inom ramen för sin analys enligt artikel 107.1 FEUF, genom att använda en metod för internprissättning som den ansåg var lämplig i det aktuella fallet, undersöka huruvida royaltybeloppet hade fastställts som om det hade förhandlats fram på marknadsmässiga villkor.
- 208 Även om kommissionen, inom ramen för det angripna beslutet, har hävdats att CUP-metoden borde ha getts företräde framför TNMM för att kunna fastställa royaltyns nivå enligt armlängdsprincipen, har kommissionen underlåtit att beakta att nivån på royaltyn i förhandsbeskedet om prissättning inte beräknades med tillämpning av en metod för internprissättning, i synnerhet TNMM. Däremot

användes TNMM i förhandsbeskedet om prissättning för att fastställa ersättningen till SMBV för tillverknings- och distributionsverksamheten. Kommissionens ståndpunkt innebär således i huvudsak att det kritiserats att TNMM användes för att fastställa ersättningen till SMBV för tillverknings- och distributionsverksamheten i stället för CUP-metoden, vilken enligt kommissionens mening borde ha använts för att beräkna nivån på royaltyn.

- 209 I det avseendet ska det konstateras att de två metoderna tillämpas för att beräkna prisnivån på olika koncerninterna transaktioner. Även om kommissionen har hävdats att OECD:s riktlinjer har gett uttryck för en viss preferens för användningen av traditionella metoder, såsom CUP-metoden, kan den inte kräva att det ska göras en prövning av en annan transaktion än den för vilken det fastställdes ett internpris i förhandsbeskedet om prissättning på grundval av TNMM, enbart på grund av att det borde ha fastställts ett internpris för denna andra transaktion på grundval av CUP-metoden. Den regel som kommissionen åberopade gör det endast möjligt att välja den lämpliga metoden för internprissättning för samma typ av transaktion eller transaktioner som har ett nära samband. Valet av metod för internprissättning utgör nämligen inte ett mål i sig, utan görs med hänsyn till den koncerninterna transaktion för vilken nivån på armlängds avstånd ska fastställas och inte omvänt.
- 210 För det andra ska det erinras om, såsom har angetts i punkterna 146 och 147 ovan, att en skatteåtgärd ger en ekonomisk fördel när den leder till en minskad skattebörda jämfört med vad företaget normalt skulle ha behövt bära i avsaknad av denna åtgärd.
- 211 Såsom har angetts i punkt 201 ovan, leder endast underlåtenheten att iaktta metodföreskrifter inte med nödvändighet till en minskad skattebörda. Härav följer att enbart kommissionens konstaterande att det skett fel vid valet eller tillämpningen av metoden för internprissättning i princip inte är i sig tillräckligt för att visa att det föreligger en fördel.
- 212 I skälen 275–285 i det angripna beslutet, har dock kommissionen inte åberopat någon omständighet som gör att slutsatsen kan dras – utan att göra en jämförelse med det resultat som skulle ha uppnåtts med tillämpning av CUP-metoden – att valet av TNMM med nödvändighet leder till ett alltför lågt resultat. I det sammanhanget har kommissionen endast gjort gällande, i skäl 284 i det angripna beslutet, att den skattskyldige hade en skyldighet att bekräfta att den metod för internprissättning som vederbörande valt ledde till en tillförlitlig uppskattning av ett pris baserat på armlängdsprincipen innan skattemyndigheterna kan godta en begäran om förhandsbesked om prissättning som är baserad på den metoden.
- 213 Det ska vidare konstateras att den skyldighet som kommissionen har åberopat omfattas av skatterätten, och även om åsidosättande av denna skyldighet kan få konsekvenser i skattehänseende, innebär ett sådant åsidosättande på området för statligt stöd inte att det går att anta att den metod som den skattskyldige har valt inte ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i enlighet med armlängdsprincipen.
- 214 För fullständighetens skull ska det erinras om (se punkt 10 ovan) att det i punkt 2 i förordningen om internprissättning föreskrivs att den nederländska skattemyndigheten alltid ska göra sin undersökning av internpriser utifrån den metod som valdes av den skattskyldige vid tidpunkten för transaktionen. Denna regel överensstämmer med punkt 1.68 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995. Härav följer att den skattskyldige i princip fritt kan välja en metod för internprissättning så länge den valda metoden leder till ett resultat som är förenligt med armlängdsprincipen, för transaktionen i fråga. Även om den skattskyldige, vid valet av en metod för internprissättning, förväntas beakta metodens tillförlitlighet i den aktuella situationen, syftar inte detta steg just till att förmå den skattskyldige att bedöma alla metoder och därefter motivera på vilket sätt den valda metoden ger det bästa resultatet under de aktuella förhållandena.
- 215 Härav följer att kommissionen i förevarande fall inte kunde anse att CUP-metoden i princip skulle ges företräde framför TNMM-metoden.

216 Tribunalen godtar följaktligen Konungariket Nederländernas och Starbucks anmärkning om att kommissionen felaktigt slog fast att enbart valet av TNMM i förevarande fall gav SMBV en fördel, utan att det är nödvändigt att pröva Starbucks argument som ifrågasätter att vissa av kommissionens argument kan tas upp till prövning.

2. Frågan huruvida den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll (det andra resonemanget)

217 Inom ramen för den tredje grundens andra del i mål T-760/15, har Konungariket Nederländerna gjort gällande att kommissionen felaktigt har hävdats att den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll och att detta ledde till en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. De avtal som ingicks mellan Starbucks-koncernen och utomstående rostningsföretag och tillverkare av härledda kaffeprodukter, vilka ligger till grund för kommissionens jämförelse, kan inte användas för en jämförelse av avtalen mellan Alki och SMBV, grundad på CUP-metoden. Konungariket Nederländerna anser att kommissionen inte visade att TNMM inte hade lett till ett resultat grundat på armlängdsprincipen.

218 Inom ramen för den andra grundens fjärde del i mål T-636/16, har Starbucks i huvudsak hävdats att kommissionens bedömning av royaltyn nästan uteslutande grundar sig på bevisning som inte fanns tillgänglig i april 2008. I motsats till nederländsk skatterätt och OECD:s riktlinjer, fastställde inte heller kommissionen ett armlängdsintervall för royaltyn, utan den slog fast att royaltyn borde vara lika med noll. I likhet med Konungariket Nederländerna anser Starbucks att alla tredjepartstillverkare, som omnämns i det angripna beslutet, vilka i likhet med SMBV levererar kaffeprodukter med varumärket Starbucks till butiker eller återförsäljare, betalar betydande royaltyer för att få använda Starbucks immateriella rättigheter avseende rostning. De underleverantörer som, i motsats till SMBV, inte levererar sådana varor till kunder, utan endast utför en rostningstjänst åt Starbucks-koncernen, betalar inte någon royalty. I motsats till vad som konstaterades i det angripna beslutet uppstår värdet på de immateriella rättigheterna avseende rostning när kaffeprodukterna med varumärket Starbucks säljs till butiker och till återförsäljare, vilka är beredda att betala ett premiumpris för dessa produkter. Dessutom har Starbucks hävdats att SMBV:s rostningsverksamhet under den undersökta perioden alltid har varit lönsam, i motsats till vad som konstaterades i det angripna beslutet.

219 Kommissionen har bestritt dessa argument.

220 Kommissionen har i huvudsak hävdats att den jämförde royaltybeloppet enligt de sju avtal som omnämns i skäl 300 i det angripna beslutet med royaltybeloppet inom ramen för förhållandet mellan SMBV och Alki. Vidare har kommissionen, i mål T-760/15, förklarat att den även grundade sig på de avtal som omnämns i skäl 303 i det angripna beslutet och att så i princip inte var fallet i mål T-636/16. Kommissionen har tillagt att den för övrigt stödde sig på avtalen mellan Starbucks-koncernens konkurrenter och utomstående kafferostningsföretag, som omnämns i skälen 305–308 i det angripna beslutet, för att komma fram till slutsatsen att värdet på armlängds avstånd av den royalty som betalades inom ramen för förhållandet mellan SMBV och Alki borde vara noll. Kommissionen har tillagt att den, i skälen 292–298 i det angripna beslutet, förklarade varför den hade ansett att dessa transaktioner utgjorde en direkt jämförelsepunkt för att fastställa nivån på den royaltybetalning som SMBV skulle betala till Alki LP i utbyte mot de immateriella rättigheterna avseende rostning.

221 Vidare har kommissionen gjort gällande att den inte har bestritt att de immateriella rättigheterna avseende rostning kan motsvara ett värde. Värdet av dessa immateriella rättigheter utnyttjas emellertid inte förrän kaffeprodukterna med varumärket Starbucks säljs av Starbucks-butikerna till slutkunder. Enligt kommissionen kan därför de immateriella rättigheterna avseende rostning inte anses utgöra en fördel för SMBV, för vilken en royalty ska betalas.

a) Inledande synpunkter

- 222 Tribunalen erinrar om att kommissionen redogjorde för sitt andra resonemang i skälen 286–341 i det angripna beslutet, i avsnitt 9.2.3.3, med rubriken ”Den royaltybetalning till Alki ... som är en följd av ... förhandsbesked[et] om prissättning är inte prissatt i enlighet med armlängdsprincipen”.
- 223 Det ska inledningsvis göras två påpekanden.
- 224 För det första är det ostridigt mellan parterna att royaltyn i princip utgjorde en avdragsgill kostnad enligt nederländsk skatterätt. Det har inte heller bestritts att royaltyn är en koncernintern transaktion, eftersom det är fråga om en transaktion inom Starbucks-koncernen. Det framgår av punkterna 147–156 ovan att nivån på en sådan transaktion ska, i syfte att fastställa SMBV:s bolagsskatt, bedömas som om den hade fastställs på marknadsmässiga villkor.
- 225 För det andra ska det påpekas att även om kommissionen ansåg att nivån på den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll, medgav den i skäl 310 i det angripna beslutet att sakkunskap om kafferostning och rostningskurvor kunde motsvara ett värde. På samma sätt har kommissionen, i punkt 126 i sitt svaromål i mål T-636/16, förklarat att den inte förnekar att de immateriella rättigheterna avseende rostning kan motsvara ett värde.
- 226 Härav följer att den enda fråga som parterna är oeniga om är på vilken nivå internpriset för royaltyn skulle ligga, om det hade fastställts på marknadsmässiga villkor.
- 227 I skälen 286–341 i det angripna beslutet har kommissionen hävdade att den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll. Enligt lydelsen i det angripna beslutet har kommissionen inte gjort gällande att nivån på denna royalty borde ha varit lägre än nivån på den royalty som godtogs i förhandsbeskedet om prissättning, utan att ingen royalty borde ha betalats. Kommissionen har själv hävdade att den inte gjorde någon uppskattning av ett intervall för nivån på royaltyn på grund av att royaltyn borde ha varit exakt noll (skäl 340 i det angripna beslutet).
- 228 I det angripna beslutet grundade kommissionen sin bedömning att den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll (skäl 318 i det angripna beslutet) på i huvudsak tre omständigheter.
- 229 Vad beträffar den första omständigheten, hävdade kommissionen att royaltybetalningens varierande karaktär under åren 2006–2014 gav en ”första fingervisning” om att nivån på denna betalning inte hade något samband med värdet på de immateriella rättigheterna avseende rostning (skäl 289 i det angripna beslutet). Vad beträffar den andra omständigheten, gjorde kommissionen gällande att SMBV inte beaktade värdet på de immateriella rättigheterna avseende rostning i dess förbindelser med Alki (skälen 310–313 i det angripna beslutet). Vad beträffar den tredje omständigheten förklarade kommissionen att det enligt de tillverkningsavtal som Starbucks ingått med tredje parter inte krävdes någon royalty för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning (skälen 291–309 i det angripna beslutet).
- 230 I det angripna beslutet underkände dessutom kommissionen de argument som åberopades av Konungariket Nederländerna och Starbucks under det administrativa förfarandet. Närmare bestämt ansåg kommissionen att royaltybetalningen inte motsvarade en ersättning för övertagande av affärsrisker (skälen 319–332 i det angripna beslutet) och att nivån på royaltybetalningen inte motiverades av de belopp som Alki betalade för teknik till Starbucks US enligt avtalet om kostnadsfördelning (skälen 333–338 i det angripna beslutet).
- 231 Tribunalen ska därefter, för det första, kortfattat redogöra för den teori som kommissionen framförde i det angripna beslutet rörande SMBV:s royaltyrelaterade funktioner och rörande de relevanta normala skattereglerna. Dessa omständigheter ligger nämligen till grund för den analys av nivån på royaltyn som kommissionen gjorde i det angripna beslutet. För det andra ska tribunalen pröva Starbucks

argument om att kommissionens analys av royaltyerna inte kunde stödja sig på bevisning som inte fanns tillgänglig i april 2008. För det tredje ska tribunalen analysera Konungariket Nederländernas och Starbucks argument som avser frågan vem som utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning. För det fjärde ska det undersökas huruvida kommissionen hade fog för att konstatera, på grundval av en jämförelse med de royaltyer som föreskrivs i avtal med tredje parter, att royaltyn borde ha varit noll. För det femte ska tribunalen pröva kommissionens argument, vilket återopades vid förhandlingen, om att kommissionen i själva verket hävdade i det angripna beslutet att nivån på royaltyn borde ha varit lägre än den nivå som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning.

b) SMBV:s royaltyrelaterade funktioner

- 232 När det gäller SMBV:s funktioner som är relevanta för analysen av royaltyn, är det till att börja med utrett att bolaget rostar gröna kaffebönor som det köper av SCTC.
- 233 Vidare har kommissionen hävdad i det angripna beslutet, särskilt i skälen 49, 96, 137, 313 och 330, och i sina inlagor, att Starbucksbutikerna, både närstående och icke-närstående, är skyldiga att köpa rostat kaffe från SMBV och att SMBV således även är säljare av det rostade kaffet.
- 234 Vidare ansåg kommissionen i det angripna beslutet att de lager som SMBV köper och säljer ska, i enlighet med redovisningsstandarder, finnas med i dess balansräkning, eftersom bolaget är den enhet som ingår avtal och fakturerar butikerna.
- 235 Slutligen framgår det av det angripna beslutet, läst i sin helhet, att kommissionen anser att SMBV felaktigt presenterades som en kaffetillverkare med låg risk i rapporten om internprissättning. I skälen 319–332 i det angripna beslutet underkände kommissionen bland annat Konungariket Nederländernas och Starbuckskontakternas argument om att de avtalsmässiga överenskommelserna mellan SMBV och Alki, vilka låg till grund för skatterådgivarens rapport, medför en faktisk överföring av affärsrisker från SMBV till Alki. Dessutom förklarade kommissionen att SMBV bar affärsriskerna i sina förbindelser med SCTC och Starbucksbutikerna.
- 236 Härav följer att SMBV, enligt kommissionens mening, inte är en beställningstillverkare eller en underleverantör, med hänsyn till dess försäljning av rostat kaffe till Starbucksbutikerna, utan att det rostar kaffe för egen räkning och agerar som säljare. Enligt det angripna beslutet avses nämligen med uttrycket ”beställningstillverkning” vanligtvis en överenskommelse där ett företag bearbetar råvaror eller halvfabrikat för ett annat företags räkning.

c) De normala skattereglerna i nederländsk rätt

- 237 Såsom har konstaterats i punkt 146 ovan, innebär prövningen enligt artikel 107.1 FEUF av en skatteåtgärd som beviljats ett integrerat företag att det först ska fastställas vilka normala skatteregler som är tillämpliga på mottagaren av denna åtgärd
- 238 I skäl 232 i det angripna beslutet hävdade kommissionen att de nederländska regler mot bakgrund av vilka förhandsbeskedet om prissättning ska prövas är reglerna i det allmänna nederländska bolagsskattesystemet. Dessa regler har sammanfattats i punkterna 3–11 och 35 ovan.
- 239 I förevarande fall är det utrett att förhandsbeskedet om prissättning utfärdades för att göra det möjligt för SMBV att föregripa tillämpningen av reglerna om bolagsskatt genom att bestämma sin skattepliktiga vinst. Härav följer att förhandsbeskedet om prissättning utgör en del av det allmänna nederländska bolagsskattesystemet, vilket har till syfte att beskatta företag – integrerade eller fristående – som är skyldiga att betala bolagsskatt.

240 Det är följaktligen mot bakgrund av SMBV:s funktioner, såsom dessa har identifierats i punkterna 232–236 ovan, och de normala skattereglerna, såsom dessa har identifierats ovan, som frågan huruvida nivån på royaltyn motsvarade en nivå som skulle ha tillämpats på marknadsmässiga villkor ska bedömas.

d) Användningen av uppgifter som kommissionen åberopade, vilka inte fanns tillgängliga när förhandsbeskedet om prissättning utfärdades

241 Starbucks har gjort gällande att kommissionen, i det angripna beslutet, huvudsakligen grundade sig på uppgifter som inte fanns tillgängliga när förhandsbeskedet om prissättning utfärdades i april 2008. Mer specifikt har Starbucks hänvisat till unionsdomstolens praxis avseende kriteriet om en privat investerare, enligt vilket det är mot bakgrund av förhållandena vid tidpunkten då de ekonomiska stödåtgärderna vidtogs som det ska bedömas huruvida en viss åtgärd är ekonomiskt förnuftig, och att således varje bedömning som grundar sig på senare förhållanden ska undvikas. Samma princip har, enligt Starbucks, även fastställts i nederländsk skatterätt och i OECD:s riktlinjer.

242 Kommissionen har inte bestritt att denna princip är tillämplig i förevarande fall och har enbart gjort gällande att ett betydande antal argument till stöd för dess slutsats att förhandsbeskedet om prissättning inte var förenligt med armlängdsprincipen grundade sig på information och uppgifter som den nederländska skattemyndigheten förfogade över när förhandsbeskedet om prissättning utfärdades.

243 Tribunalen konstaterar inledningsvis att den omständigheten att det, enligt Starbucks, föreskrivs i nederländsk skatterätt och i OECD:s riktlinjer att det är nödvändigt att undvika varje bedömning som grundar sig på förhållandena efter utfärdandet av ett förhandsbesked om prissättning för att pröva huruvida förhandsbeskedet är förenligt med armlängdsprincipen saknar betydelse för prövningen i förevarande mål av förhandsbeskedet om prissättning mot bakgrund av villkoren i artikel 107 FEUF.

244 Starbucks har grundat sitt argument på en analog tillämpning av unionsdomstolens praxis, enligt vilken det är mot bakgrund av förhållandena vid tidpunkten då stödåtgärderna vidtogs som det ska bedömas huruvida medlemsstaten eller det berörda offentliga organet har agerat som en medveten privat aktör i en marknadsekonomi i syfte att fastställa om dess agerande var ekonomiskt förnuftigt. Varje bedömning som grundar sig på senare förhållanden ska således undvikas (dom av den 25 juni 2015, SACE och Sace BT/kommissionen, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 93; se även, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2002, Frankrike/kommissionen, C-482/99, EU:C:2002:294, punkterna 69 och 71, och dom av den 5 juni 2012, kommissionen/EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, punkt 105).

245 I det avseendet räcker det att påpeka att fastställandet av ett internpris i enlighet med marknadsvillkoren inte har sin grund i principen om likabehandling av offentliga och privata företag, utan – såsom kommissionen har medgett – i det legitima syftet med ett sådant förhandsbesked i skattefrågor som förhandsbeskedet om prissättning, vilket är att, av rättssäkerhetsskäl, på förhand fastställa tillämpningen av en skattebestämmelse.

246 Det ska konstateras att i den mån som kommissionen anser att utfärdandet av ett sådant förhandsbesked i skattefrågor som förhandsbeskedet om prissättning ger upphov till ett nytt stöd, borde stödet ha anmälts till kommissionen innan det genomfördes, i enlighet med artikel 108.3 FEUF. Om kommissionen hade tagit ställning till en sådan anmälan, skulle den inte ha kunnat beakta uppgifter som inte var kända eller som rimligen kunde förutses vid tidpunkten för dess beslut. Kommissionen kan därför inte kritisera den berörda medlemsstaten för att inte ha beaktat uppgifter som inte var kända eller rimligen kunde förutses vid tidpunkten för utfärdandet av det aktuella förhandsbeskedet.

- 247 I det sammanhanget ska det först erinras om att det framgår av artikel 1 och av skäl 40 i det angripna beslutet att den åtgärd som bestrids av kommissionen endast är förhandsbeskedet om prissättning.
- 248 För det andra, även om det är riktigt att förhandsbeskedet om prissättning kunde återkallas eller ändras under dess giltighetstid, mellan åren 2007–2017, ska det påpekas att kommissionen, i det angripna beslutet, inte ansåg att den omständigheten att de nederländska myndigheterna inte hade återkallat eller ändrat förhandsbeskedet om prissättning under dess giltighetstid hade gett SMBV en fördel. I punkt 6 andra strecksatsen i förhandsbeskedet om prissättning, jämförd med punkt 4 första strecksatsen i samma förhandsbesked, föreskrivs att förhandsbeskedet ska upphöra att gälla när det sker en väsentlig förändring av de förhållanden och omständigheter som godkänts genom förhandsbeskedet om prissättning, såvida inte parterna i godo har kommit överens om en översyn av förhandsbeskedet. Det fanns således inte något som hindrade kommissionen från att slå fast att en väsentlig förändring av de förhållanden och omständigheter som godkänts genom förhandsbeskedet om prissättning hade skett och att en fortsatt tillämpning av förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en selektiv fördel.
- 249 Vad för det tredje beträffar kommissionens argument om att förhandsbeskedet om prissättning, efter det sjätte räkenskapsåret som avslutades den 31 december 2013, var föremål för en kontroll efter halva tiden och att förhandsbeskedet inte ändrades vid detta tillfälle, räcker det att konstatera att kommissionen inte någonstans i det angripna beslutet hävdade att den omständigheten att förhandsbeskedet om prissättning inte ändrades eller återkallades, till följd av denna kontroll efter halva tiden, skulle ha gett SMBV en fördel enligt artikel 107.1 FEUF.
- 250 Härav följer att under dessa omständigheter ska prövningen av huruvida det föreligger en fördel som följer av ett förhandsbesked, såsom förhandsbeskedet om prissättning, göras mot bakgrund av förhållandena vid tidpunkten då förhandsbeskedet utfärdades. Detta konstaterande innebär att kommissionen är skyldig att avstå från bedömningar som grundar sig på förhållandena efter utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning.
- 251 Tribunalen godtar följaktligen Starbucks argument om att kommissionen, med hänsyn till omständigheterna i det aktuella fallet, inte kunde grunda sin analys på uppgifter som inte fanns tillgängliga eller rimligen kunde förutses vid utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning i april 2008.

e) Frågan huruvida de immateriella rättigheterna avseende rostning motsvarade ett värde för SMBV

- 252 Genom det andra argumentet, som det har redogjorts för i skälen 310–332 i det angripna beslutet (se punkt 230 ovan), försökte kommissionen i huvudsak att visa att det i princip inte var motiverat att SMBV betalade en royalty till Alki, eftersom SMBV, enligt kommissionens mening, inte beaktade värdet på de immateriella rättigheterna avseende rostning. Detta argument består av två delar. Kommissionen ansåg för det första att SMBV inte utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt på marknaden. För det andra konstaterade kommissionen att rostningsverksamheten inte genererade tillräcklig vinst för att möjliggöra royaltybetalningar.

1) Frågan huruvida SMBV utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt på marknaden

- 253 Vad beträffar argumentet att SMBV inte utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt på marknaden, förklarade kommissionen, i skälen 310–313 i det angripna beslutet, att värdet på de immateriella rättigheterna avseende rostning inte ”beakta[de]s” av rostningsföretaget, det vill säga SMBV, i de särskilda förbindelserna mellan Alki och SMBV. Enligt kommissionen låg betydelsen av sakkunskapen om rostning och rostningskurvorna i att säkerställa en konsekvent smak som är

förknippad med varumärket och de individuella produkterna. Kommissionen drog därav slutsatsen att värdet på Starbucks sakkunskap om rostning och rostningskurvor ”utnyttja[de]s” bara när Starbucksprodukter såldes under Starbucks varumärke av butikerna. Vidare hävdade kommissionen att sakkunskaperna om rostning och rostningskurvorna inte i sig genererade värde för rostningsföretaget på ett kontinuerligt sätt om de inte kunde utnyttjas på marknaden. Kommissionen ansåg att när det gäller SMBV ”tyck[te]s” sakkunskapen om rostning och rostningskurvorna utgöra en teknisk specifikation för hur rostningen ska framskrida beroende på inköpsbolagets preferens eller val. Det faktum att de specifikationer som faststälts av Alki avseende rostningsprocessen och i synnerhet rostningskurvorna gjorde det möjligt för SMBV att rosta kaffe som säljs under Starbucks varumärke gav, enligt kommissionen, inte SMBV några fördelar i form av ökad försäljning eller ökat försäljningspris, med tanke på att SMBV i princip inte sålde sin produktion till slutkonsumenter som värdesatte Starbucks varumärke. Slutligen tillade kommissionen att SMBV sålde praktiskt taget all sin produktion till butiker som omfattas av Starbucks franchise och att det således inte utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt på marknaden.

- 254 Kommissionen har i sina inlagor även anfört att värdet på de immateriella rättigheterna avseende rostning utnyttjas först när produkterna säljs till slutkonsumenter som uppskattar den konsekventa smak som är förknippad med det aktuella varumärket. Ur ekonomisk synvinkel skulle det inte vara förnuftigt att rostningsföretaget/kaffetillverkaren betalar en royalty för att använda de immateriella rättigheterna avseende rostning, när vederbörande inte direkt säljer den färdiga produkten. Detta beror på att i ett sådant fall använder rostningsföretaget/kaffetillverkaren dessa immateriella rättigheter för att rosta kaffebönorna på beställarens begäran.
- 255 Inledningsvis ska det först [*konfidentiellt*]. Härav följer att SMBV, enligt rostningsavtalet, var skyldigt att betala royalty för att få använda de immateriella rättigheterna avseende rostning.
- 256 Vidare ska det konstateras att kommissionen, i det angripna beslutet, inte gjorde gällande att dess ståndpunkt om att utnyttjandet av de immateriella rättigheterna avseende rostning sker bland slutkonsumenterna, utgjorde ett kriterium som föreskrivs i nederländsk skatterätt. Däremot framgår det av skälen 310–313 i det angripna beslutet, jämförda med de inledande skälen som redogör för kommissionen ståndpunkt efter antagandet av beslutet att inleda förfarandet, att kommissionen gjorde en rent ekonomisk granskning som den grundade på OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995 och år 2010.
- 257 Mot bakgrund av dessa överväganden, ska tribunalen undersöka huruvida kommissionens ståndpunkt, som det redogjordes för i skälen 298, 300 och 310–313 i det angripna beslutet, att SMBV inte direkt utnyttjade de immateriella rättigheterna på marknaden på grund av att det inte sålde produkterna till slutkonsumenter är välgrundad.
- 258 I det avseendet ska det konstateras att de förklaringar som ges i skälen 310–313 i det angripna beslutet inte är trovärdiga. Kommissionens resonemang i skälen 310–313 i det angripna beslutet och i dess inlagor vid tribunalen grundar sig i huvudsak på antagandet att värdet på de immateriella rättigheterna avseende rostning utnyttjas först när produkterna säljs till slutkonsumenter som uppskattar den konsekventa smak som är förknippad med det aktuella varumärket och att det ur ekonomisk synvinkel inte skulle vara förnuftigt att rostningsföretaget/kaffetillverkaren betalar en royalty för att använda de immateriella rättigheterna avseende rostning, när vederbörande inte direkt säljer den färdiga produkten. Detta antagande har emellertid inte styrkts av de faktiska omständigheter som faststälts i det angripna beslutet.
- 259 För det första är det nämligen ostridigt mellan parterna att de immateriella rättigheterna avseende rostning i princip kunde motsvara ett ekonomiskt värde. För det andra är det även ostridigt mellan parterna att SMBV är ett rostningsföretag som var tvunget att använda de immateriella rättigheterna

avseende rostning för att rosta sitt kaffe. För det tredje har kommissionen hävdad att Starbucksbutikerna, både närstående och icke-närstående, är tvungna att köpa rostat kaffe från SMBV och att SMBV således även är säljaren av rostat kaffe.

- 260 I det sammanhanget ska det konstateras att det var fel av kommissionen att fokusera sin bedömning på antagandet att värdet av de immateriella rättigheterna avseende rostning utnyttjas först när produkterna säljs till slutkonsumenter. Frågan vem som slutligen ska bära de kostnader som motsvarar ersättningen för värdet av de immateriella rättigheter som använts för kaffetillverkningen skiljer sig klart från frågan huruvida de immateriella rättigheterna avseende rostning var nödvändiga för att möjliggöra för SMBV att tillverka rostat kaffe enligt de kriterier som krävdes av Starbucksbutikerna, till vilka SMBV för egen räkning säljer kaffet.
- 261 För det fall SMBV säljer kaffe som det har rostat till Starbucksbutiker som kräver att kaffet har rostats i enlighet med Starbucks specifikationer, är det troligt att SMBV, i avsaknad av rätten att använda eller – för att återge terminologin i det angripna beslutet – utnyttja de immateriella rättigheterna avseende rostning, inte skulle kunna tillverka och leverera rostat kaffe i enlighet med Starbucks specifikationer till butikerna med samma namn.
- 262 Därav ska slutsatsen dras att, i motsats till vad kommissionen har hävdad, SMBV:s betalning av en royalty för att använda de immateriella rättigheterna avseende rostning inte är helt ekonomiskt irrationellt. De immateriella rättigheterna var nämligen nödvändiga för att bedriva SMBV:s ekonomiska verksamhet, det vill säga att tillverka rostat kaffe i enlighet med Starbucks specifikationer. Härav följer att SMBV faktiskt får ut ett mervärde från användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning, utan vilket företaget därefter inte skulle kunna sälja det rostade kaffet vidare till Starbucksbutikerna.
- 263 Vidare kan tribunalen inte godta kommissionens argument om att det är Starbucksbutikerna som betalar royaltyer till Starbucks Coffee Emea som redan innefattar en ersättning [*konfidentiellt*]. Redogörelserna inom ramen för detta resonemang i det angripna beslutet innehåller inte någon bevisning till stöd för denna ståndpunkt. Den omständigheten att Starbucksbutikerna betalar en royalty till Starbucks Coffee Emea utesluter vidare inte att SMBV kan övervältra [*konfidentiellt*] i det pris som butikerna debiteras. Dessutom kan den omständigheten, enligt kommissionen, att Starbucksbutikerna betalar en andra royalty [*konfidentiellt*] till Starbucks Coffee Emea, [*konfidentiellt*], medföra en fördel på sin höjd för det sistnämnda företaget, men inte för SMBV.
- 264 Av det ovan anförda följer att kommissionen gjorde en felaktig bedömning när den, i skälen 298 och 300 i det angripna beslutet, fann att ett icke-närstående tillverkningsföretag utnyttjar immateriella rättigheter avseende rostning endast om det säljer sina produkter till slutkonsumenter. Utnyttjandet av de immateriella rättigheterna avseende rostning är nämligen inte begränsat till de situationer då ett rostningsföretag säljer sitt kaffe på detaljmarknaden till slutkonsumenterna, utan omfattar även sådana situationer som SMBV:s, där ett rostningsföretag är verksamt som säljare på grossistmarknaden. Enbart förädling av kaffet för en beställares räkning, som tillhandahåller tekniska specifikationer för tillverkningen, räcker däremot inte för att visa att sådana immateriella rättigheter har utnyttjats.
- 265 Det ska följaktligen anges att kommissionen gjorde en felaktig bedömning när den slog fast att SMBV, såsom det beskrevs i det angripna beslutet, inte skulle betala royalty på grund av att det inte utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt på marknaden.

2) Frågan huruvida SMBV gick med förlust på sin rostningsverksamhet

- 266 Konungariket Nederländerna och Starbucks har bestritt kommissionens argument, som anges i skälen 314–317 i det angripna beslutet, om att SMBV sedan år 2010 gick med förlust på sin rostningsverksamhet, en situation som inte gjorde det möjligt att betala en royalty för de immateriella

rättigheterna avseende rostning. Enligt Konungariket Nederländerna tog kommissionen bland annat inte tillräcklig hänsyn till det faktum att de bönor som SMBV köpte även användes för kaffetillverkning av tredje part. Kommissionen ansåg således att detta visade att den metod som användes för att fastställa nivån på royaltyn som en justeringsvariabel, vilken godtogs i förhandsbeskedet om prissättning, inte var förenlig med armlängdsprincipen.

- 267 Kommissionen har genmält att enligt de uppgifter som den fick från Starbucks under det administrativa förfarandet förädlades endast en begränsad del av det rostade kaffet av utomstående tillverkare. Kommissionen anser att den därför gjorde en riktig bedömning när den fann att praktiskt taget alla bönor som SMBV köpte förädlades inom ramen för dess egen kaffetillverkningsverksamhet.
- 268 I det angripna beslutet konstaterade kommissionen i huvudsak att SMBV sedan år 2010 gick med förlust på sin rostningsverksamhet och att royaltybetalningen från SMBV till Alki finansierades delvis genom SMBV:s andra verksamheter, utan att det förelåg några utsikter till framtida vinst från rostningen. Enligt kommissionen genererade rostningsverksamheten inte tillräcklig vinst för att möjliggöra royaltybetalningar. Vidare har kommissionen hävdats att den royalty som betalades av SMBV till Alki för de immateriella rättigheterna avseende rostning i ett koncernsamarbete "tyck[te]s" strukturellt sett ha som enda syfte att flytta vinst från SMBV:s återförsäljningsfunktion till Alki.
- 269 Tribunalen konstaterar inledningsvis att kommissionens resonemang grundar sig på antagandet att det är nödvändigt att gå med vinst på rostningsverksamheten för att kunna betala en royalty för de immateriella rättigheterna avseende rostning. Kommissionen har dock inte visat att de nederländska skattereglerna föreskriver att skyldigheten att betala en royalty är avhängig den aktuella verksamhetens lönsamhet. Frågan huruvida SMBV:s rostningsverksamhet var lönsam saknar dessutom samband med frågan huruvida en skyldighet att betala en sådan royalty som den som är fråga i förevarande fall kunde vara ekonomiskt motiverad.
- 270 Det ska i det avseendet först påpekas att kommissionen har hävdats att rostningsverksamheten inte genererade tillräcklig vinst, under den period som började år 2010. Detta konstaterande avser således inte hela giltighetstiden för förhandsbeskedet om prissättning (vilken började år 2007).
- 271 Vidare ska det konstateras att kommissionen, såsom har angetts i punkterna 243–251 ovan, med hänsyn till omständigheterna i det aktuella fallet, var skyldig att undvika varje bedömning som grundar sig på förhållandena efter utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning. Kommissionen har dock inte förklarat i det angripna beslutet hur de förluster som den har nämnt i skälen 314–317 i nämnda beslut skulle ha varit förutsebara vid den tidpunkt då förhandsbeskedet om prissättning utfärdades, då de hänför sig till SMBV:s situation från och med år 2010. Kommissionen har således inte visat att den hade fog för att stödja sig på den omständigheten att SMBV sedan år 2010 hade gått med förlust på sin rostningsverksamhet.
- 272 Slutligen, i den mån som Starbucks har hävdats att SMBV:s rostningsverksamhet alltid har varit lönsam, ska det under alla omständigheter påpekas att kommissionen gjorde sin bedömning utifrån en jämförelse av Starbucksbutikernas intäkter med värdet på SMBV:s inköp av gröna kaffebönor från SCTC. Inom ramen för det tredje resonemanget har dock kommissionen just hävdats att prishöjningen på gröna kaffebönor från och med år 2010 var alltför hög. Det framgår således redan av kommissionens argument i det angripna beslutet att kostnaderna för råkaffe var betydligt övervärderade och att de förluster som den har hänvisat till i det angripna beslutet följaktligen inte existerade, åtminstone inte i den omfattning som konstaterades i skälen 314–317 i det angripna beslutet.
- 273 Dessa konstateranden räcker för att underkänna kommissionens argument att SMBV inte kunde betala en royalty för de immateriella rättigheterna avseende rostning på grund av att företaget gick med förlust på sin rostningsverksamhet.

- 274 Starbucks har under alla omständigheter hävdatt att kommissionens beräkning är felaktig, på grund av att det inte beaktades att en betydande volym av de totala inköpen av råkaffe inte rostades av SMBV. Kommissionen har hävdatt att detta argument ska avvisas, eftersom denna uppgift är ny och motstridig med hänsyn till de uppgifter som lämnades under det administrativa förfarandet.
- 275 Tribunalen konstaterar att kommissionen har medgett, både i fotnot nr 155 i det angripna beslutet och i sina inlagor, att de uppgifter som Starbucks lämnade under det administrativa förfarandet ledde till slutsatsen att praktiskt taget allt råkaffe som köptes av SMBV, med undantag av en "begränsad volym" som hade levererats till tredje part, också hade rostats av SMBV. I det sammanhanget har kommissionen hänvisat till skrivelsen från Starbucks-kontakterna som skickades till kommissionen den 23 september 2015. Det framgår emellertid av nämnda skrivelse att berörd tredje part hade ett avtal om beställningstillverkning med Starbucks-koncernen som avsåg "till övervägande del" (predominantly) tillverkning av andra produkter än rostat kaffe, "men även rostning av råkaffe som sådant (om än i begränsade volymer)". Hänvisningen till "begränsade volymer" tyder på att berörd tredje part tillverkade en begränsad kvantitet rostat kaffe jämfört med sin tillverkning av andra produkter än kaffepulver, men tyder inte på att tredje part tillverkade försumbara kvantiteter rostat kaffe. Kommissionen blev således under det administrativa förfarandet underrättad om att en del av det råkaffe som köptes av SMBV inte rostades av SMBV. Kommissionens invändning om att Starbucks argument ska avvisas, vilken avser att detta argument grundar sig på uppgifter som inte kom till kommissionens kännedom under det administrativa förfarandet, saknar således stöd i de faktiska omständigheterna och ska lämnas utan avseende.
- 276 När det gäller frågan huruvida det finns fog för Starbucks argument om att kommissionen beaktade samtliga belopp som motsvarade SMBV:s inköp av råkaffe såsom kostnader vid sin beräkning, trots att en betydande volym av de totala inköpen av råkaffe inte hade rostats av SMBV, konstaterar tribunalen att kommissionen har hävdatt att Starbucks, i de handlingar som översändes den 29 maj 2015, inte uppgav att en betydande andel gröna kaffebönor hade rostats av tredje part. Som Starbucks har anfört avsåg emellertid svaret på fråga 2 i skrivelsen från Starbucks-kontakterna av den 29 maj 2015, som kommissionen har åberopat i sina inlagor, fördelningen av SMBV:s intäkter på dess olika funktioner, och inte fördelningen av företagets kostnader på dessa funktioner. Härav följer att Starbucks-kontakternas svar, vilka kommissionen, enligt sina inlagor, lade till grund för sitt konstaterande att SMBV:s rostningsfunktion hade genererat förluster från och med år 2010, inte var tillräckliga för att kommissionen skulle kunna komma fram till denna slutsats.
- 277 Såsom har angetts i punkt 275 ovan hade dessutom kommissionen, när det angripna beslutet antogs, redan tillgång till upplysningar om att dess beräkning, som anges i skäl 314 i det angripna beslutet och som bestod i att dra av det pris som betalats av SMBV till SCTC för gröna kaffebönor från intäkterna från kafferostningen, var felaktig.
- 278 Härav följer att kommissionen inte visade att SMBV sedan år 2010 gick med förlust på sin rostningsverksamhet, en situation som inte gjorde det möjligt att betala en royalty för de immateriella rättigheterna avseende rostning.

f) Jämförelse med rostningsavtal som Starbucks ingått med tredje parter och jämförelse med liknande licensavtal "på marknaden"

- 279 Genom det tredje argumentet som det har redogjorts för i det angripna beslutet (se punkt 229 ovan), försökte kommissionen i huvudsak att förklara att det i de tillverkningsavtal som Starbucks ingått med tredje parter och vissa avtal som ingåtts mellan Starbucks konkurrenter och utomstående rostningsföretag inte föreskrevs någon royalty för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning (skälen 291–309 i det angripna beslutet).

- 280 I det sammanhanget förklarade kommissionen, i skäl 309 i det angripna beslutet, att en internprissättningsanalys av huruvida den royalty som betalades av SMBV till Alki för immateriella rättigheter avseende rostning var grundad på armlängdsprincipen ledde till slutsatsen att ingen royalty borde betalas för dessa immateriella rättigheter inom ramen för detta specifika förhållande. Kommissionen grundade detta konstaterade dels på en analys av de tillverkningsavtal som Starbucks ingått med tredje parter, dels på en jämförelse med de avtal som ingicks mellan Starbucks konkurrenter och utomstående rostningsföretag. Det framgår bland annat av skälen 291 och 299 i det angripna beslutet att kommissionen försökte att fastställa nivån på en royaltybetalning grundad på armlängdsprincipen mellan SMBV och Alki.
- 281 Konungariket Nederländerna och Starbucks är oense med kommissionen i frågan huruvida de avtal som Starbucks ingick med utomstående rostningsföretag och med tillverkare av härledda kaffeprodukter, vilka har legat till grund för den jämförelse som kommissionen gjorde, var relevanta för att göra en jämförelse med avtalen mellan Alki och SMBV, med tillämpning av CUP-metoden.
- 282 Vad beträffar frågan huruvida de tillverkningsavtal som Starbucks ingått med tredje parter innebär att royaltyn borde ha varit noll, har Konungariket Nederländerna och Starbucks i huvudsak gjort gällande följande:
- De avtal som ingicks mellan Starbucks och utomstående rostningsföretag samt tillverkare av härledda kaffeprodukter, vilka ligger till grund för det angripna beslutet, kunde inte användas för en jämförelse med avtalen mellan Alki och SMBV, grundad på CUP-metoden.
 - Kommissionens bedömning av royaltyerna grundar sig nästan uteslutande på bevisning som inte fanns tillgänglig i april 2008.
 - De flesta avtal som kommissionen använde för att jämföra transaktioner avsåg andra specifika härledda kaffeprodukter än rostade kaffeböner.
 - Alkis ersättning var oupplösligen förbunden med köpet av gröna kaffeböner från SCTC, men ingen av de transaktioner som följde av de avtal som kommissionen använde för jämförelsen var oupplösligen förbundna med en annan transaktion på detta sätt.
 - Samtliga utomstående tillverkare, vilka omnämns i det angripna beslutet, som i likhet med SMBV levererade kaffeprodukter med varumärket Starbucks till butiker eller till återförsäljare, betalade betydande royaltyer för att få använda Starbucks immateriella rättigheter avseende rostning av kaffe.
- 283 Vad beträffar de tillverkningsavtal som Starbucks ingått med tredje parter, undersökte kommissionen i ett första steg, i skälen 291–298 i det angripna beslutet, huruvida de avtal om kafferostning som Starbucks-koncernen ingått med tio utomstående företag utgjorde en direkt jämförelsepunkt för att fastställa nivån för den royaltybetalning som SMBV skulle betala till Alki. I det avseendet grundade kommissionen sin bedömning på punkt 1.36 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 2010. Med avseende på jämförelseanalysen mellan det skattskyldiga företags kontrollerade transaktioner och jämförbara okontrollerade transaktioner, anges i punkt 1.36 i OECD:s riktlinjer fem jämförelsefaktorer, som inbegriper egenskaperna hos de tillgångar eller tjänster som överförs, de funktioner som utförs av parterna, avtalsvillkoren samt parternas ekonomiska förhållanden och affärsstrategier. Kommissionen hänvisade även, i fotnot nr 147 i det angripna beslutet, till punkt 1.17 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995. Enligt sistnämnda punkt kan, vid jämförelseanalysen, de viktiga egenskaperna vara egenskaperna hos de tillgångar eller tjänster som överförs, de funktioner som utförs av parterna, avtalsvillkoren samt parternas respektive ekonomiska situation och affärsstrategier.

- 284 I ett andra steg, i skälen 299–304 i det angripna beslutet, konstaterade kommissionen att på grundval av dessa tio okontrollerade transaktioner kunde nivån för en royaltybetalning grundad på armlängdsprincipen mellan SMBV och Alki fastställas med hjälp av CUP-metoden.
- 285 För att närmare bestämt, för det första, fastställa nivån på royaltybetalningen med tillämpning av CUP-metoden, jämförde kommissionen royaltybetalningen från SMBV till Alki med de belopp som skulle betalas av tredje parter till andra företag i Starbucks-koncernen i jämförbara okontrollerade transaktioner som utförs under jämförbara omständigheter. För det andra analyserade kommissionen de avtal som ingåtts av Starbucks-koncernen med det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 samt med de företag som i skäl 300 i den version av det angripna beslutet som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* benämns ”icke-närstående tillverkningsföretag 2, 3, 4, 8, 9 och 10” (nedan kallade det icke-närstående tillverkningsföretaget 2, det icke-närstående tillverkningsföretaget 3, det icke-närstående tillverkningsföretaget 4, det icke-närstående tillverkningsföretaget 8, det icke-närstående tillverkningsföretaget 9 respektive det icke-närstående tillverkningsföretaget 10). Kommissionen konstaterade att dessa tredje parter inte betalade några royaltier på grundval av deras licensavtal med Starbucks-koncernen om de inte utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt på marknaden. För det tredje konstaterade kommissionen, vad gäller förbindelserna mellan Starbucks-koncernen och de företag som i skäl 303 i den version av det angripna beslutet som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* benämns som ”icke-närstående tillverkningsföretag 5, 6 och 7” (nedan kallade det icke-närstående tillverkningsföretaget, 5, det icke-närstående tillverkningsföretaget 6 respektive det icke-närstående tillverkningsföretaget 7), att det endast var de licensavtal om varumärke och teknik som ingåtts av Starbucks med dessa tredje parter som omfattade en royaltybetalning.
- 286 I ett tredje steg konstaterade kommissionen, i skäl 309 i det angripna beslutet, att det enligt de rostningsavtal som Starbucks-koncernen ingått med tio utomstående företag inte krävdes någon royalty för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning. Kommissionen fann därför att ingen royalty borde betalas för dessa immateriella rättigheter inom ramen för det specifika förhållandet mellan SMBV och Alki.
- 287 Utan att det i detta skede är nödvändigt att pröva huruvida kommissionens val av relevanta omständigheter för jämförelseanalysen, nämligen egenskaperna hos de tillgångar eller tjänster som överförs, de funktioner som utförs av parterna, avtalsvillkoren samt parternas respektive ekonomiska situation och affärsstrategier, var felaktigt, konstaterar tribunalen att det finns flera omständigheter i samband med denna analys som utgör hinder för en jämförelse mellan, å ena sidan förhållandet mellan Starbucks-koncernen och tredje parter och, å andra sidan, förhållandet mellan SMBV och Alki. Dessa omständigheter anges i punkterna 288–345 nedan.

1) De avtal som ingicks efter förhandsbeskedet om prissättning

- 288 Det ska noteras att sju av de tio avtal som kommissionen undersökte, det vill säga de avtal som ingicks med de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 3, 4, 7, 8, 9 och 10, ingicks efter utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning. Eftersom kommissionen inte har förklarat hur dessa avtal var tillgängliga eller rimligen kunde förutses vid utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning, kunde den inte, av de skäl som har angetts i punkterna 243–251 ovan, grunda sin analys av förhandsbeskedet om prissättning på omständigheter som hänför sig till tiden efter utfärdandet av förhandsbeskedet. Dessa sju avtal ska således lämnas utan avseende vid jämförelseanalysen.

2) De avtal som ingicks med företag som inte rostar kaffe

- 289 Som har angetts i punkterna 232–236 ovan, är SMBV ett företag som rostar råkaffe och som betalar en royalty till Alki för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning.

- 290 I skäl 295 i det angripna beslutet medgav kommissionen att av de tio utomstående företag som ingått ett avtal med Starbucks-koncernen var det vissa som inte rostade kaffe. Det är dock allmänt känt att ett företag som inte rostar kaffe inte kommer att betala en royalty till Starbucks-koncernen för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning för att tillverka rostat kaffe.
- 291 I det angripna beslutet lade kommissionen inte heller fram några uppgifter som visar att de avtal inom ramen för vilka tredje part inte tillverkade rostat kaffe var jämförbara med det avtal som ingicks mellan SMBV och Alki. Detta konstaterande utesluter visserligen inte att kommissionen kunde ha grundat sin analys på transaktioner av ett företag som inte utförde exakt samma funktioner som SMBV eller som befann sig i en annan faktisk situation. I sådant fall fallet ankom det på kommissionen att motivera ett sådant val och förklara de anpassningar som den skulle ha gjort i sin analys för att beakta skillnaderna mellan företagen.
- 292 Ett avtal som hade ingåtts med ett företag som inte var ett rostningsföretag kunde följaktligen inte användas i detta fall, utan några justeringar eller anpassningar, vid jämförelseanalysen för att visa att nivån på den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll.
- 293 De avtal som ingicks med de icke-närstående tillverkningsföretagen 5, 6 och 7 avsåg inte, enligt beskrivningen av dessa i det angripna beslutet, rostning av råkaffe. Med hänsyn till att de icke-närstående tillverkningsföretagen 5, 6 och 7, i samband med de aktuella avtalen, inte utförde funktionen som kafferostningsföretag, ska slutsatsen dras att de avtal som ingicks med nämnda företag inte kunde användas i förevarande fall vid jämförelseanalysen.

3) De avtal som ingicks med företag som inte ansvarade för försäljningen av rostat kaffe till butiker eller till konsumenter

- 294 Som har angetts i punkt 235 ovan, finns de lager som SMBV köpte av SCTC och som det sålde till butikerna med i SMBV:s balansräkning, på grund av att SMBV är den enhet som ingår avtal och fakturerar butikerna. Härav följer att SMBV blev ägare till de lager av råkaffe som det rostade och sålde till butikerna. Det ska dock konstateras att om SMBV var ett fristående företag, skulle det inte ha kunnat tillverka sitt kaffe enligt Starbucks-koncernens specifikationer utan att ha fått rätt att använda de immateriella rättigheterna avseende rostning. Det skulle följaktligen inte ha kunnat tillverka sitt rostade kaffe utan att betala en royalty.
- 295 Som har angetts i punkt 236 ovan bearbetar däremot en beställningstillverkare eller en underleverantör råvaror eller halvfabrikat för beställarens räkning. De immateriella rättigheterna avseende rostning utgör följaktligen endast en teknisk specifikation för denna tillverkare eller underleverantör som vederbörande inte ska betala en royalty för till beställaren.
- 296 Det ska, för det första, noteras att kommissionen i sitt svaromål i mål T-636/16 har hävdats att de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 8 och 9, vad gäller deras avtalsförhållande med Starbucks-koncernen, var verksamma inom ramen för avtal om beställningstillverkning och att de huvudsakligen tillverkade sådana produkter som smaksatt kaffe, pulver för en varumärkesregistrerad kaffeprodukt eller pulverkaffe. Enligt kommissionen blev inte de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 8 och 9 ägare till Starbucks-komponenterna. Kommissionen har dessutom medgett att avtalen med de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 8 och 9 skiljer sig från avtalet om kafferostning mellan SMBV och Alki.
- 297 Vad, för det andra, beträffar det avtal som ingicks mellan Starbucks-koncernen och det icke-närstående tillverkningsföretaget 4, angav kommissionen, i skäl 148 tredje strecksatsen i det angripna beslutet, att avtalet syftade till att lägga ut rostningen av kaffe på underleverantörer. I det avseendet har Starbucks hävdats att det icke-närstående tillverkningsföretaget 4 köper råkaffe från Starbucks-koncernen, och

rostar det därefter i enlighet med de rostningskurvor och recept för blandning av kaffebönor som tillhandahållits av Starbucks-koncernen. Det säljer sedan allt sitt rostade kaffe till ett dotterbolag som är helägt av Starbucks-koncernen, som säljer det rostade kaffet vidare till butikerna.

- 298 Det framgår av denna beskrivning att det icke-närstående tillverkningsföretaget 4 inte sålde det kaffe som det rostade till butiker. Det har endast levererat rostat kaffe, i egenskap av underleverantör, till ett företag i Starbucks-koncernen som ägnade sig åt att sälja detta kaffe. Under dessa omständigheter utgjorde de immateriella rättigheterna avseende rostning endast en teknisk specifikation för tillverkningen. Det faktum att det icke-närstående tillverkningsföretaget 4 inte betalade någon royalty till Starbucks-koncernen för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning innebär därför inte att SMBV inte var tvunget att betala en royalty till Alki.
- 299 Vad, för det tredje, beträffar det icke-närstående tillverkningsföretaget 10, har kommissionen förklarat i sina inlagor i mål T-636/16 att detta företag tillverkade och rostade gröna kaffebönor, som köptes direkt från råkaffeleverantörer, och sålde alla kaffeprodukterna med varumärket Starbucks till en enda enhet inom Starbucks-koncernen som ägnade sig åt att sälja dessa.
- 300 Det framgår av denna beskrivning att det icke-närstående tillverkningsföretaget 10 således inte sålde sitt rostade kaffe till butiker, utan till ett företag i Starbucks-koncernen som ägnade sig åt att sälja detta kaffe. Under dessa omständigheter utgjorde de immateriella rättigheterna avseende rostning endast en teknisk specifikation för tillverkningen. Det är därför inte förvånande att detta företag inte betalade någon royalty till Starbucks-koncernen för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning.
- 301 Kommissionen har genmält att såväl de icke-närstående tillverkningsföretagen 4 och 10 som SMBV tillverkar kaffeprodukter som de inte är den oberoende leverantören av på marknaden och att de följaktligen befinner sig i jämförbara situationer. Detta argument är dock inte övertygande. För att avgöra huruvida SMBV har fått en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, ska SMBV:s situation, med tillämpning av den aktuella åtgärden, jämföras med situationen för ett jämförbart företag som bedriver sin verksamhet självständigt i fri konkurrens (se punkterna 148 och 149 ovan). Jämförelseobjektet vid en sådan analys är således ett fristående företag som befinner sig i SMBV:s situation, det vill säga ett företag som rostar kaffe och säljer det till butiker på marknaden.
- 302 Med hänsyn till dessa skillnader mellan SMBV:s situation och situationen för de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 4, 8, 9 och 10 och i avsaknad av ytterligare uppgifter som skulle tyda på att det trots allt förelåg en jämförbarhet mellan de aktuella avtalen, fanns det således anledning att underkänna jämförelseanalysen av de avtal som ingicks mellan Starbucks-koncernen och nämnda företag.

4) De avtal som avsåg andra produkter än rostat kaffe

- 303 I skäl 295 i det angripna beslutet medgav kommissionen att av de tio utomstående företag som ingått ett avtal med Starbucks-koncernen var en del av dem verksamma inom produktionen av konsumtionsfärdiga drycker eller andra produkter och ingredienser för framställning av drycker och att alla tio utomstående företag följaktligen inte tillverkade rostat kaffe. I samma skäl anges det att det var de avtal som ingåtts med de icke-närstående tillverkningsföretagen 2, 3, 4 och 10 som utgjorde de avtal som avsåg rostning av råkaffe.
- 304 Såsom har angetts i punkt 296 ovan, medgav kommissionen att de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 8 och 9, vad gäller deras avtalsförhållande med Starbucks-koncernen, huvudsakligen tillverkade sådana produkter som smaksatt kaffe, pulver för en varumärkesregistrerad

kaffeprodukt eller pulverkaffe. Kommissionen har dessutom medgett att avtalen med de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 8 och 9 skiljer sig i det avseendet från avtalet om kafferostning mellan SMBV och Alki.

- 305 Det ska vidare påpekas att kommissionen, i svaromålet i mål T-636/16, har hävdats att dess bedömning av avtalen med tredje parter i princip inte grundar sig på de avtal som ingicks med de icke-närstående tillverkningsföretagen 5, 6 och 7, på grund av skillnaderna i sakkunskap på licens – det vill säga de immateriella rättigheterna avseende rostning, i motsats till sakkunskap vad gäller produktion av konsumtionsfärdiga drycker – och dessa företags plats i försörjningskedjan – det vill säga det faktum att SMBV rostar kaffebönorna och sedan säljer dem vidare till distributörer eller till utomstående tillverkare, medan de icke-närstående tillverkningsföretagen 5, 6 och 7 tillverkar kafferelaterade produkter som de säljer direkt till sina kunder, i detta fall huvudsakligen till stormarknader.
- 306 Vad beträffar avtalsförhållandena mellan Starbucks-koncernen och de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 5, 6, 7, 8 och 9, ska det noteras att kommissionen, i det angripna beslutet, inte har lagt fram några uppgifter som tyder på att de avtal enligt vilka tredje part inte tillverkar rostat kaffe för att säljas till butiker som är närstående eller icke-närstående till Starbucks-koncernen skulle vara jämförbara med det avtal som ingicks mellan SMBV och Alki. Det framgår nämligen av bland annat skälen 298 och 300 i det angripna beslutet att i samband med jämförelsen mellan den royalty som SMBV betalade till Alki och de royaltier som i förekommande fall föreskrevs i de tio avtal som ingåtts mellan Starbucks-koncernen och tredje parter, fann kommissionen att den relevanta omständigheten för jämförbarheten var frågan huruvida den tredje parten utnyttjade de immateriella rättigheterna direkt på marknaden genom att sälja produkter till slutkonsumenter.
- 307 Enligt kommissionen hade dock de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 5, 6, 7, 8 och 9 inte en rostningsfunktion som avsåg samma produkt som SMBV:S kafferostningsfunktion. Kommissionen har därför inte lyckats visa att dessa avtal var tillräckligt jämförbara med det rostningsavtal som ingicks mellan SMBV och Alki.
- 308 Av detta skäl ska följaktligen i förevarande fall avtalen mellan Starbucks-koncernen och de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 5, 6, 7, 8 och 9 också lämnas utan avseende vid jämförelseanalysen.

5) Det avtal som föreskriver betalning av en royalty för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning

- 309 Vad beträffar det avtal som ingicks mellan Starbucks-koncernen och det icke-närstående tillverkningsföretaget 3, gjorde kommissionen, i skäl 148 andra strecksatsen i det angripna beslutet, gällande att enligt ett licensavtal avseende rostning tillhandahöll det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 kafferostningstjänster. Kaffet såldes till Starbucks-koncernen och till ett samriskföretag, som ägdes av det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 och Starbucks-koncernen (nedan kallat samriskföretaget), som drev Starbucks-butikerna i ett land utanför unionen. Det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 betalade en rostningsavgift till Starbucks-koncernen, som uppgick till ett fast belopp, för en viss mängd råkaffe som producerades och såldes till samriskföretaget.
- 310 I skäl 301 i det angripna beslutet tillade kommissionen att det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 betalade en royalty till Starbucks-koncernen bara när det sålde sin produktion till samriskföretaget. Kommissionen ansåg att det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 i det fallet "utnyttja[de] de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt på marknaden genom en närstående part", så att royaltybetalningen "tycks" täcka distributionen av produkter med varumärket Starbucks till tredje parter genom samriskföretaget. Enligt kommissionen bekräftas denna slutsats av det faktum att när det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 sålde vidare det rostade kaffet till Starbucks-koncernen, i stället

för till samriskföretaget, och distributionen och utnyttjandet på marknaden av varumärket säkerställdes av Starbucks-koncernen, betalades ingen royalty av det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 till Starbucks för de immateriella rättigheterna avseende rostning.

- 311 Tribunalen konstaterar att det är ostridigt mellan kommissionen och Starbucks att när det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 säljer sina rostade bönor till samriskföretaget för ett visst område, betalar det en rostningslicensavgift till Starbucks-koncernen med ett fast belopp för en viss mängd rostat och förpackat kaffe och att när det säljer sina rostade bönor till Starbucks [*konfidentiellt*], betalas det inte någon rostningslicensavgift.
- 312 Detta konstaterande motsäger tydligt kommissionens teori om att det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 inte betalade någon royalty på grundval av det licensavtal som det ingick med Starbucks-koncernen om det inte utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt bland slutkonsumenterna på marknaden. I likhet med vad Starbucks har anfört anser tribunalen att skyldigheten för det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 att betala en royalty endast grundar sig på företagets försäljning av rostat kaffe till butikerna i det aktuella området, oberoende av huruvida butikerna distribuerar det rostade kaffet till slutkonsumenten eller ej.
- 313 I det sammanhanget har kommissionen gjort gällande att det finns en skillnad mellan situationen för det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 och SMBV:s situation, som består i det faktum att det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 och Starbucksbutikerna i det aktuella området kontrolleras av samma enhet, nämligen moderbolaget till det icke-närstående tillverkningsföretaget 3. Kommissionen har även anfört att royaltybetalningen av det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 "tycks" ha gjorts för samriskföretagets räkning, snarare än som ersättning för att det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 har använt de immateriella rättigheterna avseende rostning.
- 314 Det ska först och främst konstateras att det, såsom har angetts i punkterna 194–196 ovan, i princip ankommer på kommissionen att i det angripna beslutet bevisa att ett stöd föreligger.
- 315 Denna skyldighet har inte fullgjorts om kommissionen nöjer sig med att göra prima facie-konstateranden, såsom i förevarande fall, när den begränsar sig till att slå fast att royaltybetalningen "tycks" täcka distributionen av produkter med varumärket Starbucks till tredje parter genom samriskföretaget eller att den "tycks" ha gjorts för samriskföretagets räkning.
- 316 Vidare ska det noteras att skillnaden mellan SMBV:s situation och situationen för det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 som kommissionen har hänvisat till, det vill säga den omständigheten att det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 sålde sitt rostade kaffe genom samriskföretaget till de Starbucksbutiker som finns i det aktuella området, inte påverkar det faktum att en rostningslicensavgift, med ett fast belopp för en viss mängd rostat och förpackat kaffe, betalades av det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 till Starbucks-koncernen. [*konfidentiellt*]
- 317 Slutligen har kommissionen själv hävdats i sina inlagor att eftersom det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 och samriskföretaget är närstående parter, går det inte att göra en direkt jämförelse med förhållandet mellan SMBV och Starbucksbutikerna i EMEA-regionen. Detta konstaterande försvagar än mer kommissionens teori om att avtalsförhållandena mellan det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 och Starbucks-koncernen är jämförbara med dem som föreligger mellan SMBV och Alki och gör det möjligt att dra slutsatsen att royaltyn borde vara noll.
- 318 Sammanfattningsvis framgår det av det ovan anförda att, i motsats till vad kommissionen hävdade i det angripna beslutet, det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 var ett rostningsföretag som betalade en royalty till Starbucks-koncernen för användningen av immateriella rättigheter avseende rostning.

319 Av de skäl som angetts i punkterna 289–318 ovan finner följaktligen tribunalen att kommissionen inte har lyckats visa att en jämförelse mellan, å ena sidan, avtalsförhållandena mellan Alki och SMBV och, å andra sidan, avtalsförhållandena mellan Starbucks-koncernen och de icke-närstående tillverkningsföretagen 1 och 3–10 gjorde det möjligt att dra slutsatsen att nivån på royaltyn som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll.

6) *Det avtal som ingicks med det icke-närstående tillverkningsföretaget 2*

320 Det framgår av skäl 148 första strecksatsen i det angripna beslutet att Starbucks-koncernen ingick två typer av avtal med det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 för att lägga ut rostningen av kaffe på underleverantörer, vilka har ändrats flera gånger. Enligt ett licensavtal om teknik, som ingicks före år 2008, beviljade ett bolag inom Starbucks-koncernen en icke-exklusiv licens till det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 för att bland annat använda Starbucks teknik och sakkunskap för att framställa och sälja rostat kaffe till utvalda tredje parter som Starbucks hade ingått leveransavtal med, nämligen i huvudsak det icke-närstående tillverkningsföretaget 5. I genomgåld måste det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 utföra tjänsterna så att det säkerställs att det rostade kaffet är av hög kvalitet, och därför måste det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 bland annat uppfylla vissa standarder för kvalitetssäkring som fastställts av Starbucks. I licensavtalet om teknik föreskrevs att det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 inte behövde betala några avgifter för licensen. I ett avtal om leverans av råkaffe föreskrevs att det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 hade en skyldighet att köpa gröna kaffeböner uteslutande från Starbucks-koncernen till ett fast pris för en viss mängd. Licensavtalet om teknik och leveransavtalet ingicks med två olika enheter inom Starbucks-koncernen.

321 I skälen 300 och 302 i det angripna beslutet, angav kommissionen även det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 betalade ingen royalty enligt det licensavtal som det ingått med Starbucks-koncernen om det inte utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt på marknaden genom att sälja produkterna till slutkonsumenter. Det ska dock konstateras att det framgår av beskrivningen i skäl 148 i det angripna beslutet att det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 inte sålde sitt rostade kaffe till slutkonsumenter.

322 När det gäller frågan huruvida det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 befann sig i en situation som var jämförbar med SMBV:s situation, ska det konstateras att avtalsupplägget mellan det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 och Starbucks-koncernen hade nära anknytning till det som ingicks mellan det icke-närstående tillverkningsföretaget 5 och Starbucks-koncernen. Flera år före utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning hade nämligen det icke-närstående tillverkningsföretaget 5 och SMBV ingått ett leveransavtal, i vilket Starbucks-koncernen åtog sig att leverera rostade kaffeböner, koncentrat och andra kaffeingredienser till det icke-närstående tillverkningsföretaget 5.

323 Vid en senare tidpunkt, men före utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning, ingick det icke-närstående tillverkningsföretaget 5 och SMBV ett avtal om delegering [*konfidentiellt*] vilket det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 anslöt sig till samma dag. [*konfidentiellt*]

324 [*konfidentiellt*]

325 [*konfidentiellt*]

326 Det framgår av dessa bestämmelser att det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 hade en annan roll än SMBV, som enligt kommissionen var ett rostningsföretag som även ansvarade för försäljningen av rostat kaffe till Starbucks-butikerna. Enligt avtalet om delegering levererade nämligen det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 till det icke-närstående tillverkningsföretaget 5, för att göra det möjligt för Starbucks-koncernen att fullgöra sina avtalsförpliktelser gentemot sistnämnda företag, såsom de följde av leveransavtalet.

- 327 I det sammanhanget ska det erinras om att kommissionen i det angripna beslutet klassificerade avtalsupplägget mellan Starbucks-koncernen och det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 som ett underentreprenadavtal (se punkt 320 ovan). Såsom har angetts i punkt 236 ovan begränsar sig dock en sådan underleverantör till att utföra rostningen i enlighet med beställarens instruktioner för att fullgöra sin avtalsförpliktelse att leverera rostat kaffe. Under dessa omständigheter följer rostningsföretaget endast beställarens tekniska krav.
- 328 Det ska dock konstateras att kommissionen inte har lagt fram tillräckliga uppgifter i det angripna beslutet som visar att ett sådant underentreprenadavtal är jämförbart med det avtal som ingicks mellan SMBV och Alki för att fastställa nivån på royaltyn.
- 329 Under alla omständigheter, även om det antas, i syfte att fastställa nivån på royaltyn, att avtalsuppläggen mellan Starbucks-koncernen och det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 är jämförbara med dem som ingicks mellan SMBV och Alki, har kommissionen, i skäl 302 i det angripna beslutet, begränsat sig till att underkänna Starbucks argument om att ett högre vinstpålägg på kostnaderna för gröna kaffeböner som det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 betalade till Starbucks-koncernen utgjorde en "dold" ersättning för de immateriella rättigheterna avseende rostning. I det sammanhanget hävdade kommissionen att det "verkar" som att vinstpålägget övervältrades helt och hållet på det icke-närstående tillverkningsföretaget 5. Vidare hävdade kommissionen att det "[a]nns inget som tyd[de] på att ett eventuellt vinstpålägg på ett inköpspris inte skulle överföras direkt till [det icke-närstående tillverkningsföretaget 5] eller på annat sätt påverka de affärsmässiga villkoren mellan [det icke-närstående tillverkningsföretaget 5] och [det icke-närstående tillverkningsföretaget 2], med tanke på att detta avtal inte ingicks oberoende av avtalet mellan Starbucks[koncernen] och [det icke-närstående tillverkningsföretaget 5]".
- 330 Övervägandena i skäl 302 i det angripna beslutet ändrar dock inte på något sätt slutsatsen att ställningen som "underleverantör" för det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 inte är tillräcklig för att dra slutsatsen att SMBV, i egenskap av säljare av sitt rostade kaffe, inte borde ha betalat någon royalty för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning.
- 331 Vad vidare beträffar frågan huruvida det högre vinstpålägget på kostnaderna för gröna kaffeböner som det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 betalade till Starbucks-koncernen utgjorde ersättning för immateriella rättigheter avseende rostning, ska det noteras att kommissionens argument om att det "verkar" som att det högre vinstpålägget på kostnaderna för gröna kaffeböner som det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 betalade överfördes på det icke-närstående tillverkningsföretaget 5 är spekulativt och utesluter inte som sådant att en ersättning för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning faktiskt betalades till Starbucks-koncernen av det icke-närstående tillverkningsföretaget 2.
- 332 Det finns däremot flera omständigheter som väcker tvivel i fråga om kommissionens argument att ingen ersättning för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning betalades i förevarande fall till Starbucks-koncernen av det icke-närstående tillverkningsföretaget 2.
- 333 För det första ska det konstateras att nivån på priset för de gröna kaffeböner som SMBV levererade, vilket det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 betalade till Starbucks-koncernen, vid första anblicken tycks vara hög med hänsyn till de sifferuppgifter som Starbucks åberopade i fotnot nr 189 i ansökan i mål T-636/16. Kommissionen har inte bestritt dessa sifferuppgifter. I skäl 302 i det angripna beslutet bestred inte heller kommissionen Starbucks-kontakternas påstående om att detta pris var högt.
- 334 För det andra har kommissionen hävdats att den konstaterade i det angripna beslutet att det i licensavtalet om teknik angavs att det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 inte skulle betala någon royalty för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning. Kommissionen anser att

det följaktligen ankom på Konungariket Nederländerna och Starbucks att bevisa att skillnaden i pris på råkaffe utgjorde en ”dold” ersättning för de immateriella rättigheterna avseende rostning, vilket de inte lyckades göra.

- 335 Tribunalen erinrar om att det i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995 och år 2010, vilka låg till grund för kommissionens jämförelseanalys, uttryckligen föreskrivs, i punkt 6.17 i riktlinjerna, att ersättningen för användning av immateriella tillgångar kan inkluderas i det pris som tas ut vid försäljningen av varor, när till exempel ett företag säljer icke färdigställda varor till ett annat företag samtidigt som det ställer sin erfarenhet till det sistnämnda företags förfogande för ytterligare bearbetning av dessa varor. I det sammanhanget ska det konstateras att kommissionen med rätta har hävdats att en prisskillnad i princip skiljer sig från en royalty, som potentiellt sett har andra skattemässiga konsekvenser, vilket för övrigt i huvudsak har återgetts i punkt 6.19 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 2010.
- 336 I förevarande fall framgår det klart av det angripna beslutet att Starbucks hade gjort gällande under det administrativa förfarandet att det högre vinstpåslaget på kostnaderna för gröna kaffebönor som det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 betalade till Starbucks-koncernen utgjorde en ersättning för de immateriella rättigheterna avseende rostning.
- 337 Under dessa omständigheter kunde Starbucks-kontakternas argument, som åberopades under det administrativa förfarandet, inte underkännas enbart på grundval av konstaterandet att det i licensavtalet om teknik föreskrevs att det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 inte skulle betala någon royalty för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning.
- 338 För det tredje, även om kommissionen med rätta har hävdats att leveransen av gröna kaffebönor och beviljandet av underlicens till immateriella rättigheter utgör skilda transaktioner på grundval av två avtal som ingåtts med olika motparter inom Starbucks-koncernen, kvarstår det faktum att det i licensavtalet om teknik mellan Starbucks-koncernen och det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 anges [*konfidentiellt*].
- 339 För det fjärde har kommissionen i huvudsak tillagt att skillnaden i pris mellan de gröna kaffebönor som köptes av det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 respektive de som köptes av SMBV kan ha flera andra förklaringar, som till att börja med Starbucks starka förhandlingsposition [*konfidentiellt*], vidare den omständigheten att det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 inte köper sina gröna kaffebönor direkt från SCTC, utan från Starbucks [*konfidentiellt*], som köper dem från SCTC och säljer dem vidare till företaget, vilket även skulle kunna leda till ett ytterligare vinstpåslag på kostnaden för att täcka det mervärde som Starbucks skapat [*konfidentiellt*], eller slutligen skillnaden i leveransvillkor.
- 340 Tribunalen vill först och främst påpeka att kommissionens argument om att Starbucks [*konfidentiellt*] hade en så betydande förhandlingsposition, jämfört med det icke-närstående tillverkningsföretaget 2, att det kunde begära ett mycket högre pris än vad det kunde få från [*konfidentiellt*] SMBV inte är övertygande.
- 341 Vidare, även om kommissionen har hävdats att den omständigheten att det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 inte köper sina gröna kaffebönor direkt från SCTC, utan från Starbucks [*konfidentiellt*], som köper dem från SCTC och säljer dem vidare till företaget, även skulle kunna leda till ett ytterligare vinstpåslag på kostnaden för att täcka [*konfidentiellt*], har den dock inte förklarat [*konfidentiellt*]. Starbucks har i det avseendet genmält att SCTC helt tar hand om leveransprocessen, vilken innefattar transport av kaffebönorna från ursprungshamnen till destinationshamnen, där kaffebönorna levereras till det icke-närstående tillverkningsföretaget 2, utan någon bearbetning. Enligt Starbucks ska dessutom, av administrativa effektivitetsskäl, [*konfidentiellt*]. Detta argument av kommissionen kan följaktligen inte heller godtas.

- 342 Slutligen har kommissionen gjort gällande att det föreligger en skillnad mellan de leveransvillkor för gröna kaffeböner som det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 och SMBV drar fördel av. Kommissionen har anfört att Starbucks [*konfidentiellt*] säljer gröna kaffeböner till det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 till cif-priset (kostnader, försäkring och frakt) till ankomsthavnen i området där det bedriver sin ekonomiska verksamhet, medan de gröna kaffeböner som SMBV skaffar sig från SCTC levereras till fob-priset (fritt ombord) till Amsterdams hamn (Nederländerna). Det ska dock konstateras att kommissionen, å ena sidan, inte har gjort några beräkningar till stöd för sitt påstående om att skillnaden mellan kostnaderna för en leverans till fob-pris jämfört med cif-pris kan vara betydande. Å andra sidan har Starbucks hävdats att skillnaden i kostnader mellan en leverans till ett fob-pris och en leverans till ett cif-pris är alltför liten för att förklara "det högre vinstpålägget". Kommissionen har således inte lyckats styrka sitt påstående att "det högre vinstpålägget" inte kunde utgöra, inte ens delvis, en ersättning för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning, eftersom det helt och hållet berodde på skillnaden i leveransvillkor mellan de aktuella avtalen.
- 343 Mot denna bakgrund gjorde varken den kortfattade motivering som gavs i skäl 302 i det angripna beslutet eller de andra förklaringar som lämnats av kommissionen, vilka har bestritts av Starbucks, det möjligt för kommissionen att dra slutsatsen att de avtal som ingicks mellan Starbucks-koncernen och det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 styrkte att detta företag inte betalade någon ersättning till Starbucks-koncernen för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning.
- 344 Härav följer att kommissionen, på grundval av vad den angav i det angripna beslutet, inte har lyckats styrka att avtalet mellan Starbucks-koncernen och det icke-närstående tillverkningsföretaget 2 gör det möjligt att anse att den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll.
- 345 Sammanfattningsvis följer det härav att kommissionen inte har lyckats styrka, på grundval av dess jämförelse med de avtal som ingicks med de tio icke-närstående tillverkningsföretagen, att royaltyn borde ha varit noll. De avtal som ingicks med de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 3, 4, 7, 8, 9 och 10 ingicks nämligen efter utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning. De avtal som ingicks med de icke-närstående tillverkningsföretagen 5, 6 och 7 avser företag som inte rostar kaffe. De avtal som ingicks med de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 4, 8, 9 och 10 utgör inte återförsäljningsavtal. De avtal som ingicks med de icke-närstående tillverkningsföretagen 1, 5, 6, 7, 8 och 9 avser andra produkter än rostat kaffe och i det avtal som ingicks med det icke-närstående tillverkningsföretaget 3 omnämns möjligheten att betala en royalty. Beträffande analysen av det avtal som ingicks med det icke-närstående tillverkningsföretaget 2, är kommissionens kortfattade och spekulativa argument inte tillräckliga för att styrka att detta företag inte betalade någon royalty till Starbucks-koncernen för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning.
- 346 Det framgår följaktligen av övervägandena i punkterna 288–345 ovan att kommissionen inte styrkte att tillämpningen av CUP-metoden på grundval av en jämförelse med de avtal som ingicks mellan Starbucks-koncernen och de tio icke-närstående tillverkningsföretagen skulle ha lett till slutsatsen att den royalty som SMBV betalade till Alki för de immateriella rättigheterna avseende rostning borde ha varit noll, om den hade fastställts på marknadsmässiga villkor.

g) De avtal som ingicks mellan Starbucks konkurrenter och utomstående rostningsföretag

- 347 Kommissionen jämförde även den royalty som SMBV betalade till Alki med vad som föreskrevs i flera avtal som ingicks mellan Starbucks konkurrenter och utomstående rostningsföretag. Kommissionen fann att det framgick av denna jämförelseanalys att SMBV inte borde ha betalat någon royalty till Alki för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning.

- 348 Det framgår nämligen av skäl 309 i det angripna beslutet att kommissionen, för att bedöma om SMBV betalade en ersättning som var grundad på armlängdsprincipen till Alki för de immateriella rättigheterna avseende rostning, jämförde avtalet mellan Alki och SMBV med flera avtal mellan Starbucks konkurrenter och utomstående rostningsföretag. I det sammanhanget hänvisade kommissionen till svaren från Melitta, Dallmayr och företag Y.
- 349 Starbucks har ifrågasatt den analys som kommissionen gjorde. Det anser att avtalen rörande Melitta och företag X utgör "avtal genom vilka beställningstillverkaren eller kontraktstillverkaren – till skillnad från SMBV – levererar de färdiga produkterna till sin huvudman och inte direkt till huvudmannens kunder". Enligt Starbucks gör detta att dessa avtal i grund och botten skiljer sig från rostningsavtalet och att det följaktligen inte är relevant att undersöka dessa i förevarande fall. Det ska således undersökas huruvida dessa tre avtalsförhållanden var jämförbara med rostningsavtalet mellan SMBV och Alki.
- 350 Vad, för det första, beträffar Melitta angav kommissionen i skäl 306 i det angripna beslutet att detta konkurrerande företag till Starbucks hade förklarat för kommissionen att när det lade ut rostningen av kaffe på underentreprenad tog det inte emot royaltyer, trots att det ställde sina rostningskurvor till den tredje partens förfogande.
- 351 I det avseendet ska det påpekas att det framgår av skälen 207 och 208 i det angripna beslutet att i vissa situationer då kapaciteten för rostning var uttömd, lade Melitta ut rostningen av kaffebönor på entreprenad (outsourcing). Det framgår emellertid inte av denna beskrivning att det utomstående rostningsföretaget faktiskt sålde det rostade kaffet till butiker eller till andra konsumenter.
- 352 Tribunalen konstaterar således att enligt de konstateranden som angavs i det angripna beslutet är Melittas situation inte jämförbar med SMBV:s situation.
- 353 Vad, för det andra, beträffar företag Y, som tillhör en bolagskoncern, angav kommissionen i skälen 211 och 307 i det angripna beslutet att detta företag lät ett koncernföretag som utsetts till tillverkare mot avgift utföra rostningen och att detta kafferostningsföretag inte betalade någon royalty till koncernen.
- 354 Det framgår av denna beskrivning att rostningsföretaget i den koncern som företag Y tillhörde var verksamt som tillverkare mot avgift. Rostningsföretaget bearbetade råkaffe för ett annat företags räkning inom den koncern som företag Y tillhörde. Det betyder att rostningsföretaget inte sålde rostat kaffe till butiker eller andra konsumenter.
- 355 Det följer således av de konstateranden som gjordes i det angripna beslutet att situationen för företag Y inte är jämförbar med SMBV:s situation.
- 356 Vad, för det tredje, beträffar Dallmayr, anges det i skäl 308 i det angripna beslutet att denna konkurrent ansåg att betalning av en royalty av det företag som tillhandahåller rostningstjänster var ovanligt, då den snarare skulle förvänta sig att kunderna betalar rostningsföretaget, och inte tvärtom. Det framgår nämligen av skälen 204 och 205 i det angripna beslutet att Dallmayr hävdade att kafferostning antingen utfördes som en fristående verksamhet eller som en vertikalt integrerad verksamhet inom ett företag. Dallmayr angav att anskaffningsfunktionen "normalt sett" var integrerad med rostningsfunktionen. Företaget ansåg således att betalning av en royalty av en tredje part som tillhandahöll rostningstjänsterna var ganska ovanligt. Dallmayr skulle i själva verket förvänta sig att kunden betalar rostningsföretaget, och inte tvärtom.
- 357 Tribunalen påpekar i det avseendet att Dallmayr endast uppgav att det anser att betalning av en royalty på rostningsområdet var "ganska ovanligt". Detta påstående utesluter inte att en sådan royalty ändå kan föreskrivas. Dallmayrs uttalanden utesluter således inte förekomsten av en sådan royalty som SMBV betalade.

358 Det framgår således av övervägandena i punkterna 347–357 ovan att kommissionen inte styrkte att de avtal som ingicks mellan Starbucks konkurrenter och utomstående rostningsföretag, vilka identifierades i det angripna beslutet, var relevanta för bedömningen av SMBV:s situation. De konstateranden som i det avseendet gjordes i det angripna beslutet gör det inte möjligt att dra slutsatsen att dessa avtal var jämförbara med rostningsavtalet. Även om det antas vara styrkt att ingen royalty betalades inom ramen för de avtal som ingicks mellan Starbucks konkurrenter och utomstående rostningsföretag, är denna omständighet inte tillräcklig för att visa att SMBV inte borde ha betalt någon royalty till Alki för de immateriella rättigheterna avseende rostning.

359 Av de skäl som angetts i punkterna 279–358 ovan, ska det således konstateras att kommissionen inte styrkte, på det sätt som krävs enligt den rättspraxis som angetts i punkterna 194–196 ovan, att royaltyn borde ha varit noll. På grundval av detta ska följaktligen Konungariket Nederländernas och Starbucks respektive talan bifallas, i den mån de avser det andra resonemanget i det angripna beslutet. På grund av detta är det inte nödvändigt att pröva Konungariket Nederländernas och Starbucks argument, genom vilka de har ifrågasatt att kommissionen underkände deras argument som åberopades under det administrativa förfarandet, för att motivera royaltyns existens (se punkt 230 ovan).

h) Argumentet att nivån på royaltyn borde ha varit lägre än den nivå som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning

360 Såsom har angetts i punkt 229 ovan, uppgav kommissionen, i det angripna beslutet, att royaltybetalningens varierande karaktär under åren 2006–2014 gav en ”första fingervisning” om att nivån på denna betalning inte hade något samband med värdet på de immateriella rättigheterna avseende rostning. I det avseendet förklarade kommissionen vid förhandlingen att det framgick av skälen 287–289 och fotnot nr 146 i det angripna beslutet att royaltyn borde ha fastställts till en lägre nivå än den som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning.

361 Det ska först påpekas att kommissionen, i skäl 287 i det angripna beslutet, endast återgav vissa av de konstateranden som hade gjorts i beslutet att inleda förfarandet, dock utan att dra någon som helst slutsats av detta med avseende på det angripna beslutet. Kommissionen förklarade sedan, i skäl 288 i det angripna beslutet att den, för åren 2006–2014, beräknade hur mycket det årliga royaltybelopp som SMBV betalade till Alki motsvarade som en procentandel av SMBV:s årliga försäljning av rostat kaffe till butikerna, vilket bekräftade kommissionens tvivel beträffande royaltyns fluktuationer. Slutligen tillade kommissionen i skäl 289 i det angripna beslutet att royaltybetalningens varierande karaktär gav en ”första fingervisning” om att nivån på denna betalning inte hade något samband med värdet på de immateriella rättigheter för vilka den hade betalats. I fotnot nr 146 i det angripna beslutet anges i huvudsak att ”[s]om exempel ... [b]land alla de avtal som [kommissionen undersökte] kunde inga avtal identifieras där ersättning betalades för kafferostningsteknik som licensierats på marknaden”.

362 Det ska således konstateras att varken skälen 287–289 i det angripna beslutet eller fotnot nr 146 i nämnda beslut innehåller något som helst argument om att nivån på royaltyn borde ha varit lägre än den nivå som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning. I dessa skäl konstateras endast att royaltyns varierande karaktär tyder på att den inte hade något samband med värdet på de immateriella rättigheterna avseende rostning, och att denna royalty inte alls borde ha betalats.

363 Det ska däremot konstateras att det framgår bland annat av skälen 290, 318, 339 och 445 i det angripna beslutet att kommissionen fann att royaltyn borde ha varit exakt noll. Med desto större skäl angav kommissionen, i skäl 340 i det angripna beslutet, att nivån på royaltyn inte behövde uppskattas och att den vinst som betalades som en royalty av SMBV till Alki för de immateriella rättigheterna avseende rostning med andra ord borde ha varit fullt skattepliktig i Nederländerna.

- 364 Det följer av dessa överväganden att det angripna beslutet inte innehåller något övervägande som skulle ha kunnat identifieras av Konungariket Nederländerna och Starbucks, enligt vilket royaltyn borde ha fastställts till en lägre nivå än den som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning.
- 365 Under alla omständigheter, även om det antas att det framgår tillräckligt klart av det angripna beslutet att royaltyn borde ha fastställts till en lägre nivå än den som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning, har Konungariket Nederländerna och Starbucks i huvudsak bestritt kommissionens argument om att nivån på royaltyn är skild från dess ekonomiska värde.
- 366 I det sammanhanget ska det påpekas att det visserligen inte kan förnekas att royaltyns varierande karaktär väcker frågor om royaltyn är ekonomiskt rationell. I förevarande fall har inte Konungariket Nederländerna och Starbucks gett någon övertygande förklaring som motiverade valet av en ovanlig metod för att fastställa nivån på royaltyn.
- 367 Royaltyns restkaraktär innebär dock helt enkelt att den i princip beräknades utifrån fastställandet av nivån på andra relevanta kostnader och intäkter samt en uppskattning av nivån på SMBV:s skattepliktiga vinst. Om dessa parametrar identifierades på ett korrekt sätt, utesluter inte enbart royaltyns restkaraktär att nivån på den återstående royaltyn kan motsvara dess ekonomiska värde.
- 368 Tribunalen finner att de konstateranden som gjordes i skälen 287–289 i det angripna beslutet inte var tillräckliga för att styrka att royaltyn borde ha fastställts till en lägre nivå än den som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning under hela perioden mellan åren 2006–2014, bland annat på grund av att det inte anges i det angripna beslutet vilken nivå på royaltyn som kommissionen skulle ha ansett vara lämplig
- 369 Det ska dessutom påpekas att kommissionen, i samband med det konstaterande som gjordes i skäl 289 i det angripna beslutet, hänvisade till fotnot nr 146 i det angripna beslutet, där följande angavs:
- ”... [E]n analys med hjälp av RoyaltyStat för det andra kvartalet 2015 [visar] att av de 168 avtal som finns tillgängliga genom databasen i sektorer där endast teknik licensierades var medianvärdet för royaltyn 5 % av försäljningen (på grundval av 143 av dessa avtal där licensavgiften fastställdes som en procentandel av försäljningens värde i stället för belopp som betalats per såld enhet). Bland alla de avtal som fanns tillgängliga genom databasen RoyaltyStat kunde inga avtal identifieras där ersättning betalades för kafferostningsteknik som licensierats på marknaden. Sådan teknik licensierades endast i vissa fall i kombination med varumärken.”
- 370 I det avseendet ska det konstateras, för det första, att dessa överväganden endast gjordes ”[s]om exempel”, för det andra, att även om kommissionen har gjort gällande att en royalty betalades ”i sektorer där endast teknik licensierades” och att det fanns exempel på att ”[s]ådan teknik licensierades ... i kombination med varumärken”, har dock kommissionen inte förklarat vilken som var den lämpliga nivån på en sådan royalty och, för det tredje, att kommissionen inte förklarade varför den ansåg att uppgifterna avseende år 2015 rimligen kunde förutses när förhandsbeskedet om prissättning utfärdades år 2008.
- 371 Kommissionen styrkte således inte sitt påstående att nivån på royaltyn, under hela perioden mellan åren 2006–2014, inte hade något samband med värdet på de immateriella rättigheter för vilka royaltyn hade betalats och att SMBV till följd av detta hade fått en ekonomisk fördel.
- 372 Härav följer att tribunalen inte kan godta kommissionens argument att den i det angripna beslutet styrkte att royaltyn borde ha fastställts till en lägre nivå än den som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning.

373 Talan ska följaktligen bifallas såvitt avser den tredje grundens andra del i mål T-760/15 och den andra grundens fjärde del i mål T-636/16, i den mån som Konungariket Nederländerna och Starbucks har bestritt att kommissionen, inom ramen för det andra resonemanget, styrkte att den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll och att den medförde en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Det är därvid inte nödvändigt att pröva Starbucks argument om att kommissionen var skyldig att fastställa ett intervall grundat på armlängdsprincipen för royaltyn.

3. Det årliga fastställandet av kostnaderna för gröna kaffeböner (det tredje resonemanget)

374 Konungariket Nederländerna och Starbucks har i huvudsak framställt två anmärkningar mot den analys som kommissionen gjorde inom ramen för det tredje resonemanget i det angripna beslutet, enligt vilken nivån på priset för gröna kaffeböner var övervärderad, trots att frågan huruvida denna prisnivå överensstämde med armlängdsprincipen inte hade varit föremål för prövning i förhandsbeskedet om prissättning. Genom den första anmärkningen har Starbucks hävdade att det tredje resonemanget avser en del av SMBV:s kostnader som inte omfattades av tillämpningsområdet för den omtvistade åtgärden, såsom det definierades i det angripna beslutet. Genom den andra anmärkningen har Konungariket Nederländerna och Starbucks bestritt konstaterandet att nivån på den marginal som tillämpades på kostnaderna för gröna kaffeböner som SCTC sålde till SMBV inte överensstämde med en nivå som grundas på armlängdsprincipen.

a) Frågan huruvida priset på gröna kaffeböner inte omfattades av tillämpningsområdet för den omtvistade åtgärden

375 Vad beträffar den första anmärkningen, har Starbucks i huvudsak hävdade att kommissionens tredje resonemang, rörande priset på gröna kaffeböner, avser en del av SMBV:s kostnader som inte omfattades av tillämpningsområdet för den omtvistade åtgärden, såsom det definierades i det angripna beslutet. Starbucks har påpekat att kommissionen inte undersökte frågan om priset på råkaffe genom att utgå från förhållandena vid den tidpunkt då förhandsbeskedet om prissättning utfärdades, det vill säga i april 2008. Starbucks har i repliken tillagt att vissa argument som åberopades i svaromålet i mål T-636/16 visar att de skattefördelar som kommissionen identifierade till följd av priset på gröna kaffeböner för åren 2011–2014 inte kan hänföras till förhandsbeskedet om prissättning. De påstådda skattefördelarna till följd av priset på gröna kaffeböner kan nämligen inte hänföras till förhandsbeskedet om prissättning, utan till de årliga deklarationerna varigenom dessa priser godkänns och omfattas således inte av tillämpningsområdet för ”det angripna beslutet”.

376 Kommissionen har gjort gällandet att det framgår klart av det angripna beslutet och av svaromålet i mål T-636/16 att priset på gröna kaffeböner borde ha undersökts för att fastställa huruvida denna prisnivå var alltför hög och ledde till en minskning av SMBV:s skattepliktiga vinst.

377 Vad beträffar den omtvistade åtgärdens tillämpningsområde, såsom det fastställdes i det angripna beslutet, ska det konstateras att den åtgärd som enligt ordalydelsen i artikel 1 i det angripna beslutet utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och som genomfördes av Konungariket Nederländerna i strid med artikel 108.3 FEUF är förhandsbeskedet om prissättning ”som utfärdades av Nederländerna den 28 april 2008 till [SMBV]”. Det framgår av denna bestämmelse och av definitionen som anges i skäl 40 i det angripna beslutet att den omtvistade åtgärden således endast består av förhandsbeskedet om prissättning.

378 Det framgår av bestämmelserna i förhandsbeskedet om prissättning (se punkterna 12–16 ovan) att i förhandsbeskedet fastställs metoden för att beräkna ersättningen till SMBV för dess tillverknings- och distributionsverksamhet, vilken används för att fastställa beskattningsunderlaget för SMBV:s betalning av nederländsk bolagsskatt. I det sammanhanget ska det påpekas att även om det i förhandsbeskedet om prissättning hänvisas till priset på gröna kaffeböner som SMBV betalade till SCTC genom konstaterandet att dessa kostnader undantas från SMBV:s kostnadsbas, reglerar inte förhandsbeskedet

frågan till vilken nivå internpriset för inköp av gröna kaffeböner borde fastställas. Frågan huruvida kostnaden för gröna kaffeböner ingår i kostnadsbasen för beräkningen av beskattningsunderlaget ska nämligen skiljas från frågan vilket internprisbelopp för dessa transaktioner som faktiskt har fastställts för ett visst år. Förhandsbeskedet om prissättning innehåller dock inte någon uppgift som gör det möjligt att fastställa detta belopp, vilket innebär att de nederländska myndigheterna, inom ramen för förhandsbeskedet om prissättning, inte godkände någon metod för internprissättning eller någon prisnivå med avseende på gröna kaffeböner.

- 379 Det ska preciseras att eftersom prisnivån för inköp av gröna kaffeböner inte fastställdes i förhandsbeskedet om prissättning, borde det årliga fastställandet av priserna på kaffeböner, särskilt för åren 2011–2014, i förevarande fall ha skett i samband med de årliga taxeringsbesluten.
- 380 Härav följer att det årliga fastställandet av nivån på kostnaderna för gröna kaffeböner inte reglerades i förhandsbeskedet om prissättning och att det följaktligen inte omfattades av tillämpningsområdet för den omtvistade åtgärden. Kommissionens argument föranleder inte någon annan bedömning.
- 381 För det första anser kommissionen att internpriset på gröna kaffeböner från och med räkenskapsåret 2011 borde ha bestämts i förväg i förhandsbeskedet om prissättning, som utgör den omtvistade åtgärden. Enligt skäl 447 i det angripna beslutet borde SMBV:s bokföringsmässiga vinst till följd av kostnaderna för gröna kaffeböner för räkenskapsåren från och med år 2011 ha fastställts till en högre nivå. Det framgår nämligen av skälen 360 och 361 i det angripna beslutet att enligt kommissionen innehöll inte rapporten om internprissättning någon undersökning av huruvida priset på gröna kaffeböner som SMBV betalade till SCTC var grundat på armlängdsprincipen. Enligt kommissionen ”innebär” detta att den metod som föreslogs i denna rapport för att fastställa SMBV:s skattepliktiga vinst ger en selektiv fördel till SMBV. Dessutom hävdade kommissionen, i skäl 348 i det angripna beslutet, att ett pris grundat på armlängdsprincipen från vilket en avvikelse inte hade varit möjlig under år 2011 borde ha föreskrivits i förhandsbeskedet om prissättning år 2008, inbegripet en ökning av vinstpålägget, såvida inte detta pris ersattes eller ändrades i förhandsbeskedet om prissättning.
- 382 Tribunalen konstaterar dock att rapporten om internprissättning inte innehåller någon prövning av de internpriser som var tillämpliga på specifika transaktioner, såsom priset på gröna kaffeböner som SCTC begärde av SMBV. I rapporten redogörs däremot för metoden att beräkna ersättningen till SMBV för dess tillverknings- och distributionsverksamhet, vilken utgör beskattningsunderlaget för den nederländska bolagsskatten.
- 383 Förhandsbeskedet om prissättning består endast av att det på förhand erhålls en bekräftelse på den skattemässiga behandlingen av en skattskyldig person. Ett sådant förhandsbesked som förhandsbeskedet om prissättning omfattar dock inte nödvändigtvis alla aspekter av den skattemässiga behandlingen av en skattskyldig person, utan kan vara begränsat till att behandla vissa specifika frågor. Det framgår för övrigt av sidan 28 i rapporten om internprissättning att Starbucks-koncernens skatterådgivare ansåg att transaktionerna avseende råkaffe utgjorde andra transaktioner än dem för vilka förhandsbeskedet om prissättning hade begärts.
- 384 Kommissionen har dock inte lagt fram något bevis som tyder på att frågan huruvida nivån på priset på gröna kaffeböner som SMBV betalade till SCTC var grundad på armlängdsprincipen enligt nederländsk rätt – som är den relevanta rätten i det avseendet – borde prövats i förhandsbeskedet om prissättning.
- 385 Enbart den omständigheten att det i förhandsbeskedet om prissättning inte bestäms i förväg en internprisnivå för gröna kaffeböner innebär inte i sig att förhandsbeskedet om prissättning, genom att bestämma metoden för att fastställa ersättningen till SMBV, gav SMBV en fördel för dess tillverknings- och distributionsverksamhet.

- 386 För det andra har kommissionen i sina inlagor påpekat att det tekniska genomförandet av förhandsbeskedet om prissättning, genom de årliga taxeringsbesluten, också utgör beviljande av stöd. Ett sådant konstaterande följer emellertid inte av det angripna beslutet. Kommissionen har i det avseendet hänvisat till artikel 1 i det angripna beslutet, där det hänvisas till den omständigheten att förhandsbeskedet om prissättning gör det möjligt för SMBV "att fastställa den bolagsskatt som företaget ska betala i [Konungariket] Nederländerna varje år under tio år". Kommissionen har även anfört att det angripna beslutet innehåller många hänvisningar till SMBV:s skattepliktiga vinst, såsom den fastställdes i förhandsbeskedet om prissättning. Enligt kommissionen skulle förhandsbeskedet om prissättning inte ha något värde om det inte användes för "utarbetandet av inkomstdeklarationer". I det avseendet har den åberopat skäl 225 i det angripna beslutet, där det anges att förhandsbeskedet om prissättning innebär att den nederländska skattemyndigheten godtar vinstfördelningen som föreslagits av Starbucks på grundval av vilken SMBV fastställer beloppet på den bolagsskatt som företaget ska betala i Nederländerna varje år.
- 387 Till skillnad från kommissionens påståenden som har beskrivits ovan, konstaterar tribunalen att de årliga taxeringsbesluten avseende SMBV inte genomför förhandsbeskedet om prissättning på ett rent tekniskt sätt. Även om det visserligen är riktigt att förhandsbeskedet om prissättning och den rapport om internprissättning som förhandsbeskedet grundar sig på i förväg bestämmer metoden för att beräkna SMBV:s skattepliktiga vinst med avseende på nederländsk bolagsskatt, innebär dessa inte på något sätt att det var möjligt att förutse de årliga intäkter och kostnader som deklarerades av SMBV med hänsyn till de verkliga transaktioner som skett under det aktuella året.
- 388 Kommissionens påstående att det tekniska genomförandet av förhandsbeskedet om prissättning genom de årliga taxeringsbesluten också utgör beviljande av ett stöd är dessutom felaktigt. De årliga taxeringsbesluten varigenom förhandsbeskedet om prissättning genomförs utgör nämligen inte en del av den omtvistade åtgärden såsom den definierades av kommissionen, det vill säga förhandsbeskedet om prissättning, vilket framgår av artikel 1 i det angripna beslutet. I förhandsbeskedet om prissättning fastställdes närmare bestämt inte SMBV:s skattepliktiga vinst på grundval av kostnaderna för gröna kaffeböner och däri behandlades inte heller frågan om det årliga fastställandet av kostnaderna för gröna kaffeböner. Kommissionen kritiserade inte heller de nederländska myndigheterna någonstans i det angripna beslutet för att ha gett SMBV en fördel på grund av att kostnaderna för gröna kaffeböner uteslöts från beskattningsunderlaget, utan kommissionen nöjde sig med att ifrågasätta den omständigheten att nivån på deras priser inte hade kontrollerats av de nederländska skattemyndigheterna.
- 389 Det ska under alla omständigheter konstateras att det inte fanns något som hindrade kommissionen från att ge den omtvistade åtgärden en vidare definition, så att de årliga taxeringsbesluten avseende SMBV hade omfattats av denna. Kommissionen begränsade dock den omtvistade åtgärdens tillämpningsområde till att endast omfatta förhandsbeskedet om prissättning.
- 390 För övrigt har det angetts i punkt 248 ovan att förhandsbeskedet om prissättning kunde återkallas eller ändras under dess giltighetstid, mellan åren 2007–2017. Det ska påpekas att kommissionen, i det angripna beslutet, inte ansåg att den omständigheten att de nederländska myndigheterna inte hade återkallat eller ändrat förhandsbeskedet om prissättning under dess giltighetstid på grund av att kostnaderna för gröna kaffeböner var orimligt höga hade gett SMBV en fördel.
- 391 Tribunalen godtar följaktligen anmärkningen om att det tredje resonemanget avser en del av SMBV:s kostnader som inte omfattades av tillämpningsområdet för den omtvistade åtgärden. Eftersom nivån på kostnaderna för gröna kaffeböner under räkenskapsåren från och med år 2011 inte utgjorde en del av den omtvistade åtgärden, kunde inte kommissionen kräva att Konungariket Nederländerna, i enlighet med artikel 2.1 i det angripna beslutet, jämförd med skälen 447 och 448 i nämnda beslut, skulle återkräva skillnaden mellan det belopp som faktiskt betalats som bolagsskatt och det belopp som skulle ha betalats om SMBV:s bokföringsmässiga vinst till följd av kostnaderna för gröna kaffeböner under räkenskapsåren från och med år 2011 hade fastställts till en högre nivå.

b) Frågan huruvida nivån på det vinstpålägg som tillämpades på kostnaderna för de gröna kaffeböner som SCTC sålde till SMBV inte överensstämde med en nivå som grundas på armlängdsprincipen

- 392 Även om det antas att det tredje resonemanget avser en del av SMBV:s kostnader som omfattades av den omtvistade åtgärden, ska det under alla omständigheter konstateras att även den andra anmärkningen som har angetts i punkt 374 ovan ska godtas. Det ska till att börja med erinras om att kostnaden för de gröna kaffeböner som SMBV köper är utesluten från SMBV:s kostnadsbas som fastställs i förhandsbeskedet om prissättning. Priset på gröna kaffeböner som SMBV betalar till SCTC består i huvudsak av kostnaderna för SCTC:s vara och ett vinstpålägg på dessa kostnader.
- 393 I det angripna beslutet förklaras att det genomsnittliga vinstpålägget på kostnaderna för de gröna kaffeböner som levererats av SCTC under perioden 2005–2010 uppgick till [konfidentiellt] procent, jämfört med [konfidentiellt] procent för perioden 2011–2014. Den motsvarande genomsnittliga bruttomarginalen för kostnaden för sålda varor för perioden 2005–2010 uppgick till [konfidentiellt] procent, jämfört med en genomsnittlig bruttomarginal för kostnaden för sålda varor på [konfidentiellt] för perioden 2011–2014. Enligt det angripna beslutet hävdade Starbucks att det genomsnittliga vinstpålägg på [konfidentiellt] procent som var tillämpligt under perioden 2005–2010 motsvarade ett vinstpålägg som är grundat på armlängdsprincipen. Kommissionen antog vidare att ökningen av vinstpålägget från och med år 2011 skulle kunna utgöra en ersättning som redovisats av SMBV på rostningsverksamheten. Eftersom vinstpålägget på [konfidentiellt] procent också låg inom det intervall för ersättning för leveransfunktionen som lades fram av Starbucks under det administrativa förfarandet, fann kommissionen att vinstpålägget på [konfidentiellt] procent på kostnaderna för gröna kaffeböner under perioden 2005–2010 var grundat på armlängdsprincipen. Eftersom Starbucks, enligt det angripna beslutet, inte hade lämnat någon ”godtagbar” motivering till ökningen av vinstpålägget till [konfidentiellt] procent från och med år 2011, ansåg kommissionen att det inte fick göras något motsvarande avdrag i SMBV:s bokföringsmässiga vinst till följd av denna ökning från och med den perioden.
- 394 För att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett vinstpålägg som är grundat på armlängdsprincipen för perioden från och med år 2011 godtog emellertid kommissionen att det genomsnittliga vinstpålägget på [konfidentiellt] procent för perioden 2005–2010 ökades med kostnaderna för certifieringsprogrammet C.A.F.E. Practices och upp till beloppet för kostnaderna för [konfidentiellt]. Enligt kommissionen motsvarade dessa kostnader [konfidentiellt] procent av kostnaderna för de gröna kaffeböner som köpts av SCTC i slutet av år 2014 och [konfidentiellt] procent av det pris som betalades av SMBV. Ett vinstpålägg grundat på armlängdsprincipen som redovisats av SCTC för perioden från och med år 2011 skulle därför uppgå till [konfidentiellt] procent av kostnaderna för de gröna kaffeböner som köpts av SCTC, motsvarande en bruttomarginal på upp till [konfidentiellt] procent av SCTC:s kostnad för sålda varor, som SCTC tog ut av SMBV.
- 395 Kommissionen konstaterade att det genomsnittliga vinstpålägg på [konfidentiellt] procent på kostnaderna för de gröna kaffeböner som levererats av SCTC till SMBV som tillämpades under åren 2011–2014 inte speglade en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat som överensstämmer med armlängdsprincipen.
- 396 Tribunalen konstaterar att kommissionen, såsom har angetts i punkterna 243–251 ovan, med hänsyn till omständigheterna i det aktuella fallet var skyldig att undvika varje bedömning som grundar sig på förhållandena efter utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning. Kommissionen har dock inte förklarat i det angripna beslutet hur den höga nivån på kostnaderna för gröna kaffeböner under räkenskapsåren från och med år 2011, som kommissionen nämnde i skälen 342–359 i nämnda beslut, kunde förutses vid den tidpunkt då förhandsbeskedet om prissättning utfärdades, då det rör sig om

SMBV:s situation från och med år 2011. Kommissionen visade således inte att den hade rätt att stödja sig på den omständigheten att SCTC hade tillämpat ett högre vinstpålägg på kostnaderna för gröna kaffebönor för räkenskapsåren från och med år 2011.

397 Vidare, även om det antas att utvecklingen av vinstpålägget från och med år 2011 kunde förutses vid den tidpunkt då förhandsbeskedet om prissättning utfärdades, ska det konstateras att kommissionens synsätt inte är övertygande. Som Starbucks har anfört, antyder nämligen kommissionen att SCTC:s vinstpålägg borde ha fastställts till nivån för SCTC:s genomsnittliga vinst före skatt på dess koncerninterna försäljning under räkenskapsåren före år 2008, då sådana föregående ”kontrollerade” (koncerninterna) transaktioner inte kan ligga till grund för en jämförande analys av ”marknadsbaserade” internpriser.

398 I det avseendet ska det påpekas att kommissionen har hävdats att det pris som SMBV betalade till SCTC var alltför högt från och med år 2011. Det ska erinras om att det rör sig om ett pris som betalades inom Starbucks-koncernen. För att fastställa ett internpris borde kommissionen ha jämfört det pris som SMBV betalade till SCTC med ett pris på gröna kaffebönor som ett fristående företag skulle ha betalat på marknaden. Kommissionen borde ha fastställt ett prisintervall för gröna kaffebönor som ett fristående rostningsföretag, som befinner sig i en situation som är jämförbar med SMBV:s situation skulle ha betalat på marknaden. I stället för att fastställa och undersöka en sådan okontrollerad transaktion, begränsade emellertid kommissionen sin analys till den aktuella kontrollerade transaktionen och den undersökte helt enkelt rimligheten i kostnadsstrukturen och vinstpåläggen av den andra (integrerade) parten till den aktuella kontrollerade transaktionen, nämligen SCTC.

399 Det ska som exempel erinras om att i 2010 års lydelse av OECD:s riktlinjer, vilka kommissionen upprepade gånger har hänvisat till i det angripna beslutet, anges följande i punkterna 3.24 och 3.25:

”3.24 En jämförbar okontrollerad transaktion är en transaktion mellan två oberoende parter som är jämförbar med den undersökta kontrollerade transaktionen. Det kan vara fråga om en jämförbar transaktion mellan en part i den kontrollerade transaktionen och en oberoende part (’internt jämförbar’) eller mellan två oberoende företag, varav inget av dem är inblandat i den kontrollerade transaktionen (’externt jämförbar’).

3.25 Jämförelser mellan en skattskyldig persons kontrollerade transaktioner och andra kontrollerade transaktioner som utförs av samma multinationella koncern eller av en annan koncern är inte relevanta vid tillämpningen av armlängdsprincipen och ska därför inte användas av en skattemyndighet som grund för att göra en justering av internprissättningen eller av en skattskyldig person som stöd för dess internprissättningspolicy.”

400 I det sammanhanget har kommissionen medgett att den, i skälen 342–361 i det angripna beslutet, inte hade till syfte att göra en ytterst noggrann analys av internprissättningen för att fastställa armlängdspriset för råkaffe vid den tidpunkt då det hade ansökts om förhandsbeskedet om prissättning. Som har angetts i punkt 154 ovan ankom det dock på kommissionen att motivera valet av den metod för internprissättning som den ansåg vara lämplig i det aktuella fallet för att undersöka nivån på internpriserna för en koncernintern transaktion.

401 Kommissionens påstående att den, vid sin bedömning, inte alls behövde undersöka de jämförbara externa transaktionerna avseende gröna kaffebönor på grund av att den hade ”förstått” att det genomsnittliga vinstpålägget på [konfidentiellt] procent för perioden 2005–2010 motsvarade ett vinstpålägg grundat på armlängdsprincipen år 2008, är inte tillräckligt som motivering i det avseendet. Jämförelsen mellan den kontrollerade transaktionen och jämförbara externa transaktioner, för perioden efter år 2011, har nämligen till syfte att avgöra huruvida transaktionen var grundad på armlängdsprincipen och den omständigheten att en annan kontrollerad transaktion antas vara grundad på armlängdsprincipen, avseende perioden 2005–2010, gör det inte möjligt att undvika

prövningen av jämförbara externa transaktioner för perioden efter år 2011. Enbart den omständigheten att Starbucks kontakterna, enligt kommissionens mening, inte gav någon godtagbar motivering till ökningen av vinstpålägget från och med år 2011 visar inte att priset på gröna kaffeböner som SMBV betalade till SCTC under räkenskapsåren från och med år 2011 hade fastställts till en högre nivå än de priser som andra jämförbara aktörer på marknaden skulle ha varit tvungna att betala.

402 Dessa överväganden räcker för att dra slutsatsen att även den andra anmärkningen som har angetts i punkt 374 ovan ska godtas.

403 Som har angetts i punkterna 391 och 402 ovan, godtar tribunalen följaktligen anmärkningen om att det tredje resonemanget avser en del av SMBV:s kostnader som inte omfattades av tillämpningsområdet för den omtvistade åtgärden, och det ska för fullständighetens skull påpekas att kommissionen, genom detta resonemang, inte visade att det förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF till förmån för SMBV.

404 Talan ska följaktligen bifallas såvitt avser grunden om att kommissionen, inom ramen för sitt första, andra och tredje resonemang, inte visade att förhandsbeskedet om prissättning hade gett SMBV en fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

E. Bestridandet av andrahandsresonemanget om att det förelåg en skattefördel till förmån för SMBV (skälen 362–408 i det angripna beslutet)

405 Den fjärde grunden i mål T-760/15 och den andra grundens tredje del i mål T-636/16 avser kommissionens andrahandsresonemang om att det förelåg en fördel, vilket består i att visa att även om det antas att TNMM kunde användas för att fastställa SMBV:s skattepliktiga vinst, var de detaljerade reglerna om tillämpningen av denna metod, såsom de hade godkänts i förhandsbeskedet om prissättning, felaktiga.

406 Detta andrahandsresonemang består av två delar. I den första delen fann kommissionen att valet av SMBV som ”testad part” vid tillämpningen av TNMM, i stället för Alki, var felaktigt (det fjärde resonemanget). I den andra delen ansåg kommissionen att även om det antas att den testade parten faktiskt var SMBV, var SMBV:s vinstmarginal som erhöles efter tillämpning av TNMM inte förenlig med armlängdsprincipen. För det första ansåg kommissionen att valet av rörelsekostnader som vinstnivåindikator var felaktigt (det femte resonemanget). För det andra fann kommissionen att de justeringar som tillämpades på vinstmarginalen för att öka SMBV:s jämförbarhet med jämförbara företag under alla omständigheter var olämpliga (det sjätte resonemanget).

407 TNMM, som kommissionen har hänvisat till i skälen 72–74 i det angripna beslutet, är en indirekt metod för internprissättning. Den består i att, utifrån en lämplig bas, fastställa en skattskyldig persons nettovinst i en kontrollerad transaktion eller i kontrollerade transaktioner som har nära samband med varandra eller som är fortlöpande. För att fastställa den lämpliga basen ska en vinstnivåindikator väljas, såsom kostnader, försäljning eller tillgångar. Den nettovinstindikator som erhållits av den skattskyldiga personen i en kontrollerad transaktion ska fastställas med hänvisning till den nettovinstindikator som samma skattskyldiga person eller ett oberoende företag har erhållit i jämförbara okontrollerade transaktioner. TNMM innebär att identifiera en part till den transaktion som en indikator har testats för.

408 Konungariket Nederländerna och Starbucks, vilka har hävdat att TNMM tillämpades korrekt, har bestritt all den kritik som kommissionen har framfört inom ramen för dess andrahandsresonemang om att det förelåg en fördel.

409 För det första avser den fjärde grundens första del i mål T-760/15 och den första anmärkningen i den andra grundens tredje del i mål T-636/16 identifieringen av SMBV som den minst komplexa enheten.

- 410 För det andra avser den fjärde grundens andra och tredje del i mål T-760/15 och den andra anmärkningen i den andra grundens tredje del i mål T-636/16 identifieringen av SMBV:s huvudfunktioner och fastställandet av SMBV:s vinst på grundval av rörelsekostnaderna.
- 411 För det tredje avser den fjärde grundens fjärde del i mål T-760/15 och den tredje anmärkningen i den andra grundens tredje del i mål T-636/16 valet av justeringar avsedda att öka SMBV:s jämförbarhet med jämförbara företag. Tribunalen ska i tur och ordning undersöka var och en av dessa anmärkningar.
- 412 Vidare har Starbucks gjort gällande att kommissionens andrahandsresonemang om att det förelåg en fördel (skälen 362–408 i det angripna beslutet) är bristfälligt motiverat. Starbucks har kritiserat kommissionen för att den anmärkte på det sätt på vilket TNMM tillämpades, utan att styrka att en bättre tillämpning av denna metod skulle ha lett till en högre vinst för SMBV.

1. Identifieringen av SMBV som den mest komplexa enheten (det fjärde resonemanget)

- 413 Genom den fjärde grundens första del i mål T-760/15 har Konungariket Nederländerna gjort gällande att kommissionens argument om att SMBV inte kunde identifieras som den part som skulle testas med avseende på tillämpningen av TNMM, eftersom SMBV var den mest komplexa enheten, är felaktigt. Konungariket Nederländerna har gjort gällande att det var korrekt att välja SMBV för att tillämpa TNMM. Enbart den omständigheten att Alki är innehavare av de immateriella rättigheterna avseende rostning och varumärket Starbucks för EMEA-regionen motiverade att inte utse företaget till den part som skulle testas vid tillämpningen av TNMM. Vidare är SMBV:s funktioner mindre komplexa än Alkis. Inget av de argument som kommissionen anförde i det angripna beslutet avseende de funktioner och risker som SMBV bär kan påverka detta konstaterande. Konungariket Nederländerna har dessutom hävdats att kommissionen inte beräknade den vinst som borde ha tillskrivits Alki om TNMM hade tillämpats på företaget och att kommissionen följaktligen inte visade att den tillämpning av TNMM som den förordar skulle ha lett till en högre vinst för SMBV.
- 414 Inom ramen för den första anmärkningen i den andra grundens tredje del i mål T-636/16, har Starbucks gjort gällande att SMBV i rapporten om internprissättning med rätta betecknades som den minst komplexa enheten jämfört med Alki. Vidare har Starbucks gjort gällande att SMBV utför rutinverksamheter med låg risk som avser rostning och förpackning av kaffe samt administrativt och logistiskt stöd. Dessutom anser Starbucks att Alki med nödvändighet är den mest komplexa enheten, eftersom det utnyttjar de immateriella rättigheterna avseende rostning, vilket kommissionen inte har bestritt, och det bär riskerna med avseende på SMBV:s verksamheter, i enlighet med villkoren i rostningsavtalet. Starbucks har kritiserat kommissionen för att den inte gjorde en lämplig analys av SMBV:s eller Alkis funktioner.
- 415 Starbucks har dessutom hävdats att det angripna beslutet är bristfälligt motiverat. Det har gjort gällande att kommissionen inte visade att den omständigheten att SMBV felaktigt identifierades som den minst komplexa enheten gav det en fördel. Starbucks har gjort gällande att det i det angripna beslutet inte anges vad SMBV:s skattepliktiga vinst skulle ha varit om Alki hade betecknats som den minst komplexa enheten, eller hur TNMM borde ha tillämpats på Alki.
- 416 Kommissionen har bestritt dessa argument. Den har hävdats att den i det angripna beslutet styrkte att valet av SMBV som den enhet som skulle testas med avseende på tillämpningen av TNMM var felaktigt och inte gjorde det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen.
- 417 För det första har kommissionen gjort gällande att den omständigheten att rapporten om internprissättning inte innehåller någon fullständig funktionell analys av SMBV och Alki räcker för att anse att den metod som valdes i förhandsbeskedet om prissättning inte gör det möjligt att komma fram

till ett resultat som är grundat på armlängdsprincipen. För det andra har kommissionen hävdad att OECD:s riktlinjer inte kan stödja Konungariket Nederländernas och Starbucks ståndpunkt vad gäller valet av part som skulle testas. För det tredje har kommissionen gjort gällande att komplexiteten hos den part som ska testas är relativ i förhållande till komplexiteten hos den andra enhet som deltar i den transaktion som ska testas, och att ur det perspektivet är Alki mindre komplext än SMBV. För det fjärde har kommissionen gjort gällande att argumentet att den inte gjorde en lämplig funktionell analys av SMBV och Alki inte kan tas upp till prövning, eftersom det rör sig om ett nytt argument som åberopades för första gången i repliken. Kommissionen har framhållit att detta argument under alla omständigheter är ogrundat.

- 418 Vad, för det femte, beträffar den bristfälliga motivering som Starbucks har åberopat, har kommissionen genmält att den, i skäl 377 i det angripna beslutet, fann att eftersom tillämpningen av TNMM grundades på ett felaktigt antagande, gjorde den inte det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat och gav således SMBV en fördel. Kommissionen har angett att om Alki hade ansetts utgöra den mest komplexa enheten, skulle en analys av dess funktioner ha visat att det inte hade rätt till en ersättning, så att alla vinster skulle ha tillskrivits SMBV.
- 419 I huvudsak är parterna oeniga dels i frågan huruvida rapporten om internprissättning, såsom den hade godkänts i förhandsbeskedet om prissättning, korrekt identifierade SMBV som den enhet som skulle testas med avseende på TNMM, dels i frågan huruvida kommissionen tillräckligt motiverade varför den ansåg att felet vid identifieringen av den enhet som skulle testas ledde till en minskning av SMBV:s skattepliktiga vinst.
- 420 Tribunalen ska först pröva huruvida kommissionen uppfyllde sin motiveringskyldighet, oberoende av frågan huruvida den enhet som skulle testas var SMBV eller Alki.
- 421 Det framgår av fast rättspraxis att den motivering som krävs enligt artikel 296.2 FEUF ska vara anpassad till rättsaktens beskaffenhet. Av motiveringen ska klart och tydligt framgå hur den institution som har antagit rättsakten har resonerat, så att de som berörs därav kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden och så att den behöriga domstolen ges möjlighet att utföra sin prövning. Frågan huruvida kravet på motivering är uppfyllt ska bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, särskilt rättsaktens innehåll, de anförda skälen och det intresse av att få förklaringar som de vilka rättsakten är riktad till, eller andra personer som direkt eller personligen berörs av den, kan ha. Det krävs inte att alla relevanta faktiska och rättsliga omständigheter anges i motiveringen, eftersom bedömningen av om motiveringen av en rättsakt uppfyller kraven i artikel 296.2 FEUF inte ska ske endast utifrån motiveringens lydelse, utan även utifrån det sammanhang i vilket den ingår och samtliga rättsregler på det aktuella området (se dom av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen, C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 73 och där angiven rättspraxis, och dom av den 22 januari 2013, Salzgitter/kommissionen, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, punkterna 112 och 113 och där angiven rättspraxis).
- 422 I förevarande fall angav kommissionen, i avsnitt 9.2.3.4 i det angripna beslutet, att valet av SMBV som den enhet som skulle testas, med avseende på tillämpningen av TNMM, hade gett SMBV en fördel.
- 423 Först påpekade kommissionen, i skäl 364 i det angripna beslutet, att rapporten om internprissättning borde ha innehållit en jämförelse av varje part i de anknutna transaktionerna.
- 424 Vidare fann kommissionen, i skälen 365–368 i det angripna beslutet, att valet av SMBV som testad part inte var förenligt med bestämmelserna i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995 och år 2010, enligt vilka den part som ska testas är den vars funktioner är minst komplexa bland de enheter som är parter i den kontrollerade transaktionen.

- 425 Efter en analys av SMBV:s och Alkis funktioner, drog kommissionen slutligen slutsatsen att rapporten om internprissättning felaktigt hade utsett SMBV till det företag som hade den minst komplexa funktionen jämfört med Alki (skälen 369–376 i det angripna beslutet).
- 426 I skäl 377 i det angripna beslutet fann kommissionen att eftersom metoden för att fastställa SMBV:s beskattningsunderlag i rapporten om internprissättning grundades på det felaktiga antagandet att SMBV bör vara den testade parten för tillämpningen av TNMM resulterar denna metod följaktligen inte i en tillförlitlig beräkning av ett marknadsbaserat resultat i enlighet med armlängdsprincipen. Kommissionen tillade att eftersom godkännandet av denna metod i förhandsbeskedet om prissättning medför en minskning av den skatt som SMBV ska betala enligt det allmänna nederländska bolagsskattesystemet jämfört med fristående företag vars skattepliktiga vinst enligt detta system bestäms av marknaden bör detta förhandsbesked om prissättning anses ge SMBV en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 427 Som har angetts i punkt 201 ovan, är enbart konstaterandet att det skett en underlåtenhet att iakttä metodföreskrifter vad gäller internprissättning inte tillräckligt för att fastställa att det föreligger ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF. Det krävs dessutom att kommissionen visar att de metodfel som den identifierade inte gör det möjligt att komma fram till en uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen och att de har lett till en minskning av den skattepliktiga vinsten jämfört med en vinst som skulle ha beräknats i enlighet med armlängdsprincipen
- 428 I samband med prövningen av en fördel i den mening som avses i artikel 107 FEUF var kommissionen, för att uppfylla sin motiveringsskyldighet som har angetts i punkt 421 ovan, följaktligen skyldig att ange skälen till att den hade funnit att felet vad gäller valet av den enhet som skulle testas hade fått till följd att minska nivån på SMBV:s skattepliktiga vinst i sådan omfattning att den inte motsvarade en tillförlitlig uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen, vilket således ledde till en minskning av SMBV:s skattebörda.
- 429 Det ska dock konstateras att Starbucks har fog för att hävda att det angripna beslutet inte innehåller någon uppgift som gör det möjligt att förstå skälen till att kommissionen ansåg att det fel som begicks vid identifieringen av den enhet som skulle testas med avseende på tillämpningen av TNMM hade gett SMBV en fördel.
- 430 Trots att kommissionen i skäl 377 i det angripna beslutet angav att felet vad gäller den enhet som skulle testas hade gett SMBV en fördel, innehåller detta skäl inte en tillräcklig motivering. Såsom framgår av punkt 422 ovan, nöjde sig kommissionen med att hävda att det fel som begicks vid fastställandet av den enhet som skulle testas ledde till en minskning av den skattepliktiga vinsten. Den har inte lagt fram någon uppgift som visar att tillämpningen av TNMM på Alki och fördelningen av återstående vinster till SMBV skulle ha lett till en högre skattepliktig vinst för SMBV.
- 431 Vidare innehåller de övriga skälen i det angripna beslutet inte någon uppgift som gör det möjligt att förstå skälen till att kommissionen fann att SMBV:s skattepliktiga vinst skulle ha varit högre om TNMM hade tillämpats på Alki, och inte på SMBV.
- 432 Mot bakgrund av dessa överväganden konstaterar tribunalen att kommissionen inte angav skälen till att den ansåg att valet av SMBV som den part som skulle testas med avseende på tillämpningen av TNMM hade lett till en minskning av SMBV:s skattepliktiga vinst. Kommissionen visade följaktligen inte hur detta fel gav SMBV en fördel, och detta i strid med dess motiveringsskyldighet som följer av artikel 296.2 FEUF.
- 433 Det ska under alla omständigheter även konstateras att kommissionens resonemang beträffande valet av enhet som skulle testas är felaktigt. Även om det antas att kommissionen kunde granska förhandsbeskedet om prissättning mot bakgrund av OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995,

vilka fanns tillgängliga i april 2008, och att den kunde sluta sig till att det förelåg en fördel för att de krav som uppställs i dessa riktlinjer inte hade iakttagits, föreskrivs det inte i dessa riktlinjer någon strikt regel vad gäller identifieringen av den part som ska testas.

- 434 Som Konungariket Nederländerna och Starbucks har anfört anges det närmare bestämt i punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att företaget i intressegemenskap, på vilket TNMM tillämpas, ska vara det företag avseende vilket det går att identifiera tillförlitliga uppgifter om de närmast jämförbara transaktionerna. Det anges vidare att detta ofta innebär att man väljer det företag i intressegemenskap som är minst komplext av de företag som berörs av transaktionen och som inte har värdefulla immateriella tillgångar eller unika tillgångar. Härav följer att riktlinjerna inte nödvändigtvis kräver att den minst komplexa enheten ska väljas, utan att de endast rekommenderar att den enhet väljs avseende vilken flest tillförlitliga uppgifter finns tillgängliga.
- 435 Kommissionen har dock inte visat att det fanns mer tillförlitliga uppgifter tillgängliga för att tillämpa TNMM på Alki. Det ska bland annat påpekas att syftet med förhandsbeskedet om prissättning är att fastställa nivån på SMBV:s skattepliktiga vinst, och inte Alkis, och att Alki var en tredje part i förfarandet för att fastställa SMBV:s skattesituation i Nederländerna.
- 436 Att denna rekommendation finns innebär inte heller på något sätt att valet av den ena eller den andra enheten som den enhet som ska testas med nödvändighet kommer att påverka det internpris som erhålls och att valet av den mest komplexa enheten som den enhet som ska testas inte gör det möjligt att komma fram till ett resultat grundat på armlängdsprincipen.
- 437 Även om valet av den minst komplexa enheten som den part som ska testas tenderar att begränsa felen, är det inte alls uteslutet att tillämpningen av TNMM på den mest komplexa enheten kan leda till ett resultat grundat på armlängdsprincipen. Eftersom de återstående vinsterna dessutom hänförs till den andra parten, borde resultatet i teorin bli detsamma oavsett vilken enhet som testas.
- 438 Talan ska följaktligen bifallas såvitt avser den fjärde grundens första del i mål T-760/15 och den första anmärkningen i den andra grundens tredje del i mål T-636/16, utan att det är nödvändigt att pröva Starbucks argument som syftar till att ifrågasätta att vissa av kommissionens argument kan tas upp till prövning.

2. Analysen av SMBV:s funktioner och fastställandet av SMBV:s vinst på grundval av rörelsekostnaderna (det femte resonemanget)

- 439 Genom den fjärde grundens andra och tredje del i mål T-760/15, har Konungariket Nederländerna gjort gällande att kommissionen felaktigt ansåg dels att SMBV:s huvudfunktioner var återförsäljning av härledda kaffeprodukter och icke-kafferelaterade produkter i stället för rostning, dels att rörelsekostnaderna inte var den lämpliga vinstnivåindikatorn.
- 440 För det första har Konungariket Nederländerna hävdatt att kommissionen felaktigt ansåg att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning i stället för rostning. För det andra har Konungariket Nederländerna hävdatt att eftersom kommissionen felaktigt ansåg att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning, är även dess konstaterande att den lämpliga vinstnivåindikatorn var försäljning felaktigt. För det tredje har Konungariket Nederländerna gjort gällande att den alternativa jämförelseanalys som kommissionen föreslog i skälen 395–398 i det angripna beslutet inte visar att fastställandet av SMBV:s vinst på grundval av omsättningen skulle ha lett till en högre skattepliktig vinst för SMBV.
- 441 Inom ramen för den andra anmärkningen i den andra grundens tredje del har Starbucks även kritiserat kommissionen för att den felaktigt ansåg att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter i stället för kafferostning, och därav drog slutsatsen att försäljningen, och inte rörelsekostnaderna, var den lämpliga vinstnivåindikatorn. Starbucks har i det avseendet

hävdat att rörelsekostnaderna utgör den rätta vinstnivåindikatorn för SMBV. Vidare har Starbucks gjort gällande att kommissionen inte styrkte att felet som begicks vid fastställandet av SMBV:s funktioner hade gett företaget en fördel, eftersom kommissionens jämförelseanalys innehåller betydande felaktigheter.

442 Kommissionen har hävdat att den på ett korrekt sätt styrkte att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning och att den relevanta vinstnivåindikatorn för SMBV följaktligen var försäljningen, och inte rörelsekostnaderna.

443 För det första har kommissionen hävdat att SMBV huvudsakligen agerar som återförsäljare.

444 För det andra har kommissionen bestritt Konungariket Nederländernas och Starbucks argument som syftar till att visa att den felaktigt ansåg att försäljningen var den relevanta vinstnivåindikatorn. Kommissionen har gjort gällande att eftersom den styrkte att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning, hade den fog för att kritisera de nederländska myndigheterna för att de hade godkänt användningen av rörelsekostnader som vinstnivåindikator och att den kunde anse att försäljningen var den relevanta vinstnivåindikatorn.

445 Kommissionen har för övrigt påpekat att vinsten från försäljningen av icke-kafferelaterade produkter ska hänföras till SMBV och kan inte, genom en royalty, överföras till Alki, som inte har en ställning som gör det möjligt för företaget att göra vinst utifrån återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter.

446 För det tredje har kommissionen bestritt Konungariket Nederländernas och Starbucks argument om att dess analys av jämförelsepunkterna innehåller flera felaktigheter.

447 För det fjärde har kommissionen bestritt den kritik som Konungariket Nederländerna och Starbucks har framfört, enligt vilken kommissionen inte visade att en bättre tillämpning av TNMM skulle ha lett till en högre skattepliktig vinst för SMBV.

448 Kommissionen har gjort gällande att denna kritik saknar relevans för bedömningen av det angripna beslutets giltighet. Enligt kommissionens mening var det nämligen inte nödvändigt att föreslå en återkravsmetod för dess andrahandsresonemang, eftersom den inte var höll med om att TNMM skulle tillämpas i SMBV:s fall.

449 Kommissionen har vidare hävdat att dessa anmärkningar saknar grund, eftersom den gjorde en analys på grundval av SMBV:s funktion som återförsäljare och beräknade en ersättning för SMBV på grundval av en försäljningsmarginal. Skäl 400 i det angripna beslutet, där kommissionen medgav att denna beräkning inte var avsedd att beräkna SMBV:s ersättning som grundas på armlängdsprincipen, påverkar inte det faktum att kommissionens jämförelseanalys gjordes för att visa att en bättre tillämpning av TNMM skulle ha gett upphov till en högre skattepliktig vinst för SMBV.

450 I huvudsak är parterna oeniga i frågan huruvida kommissionen visade att de fel som den identifierade vad beträffar analysen av SMBV:s funktioner och valet av vinstnivåindikator gav SMBV en fördel.

451 Tribunalen konstaterar inledningsvis att även om dessa frågor, i ansökan i mål T-760/15, är föremål för två olika anmärkningar som behandlas i olika avsnitt, kan frågorna om identifieringen av SMBV:s funktioner och valet av vinstnivåindikator inte skiljas åt. Det framgår nämligen av skälen 386 och 400 i det angripna beslutet att dessa två frågor utgör del av en och samma bedömning enligt vilken förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en fördel.

452 I ett första steg konstaterade kommissionen att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter, och inte kafferostning (skälen 380–386 i det angripna beslutet).

- 453 I ett andra steg hävdade kommissionen, på grundval av detta konstaterande, att försäljningen var en lämpligare vinstnivåindikator än rörelsekostnaderna (skälen 387–391 i det angripna beslutet). Kommissionen ansåg i huvudsak att för perioden 2008–2014, återspeglade valet av rörelsekostnaderna som vinstnivåindikator inte den kraftiga ökningen av försäljningen och således av SMBV:s vinst till följd av dess återförsäljningsverksamhet. Kommissionen drog därav slutsatsen att vinsterna från försäljningen på ett otillbörligt sätt överfördes till Alki genom royaltyn, då Alki inte kunde generera sådana vinster.
- 454 Att de två steg som angetts i punkterna 452 och 453 ovan inte kan skiljas åt framgår dels av det faktum att kommissionen inte har dragit någon slutsats beträffande förekomsten av en selektiv fördel utifrån konstaterandet av enbart det fel som begicks vid identifieringen av SMBV:s funktioner, dels av det faktum att kommissionen utläste felet vid valet av SMBV:s vinstnivåindikator av det fel som begicks vid identifieringen av SMBV:s funktioner.
- 455 I ett tredje steg försökte kommissionen även att ”illustrera” vilken inverkan felet vid fastställandet av SMBV:s huvudfunktioner och valet av vinstnivåindikator hade på SMBV:s vinstnivå. För att göra detta gjorde kommissionen sin egen funktionella analys utifrån antagandet att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning (skälen 392–400 i det angripna beslutet).
- 456 Av tydlighetsskäl ska det påpekas att kommissionen, genom detta resonemang, inte har ifrågasatt valet av TNMM i förevarande fall och att den inte har hävdats att den vinstnivåindikator som användes i förhandsbeskedet om prissättning, det vill säga rörelsekostnaderna, borde ha innefattat andra kostnadsfaktorer, utan den har hävdats att en vinstnivåindikator som är helt åtskild från kostnaderna borde ha använts i förhandsbeskedet om prissättning.
- 457 För att bedöma huruvida kommissionen har lyckats visa att valet av vinstnivåindikator hade lett till ett resultat som inte var förenligt med armlängdsprincipen, ska tribunalen först undersöka den bedömning som kommissionen gjorde i det första och det andra steget (skälen 380–391 i det angripna beslutet), och därefter den jämförelseanalys som den gjorde i det tredje steget av sitt resonemang (skälen 392–400 i det angripna beslutet).

a) Valet av vinstnivåindikator

- 458 I det angripna beslutet ansåg kommissionen att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter. Den grundade detta resonemang huvudsakligen på det faktum att under år 2007 härrörde endast [konfidentiellt] procent av SMBV:s intäkter från försäljningen av rostat kaffe. Som jämförelse härrörde [konfidentiellt] procent av SMBV:s intäkter från försäljningen av icke-kafferelaterade produkter, vilket motsvarade vad Starbucks identifierade som verksamheten för att tillhandahålla logistiska och administrativa tjänster, och en väsentlig andel av SMBV:s anställda arbetade med denna verksamhet.
- 459 På grundval av detta konstaterande ansåg kommissionen att försäljningen var den lämpliga vinstnivåindikatorn. I skäl 387 i det angripna beslutet påpekade kommissionen först att enligt punkt 2.87 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 2010, kunde försäljning eller distributionsrörelsekostnader vara en lämplig vinstnivåindikator. Vidare konstaterade kommissionen i skäl 388 i det angripna beslutet att försäljning är i detta fall en mer lämplig indikator för SMBV:s vinstgenererande återförsäljningsfunktion, eftersom SMBV:s vinst genereras och redovisas genom en marginal för distribuerade produkter. Vidare angav kommissionen att mellan åren 2008 och 2014 hade SMBV:s totala försäljning praktiskt taget tredubblats, medan ”bruttomarginalen” hade mer än fördubblats under samma period och att som jämförelse hade SMBV:s rörelsekostnader ökat med endast 6 procent. Kommissionen drog därav slutsatsen att rörelsekostnaderna inte kunde vara en lämplig vinstnivåindikator. På grundval av detta konstaterande hävdade kommissionen, i skäl 389 i det angripna beslutet, att utbetalningen av royaltier till Alki, motsvarande den återstående vinsten, fick till

följd att en del av SMBV:s vinst från återförsäljningen flyttades till Alki, trots att sistnämnda bolag, på grund av dess begränsade operativa kapacitet, saknade förutsättningar att generera vinst från denna verksamhet. Kommissionen drog därför slutsatsen att alla vinster borde ha tillskrivits SMBV.

460 Det ska dock konstateras att även om det antas att kommissionen inte begick något fel när den gjorde bedömningen att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter, är dess analys inte tillräcklig för att visa att en vinstnivåindikator grundad på rörelsekostnaderna inte kunde leda till ett resultat som är grundat på armlängdsprincipen.

461 För det första ska det påpekas, såsom kommissionen själv konstaterade i skäl 387 i det angripna beslutet, att det framgår av punkt 2.87 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 2010, att försäljning eller rörelsekostnader kopplade till distribution kunde vara en lämplig vinstnivåindikator. Av detta följer att även om det antas att kommissionens antagande om att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning av icke-kafferelaterade produkt är korrekt, är det i princip inte uteslutet att rörelsekostnader kunde utgöra en lämplig vinstnivåindikator.

462 I den mån som Konungariket Nederländerna har ifrågasatt kommissionens bedömning att återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter utgjorde en lämplig grund för att fastställa SMBV:s nettovinst, ska det erinras om att det framgår av OECD:s riktlinjer, på vilka kommissionen grundade sin analys, och särskilt av punkterna 1.42, 3.2 och 3.26 i deras lydelse från år 1995, vilka i huvudsak motsvarar punkterna 2.57, 2.58 och 3.9 i deras lydelse från år 2010, att TNMM består i att utifrån en lämplig bas fastställa en skattskyldig persons nettovinst i en kontrollerad transaktion eller i kontrollerade transaktioner som har nära samband med varandra eller som är fortlöpande. Härav följer att TNMM syftar till att fastställa nivån på internprissättningen för en typ av transaktion eller för transaktioner som har nära samband med varandra eller som är fortlöpande, på grundval av en analys av de huvudfunktioner som har samband med denna transaktion eller dessa transaktioner. Metoden har emellertid inte till syfte att fastställa vinstnivån för ett företags totala verksamhet, bestående i varierande typer av transaktioner, på grundval av identifieringen av en enda huvudfunktion, genom att bortse från de andra funktioner som utförs av detta företag. Ett sådant tillvägagångssätt skulle inte vara förenligt med punkt 3.4 i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995, vilken motsvarar punkt 2.7 i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 2010, där följande föreskrivs:

”Under inga omständigheter får de transaktionsbaserade vinstmetoderna användas på ett sådant sätt att de leder till en överbeskattning av företag enbart på grund av att de genererar vinster som är lägre än genomsnittet eller tvärtom en underbeskattning av företag som genererar vinster som är högre än genomsnittet. Det finns ingen anledning, inom ramen för armlängdsprincipen, att ålägga de företag som är mindre effektiva än genomsnittet en ytterligare skattebörda eller att tvärtom underbeskatta de företag som är mer effektiva än genomsnittet, när skälen till deras framgång eller misslyckande beror på kommersiella faktorer.”

463 I det sammanhanget ska det påpekas att kommissionen hävdade, i det angripna beslutet, att SMBV:s funktioner med anknytning till återförsäljning av kafferelaterade produkter och till rostning inte var av ringa betydelse. Följaktligen skulle båda dessa funktioner – och inte den ena eller den andra – beaktas vid fastställandet av ersättningen till SMBV.

464 Under alla omständigheter visade inte kommissionen i det angripna beslutet att, med hänsyn till omständigheterna i det aktuella fallet, SMBV:s samtliga koncerninterna transaktioner som var relevanta för fastställandet av dess skattepliktiga vinst hade ett nära samband med varandra eller var fortlöpande, så att en enda prisnivå kunde fastställas för ersättningen för dessa.

465 Detta konstaterande är tillräckligt för att underkänna kommissionens ståndpunkt att försäljningen av icke-kafferelaterade produkter var en vinstnivåindikator som kunde användas för SMBV:s hela verksamhet.

- 466 För det andra är under alla omständigheter kommissionens argument, som syftar till att i förevarande fall utesluta användningen av rörelsekostnader som vinstnivåindikator, inte övertygande.
- 467 Det ska först konstateras att kommissionens analys, som gjordes i skälen 388 och 389 i det angripna beslutet, grundar sig på uppgifter från tiden efter utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning. Såsom har konstaterats i punkt 251 ovan, kunde kommissionen, med hänsyn till omständigheterna i det aktuella fallet, inte grunda sin analys på uppgifter som inte fanns tillgängliga eller rimligen kunde förutses vid utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning, det vill säga i april 2008. I förevarande fall har kommissionen inte visat att uppgifterna avseende SMBV:s försäljning och dess kostnader under perioden 2008–2014 rimligen kunde förutses, så att den inte kunde grunda sin analys på dessa uppgifter.
- 468 Även om det antas att uppgifterna avseende SMBV:s verksamhet mellan åren 2008–2014 kunde användas av kommissionen, ska det vidare konstateras att påståendet att SMBV:s försäljning hade tredubblats, medan rörelsekostnaderna hade ökat med endast 6 procent under samma period, inte räcker för att ifrågasätta valet av rörelsekostnaderna som vinstnivåindikator
- 469 Som har konstaterats i punkt 458 ovan, grundar sig kommissionens resonemang på antagandet att SMBV:s huvudfunktion är återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter. De siffror som kommissionen åberopade avser dock, såsom den själv har angett, SMBV:s totala försäljning och ”bruttomarginal”, vilket med nödvändighet innefattar försäljning av kaffe och kafferelaterade produkter. Vad vidare beträffar ”bruttomarginalen”, avses med denna bruttovinsten, det vill säga försäljningsomsättning minus kostnader för sålda varor, delat med försäljning (se fotnot nr 70 i det angripna beslutet), och utgör således inte en procentsats som anger försäljningens lönsamhet före avdrag för fasta kostnader. Kommissionen har dock inte förklarat på vilket sätt dess siffror skulle kunna vara användbara eller relevanta i förevarande fall. Vidare har kommissionen inte lagt fram några bevis till stöd för dessa sifferuppgifter, eller någon uppgift om källan till dessa.
- 470 För det tredje tycks den vinstnivåindikator som kommissionen föreslog, nämligen den totala försäljningen, inte heller vara lämplig för att fastställa ersättningen till SMBV.
- 471 Såsom har angetts i punkt 458 ovan, grundade kommissionen sitt resonemang på antagandet att [*konfidentiellt*] procent av SMBV:s intäkter härrörde från återförsäljningsfunktionen avseende icke-kafferelaterade produkter. Kommissionen drog därav slutsatsen att denna funktion var SMBV:s huvudfunktion.
- 472 Det ska dock påpekas att den sifferuppgift som kommissionen grundade sitt resonemang på avser SMBV:s intäkter, och inte vinster. Det ska konstateras att en stor andel av intäkterna inte nödvändigtvis innebär en stor andel av vinsterna, vilket gör att endast detta konstaterande inte räcker för att styrka att SMBV:s huvudfunktion är återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter.
- 473 Dessutom är bevisvärdet av denna sifferuppgift desto mer diskutabelt, eftersom kommissionen, såsom har konstaterats i punkterna 275–277 ovan, borde ha beaktat den omständigheten att en andel av intäkterna och vinsterna härrörde från försäljningen av rostat kaffe av tredje parter.
- 474 Mot bakgrund av de konstateranden som gjorts i punkterna 458–473 ovan, finner tribunalen att kommissionen inte styrkte att valet av rörelsekostnaderna som vinstnivåindikator inte gjorde det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat.
- 475 Eftersom kommissionen inte styrkte att valet av vinstnivåindikator var felaktigt, kunde den inte, i skäl 389 i det angripna beslutet, slå fast att en del av SMBV:s vinst, som avsåg dess återförsäljningsverksamhet, på ett otillbörligt sätt överfördes till Alki genom royaltyn. Kommissionen styrkte inte att SMBV:s vinst borde ha varit högre än den vinstnivå som fastställdes med tillämpning av förhandsbeskedet om prissättning.

b) Kommissionens jämförelseanalys

- 476 Såsom har slagits fast i punkt 455 ovan, ska det konstateras att kommissionen, i skälen 392–399 i det angripna beslutet, gjorde sin egen jämförelseanalys utifrån antagandet att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning av icke-kafferrelaterade produkter.
- 477 Kommissionen försökte nämligen att fastställa ett intervall grundat på armlängdsprincipen för SMBV, genom att jämföra företaget med företags vars huvudfunktion var grossistförsäljning av härledda kaffe produkter och genom att använda försäljningen som vinstnivåindikator.
- 478 För att göra detta gjorde kommissionen om skatterådgivarens analys med en korrigerad grupp av jämförbara företag, som den kallade en ”korrigerad interngrupp av företag”, vilken identifierades på grundval av SMBV:s återförsäljningsfunktioner. Därefter beräknade den, utifrån den korrigerade interngruppen, avkastningsintervallet för försäljningen som, med hänsyn till dess analys, motsvarade ett resultat grundat på armlängdsprincipen. Det kvartilavstånd som erhöles för avkastningen på försäljningen motsvarade ett intervall på mellan 1,5 och 5,5 procent. Kommissionen tillämpade sedan detta på de resultat som SMBV erhöles under åren 2007–2014. Den konstaterade att för varje år som omfattades av förhandsbeskedet om prissättning, var SMBV:s beskattningsunderlag beräknat på grundval av förhandsbeskedet om prissättning lägre än den undre kvartilen för SMBV:s beskattningsunderlag, såsom den följde av tillämpningen av den metod som kommissionen hade valt.
- 479 Kommissionens tillvägagångssätt som bestod i att dels göra en egen analys, dels jämföra SMBV:s situation med avseende på förhandsbeskedet om prissättning med resultaten av dess analys är sådant att det uppfyller de krav som åligger kommissionen när det gäller att styrka att det föreligger en fördel. Resultaten av kommissionens analys visar nämligen att SMBV:s skattepliktiga vinst, som erhöles med tillämpning av förhandsbeskedet om prissättning för åren 2007–2014, är lägre än SMBV:s skattepliktiga vinst, som beräknades för åren 2007–2014, med tillämpning av det intervall grundat på armlängdsprincipen som kommissionen erhöles, utifrån den korrigerade interngruppen.
- 480 Som Konungariket Nederländerna och Starbucks har gjort gällande, ska det dock först konstateras att kommissionens jämförelseanalys inte är tillförlitlig.
- 481 För det första ska det påpekas att kommissionen, i skäl 400 i det angripna beslutet, angav att ”[s]yftet med ... [dess analys] inte [var] att beräkna en ersättning som grundas på armlängdsprincipen för de funktioner som utförs av SMBV inom Starbucks-koncernen”. Kommissionen således ”medg[av] att det intervall som ang[avs] ovan inte understöd[de]s av en tillräcklig jämförelseanalys”. Ett sådant klagande – vilket formulerades av kommissionen själv – försvagar bevisvärdet av dess analys för att styrka att de fel som identifierades vad beträffar SMBV:s funktioner och valet av vinstnivåindikator ledde till att SMBV fick en fördel.
- 482 För det andra är den av Starbucks åberopade omständigheten att det är omöjligt att göra om kommissionens sökning efter den korrigerade interngruppen och att erhålla samma resultat som kommissionen sådan att den bekräftar att kommissionens jämförelseanalys inte är tillförlitlig. När Starbucks skatterådgivare försökte att göra om kommissionens jämförelseanalys genom att använda samma kriterier som den, fick han en förteckning över 87 företag. Av de tolv företag som kommissionen identifierade med avseende på sin jämförelseanalys, fanns endast tre av dessa med i förteckningen över 87 företag.
- 483 Kommissionen försökte visserligen, i samband med svaromålet i mål T-636/16, att göra om sökningen efter den korrigerade interngruppen för att visa att dess jämförelseanalys är tillförlitlig. Även om det antas att användningen av databasen ”Orbis” i stället för databasen ”Amadeus” inte har någon betydelse, eftersom den förstnämnda databasen omfattar samma uppgifter som den sistnämnda,

konstaterar emellertid tribunalen att fem av de företag som identifierades i skäl 394 i det angripna beslutet inte dök upp när den gjorde om sin sökning på jämförbara företag. Kommissionen medgav för övrigt detta i punkt 179 i sitt svaromål i mål T-636/16.

- 484 De argument som kommissionen har anfört för att motivera denna skillnad i resultat mellan dess egen jämförelseanalys och upprepningen av denna analys kan således inte påverka slutsatsen att kommissionens jämförelseanalys inte är trovärdig eller tillförlitlig. Kommissionen har nämligen hävdat att skillnaden i resultat förklaras av att klassificeringen av dessa fem företag i databasen ändrades efter dess jämförelseanalys.
- 485 Det framgår av Starbucks replik, utan att den motsägs i det avseendet av kommissionen i dupliken i mål T-636/16, att det går att ta del av de historiska versionerna av databaserna "Orbis" och "Amadeus", vilket gör att förändringar i företagens situation inte bör påverka möjligheten att göra om kommissionens jämförelseanalys. Eftersom dessa historiska versioner av databasen "Amadeus" inte kan uppdateras retroaktivt, kunde därför resultaten inte ha varit annorlunda än de resultat som erhöles vid kommissionens jämförelseanalys.
- 486 Vidare har Starbucks angett att kommissionen, både vid sin egen jämförelseanalys och vid upprepningen av jämförelseanalysen, använde de versioner av databaserna "Amadeus" och "Orbis" som daterar sig från år 2015 respektive år 2017, vilket kommissionen inte har ifrågasatt. Härav följer att kommissionens analys grundar sig på versioner av databaserna som hänför sig till tiden efter år 2008. Eftersom klassificeringen av företagen, såsom kommissionen själv har hävdat, kan variera beroende på versionerna av databaserna, kunde resultaten av jämförelseanalysen snedvridas genom användningen av en nyare version. Såsom framgår av punkterna 243–251 ovan, kunde kommissionen dessutom endast beakta de uppgifter som fanns tillgängliga den dag då den omtvistade åtgärden vidtogs.
- 487 Den omständigheten att kommissionen inte kunde göra om sin jämförelseanalys och att dessa fem företag utgjorde en väsentlig del av den korrigerade interngruppen, vilken användes vid jämförelseanalysen, och den omständigheten att det till följd därav är omöjligt för Konungariket Nederländerna och Starbucks eller för tribunalen att veta exakt vilken metod som kommissionen använde i sitt resonemang och att göra om denna analys för att kontrollera huruvida den korrekt identifierade de jämförbara företagen är följaktligen sådan att jämförelseanalysens tillförlitlighet och trovärdighet ifrågasätts.
- 488 För det andra ska det under alla omständigheter konstateras, såsom Konungariket Nederländerna och Starbucks har gjort gällande, att kommissionens analys innehåller flera felaktigheter.
- 489 Det ska först konstateras att den korrigerade interngruppen som kommissionen använde vid sin jämförelseanalys är inkonsekvent med hänsyn till de konstateranden som den gjorde beträffande SMBV:s funktioner och gör det inte möjligt att styrka att de fel som den identifierade ledde till en minskning av SMBV:s skattepliktiga vinst.
- 490 I det angripna beslutet ansåg kommissionen att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter. I skäl 382 i det angripna beslutet angav kommissionen tydligt att SMBV:s huvudfunktion var återförsäljning, då [konfidentiellt] procent av bolagets intäkter år 2007 härrörde från denna verksamhet. I skäl 384 i nämnda beslut klargjorde kommissionen sin ståndpunkt att huvuddelen av SMBV:s verksamheter avsåg försäljning eller återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter, såsom muggar och pappersservetter. Detta konstaterande bekräftas dessutom av kommissionens inlagor, i vilka kommissionen har hävdat att SMBV:s huvudfunktion är återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter och att detta är det huvudsakliga skälet till att den kritiserade Starbucks-koncernens skatterådgivare för att ha valt rörelsekostnaderna som vinstnivåindikator.

- 491 Vidare angav kommissionen i skälen 393 och 394 i det angripna beslutet att eftersom SMBV:s funktioner identifierades felaktigt i rapporten om internprissättning, var den interngrupp som användes vid tillämpningen av TNMM, vilken identifierades utifrån koden i den allmänna näringsgrensindelningen inom Europeiska gemenskapen (Nace) med beteckningen "Framställning av te och kaffe", olämplig. Kommissionen gjorde då om den analys som hade gjorts i rapporten om internprissättning genom att använda den korrigerade interngruppen, vilken identifierades utifrån Nace-koden med beteckningen "Partihandel med kaffe, te, kakao och kryddor". Kommissionen uteslöt därefter de bolag som huvudsakligen distribuerar andra produkter än te och kaffe från den korrigerade interngruppen. Detta resulterade i en korrigerad interngrupp bestående av tolv bolag, vilka alla bedriver rostningsverksamhet, såsom kommissionen konstaterade i skäl 394 i det angripna beslutet.
- 492 Det ska dock konstateras att de bolag som ingår i den korrigerade interngruppen har andra funktioner än SMBV:s huvudfunktion, såsom den identifierades av kommissionen, nämligen återförsäljning av icke-kafferelaterade produkter. Det innebär att dessa bolag inte befinner sig i en situation som är jämförbar med SMBV:s situation. Dessa företag kan således inte anses vara relevanta för att beräkna den vinst som SMBV skulle göra på marknadsmässiga villkor. Den alternativa jämförelseanalysen som består i att göra om skatterådgivarens analys genom att använda en korrigerad interngrupp vars verksamhet är försäljning av kaffe och rostning är följaktligen med nödvändighet felaktig.
- 493 Det ska vidare konstateras, såsom Starbucks har gjort gällande, att även om det antas att den korrigerade interngruppen kunde användas av kommissionen, är resultaten av kommissionens jämförelseanalys med nödvändighet snedvridna, eftersom kommissionen jämförde uppgifter som inte är jämförbara, nämligen jämförde rörelseresultaten för de jämförbara företagen med SMBV:s skattepliktiga vinst.
- 494 Det är ostridigt mellan parterna att det kvartilavstånd som kommissionen beräknade för perioden mellan åren 2005–2007, motsvarande ett intervall på mellan 1,5 och 5,5 procent av försäljningen, beräknades på grundval av rörelseresultaten för de bolag som ingick i den korrigerade interngruppen. Detta konstaterande stöds för övrigt av tabell 12 i det angripna beslutet. Vidare är det utrett att det var SMBV:s skattepliktiga vinst, fastställd med tillämpning av förhandsbeskedet om prissättning, och inte SMBV:s rörelseresultat, som kommissionen jämförde med rörelseresultatet för de jämförbara bolagen i den korrigerade interngruppen. Detta framgår för övrigt av tabell 13 i det angripna beslutet.
- 495 Kommissionen har dock inte bestritt att rörelseresultatet inte är jämförbart med vinsten före skatt, utan den har endast hävdats att den gjorde om den analys som Starbucks-koncernens skatterådgivare hade gjort. Det ska för övrigt konstateras att rörelseresultat och skattepliktig vinst är två olika begrepp som i princip tar sig uttryck i att olika belopp förs in i de motsvarande bokföringsposterna, såsom framgår av skäl 82 i det angripna beslutet och tabell 1 i nämnda beslut.
- 496 Den omständigheten att kommissionen hävdade, i skäl 397 i det angripna beslutet, att den hade jämfört SMBV:s skattepliktiga vinst, beräknad på grundval av förhandsbeskedet om prissättning, med den skattepliktiga vinsten beräknad på grundval av det intervall som fastställts av kommissionen kan inte påverka konstaterandet i punkt 493 ovan. Eftersom kvartilavståndet beräknades på grundval av rörelseresultaten för jämförbara företag, motsvarar det resultat som erhöles för SMBV med tillämpning av detta kvartilavstånd inte bolagets skattepliktiga vinst, utan dess rörelseresultat.
- 497 Härav följer att jämförelsen mellan SMBV:s skattepliktiga vinst och det kvartilavstånd som erhöles utifrån rörelseresultatet för bolagen i den korrigerade interngruppen med nödvändighet är snedvriden.
- 498 Med avseende på åren 2007 och 2008 ligger dessutom siffran på 1,2 procent ganska nära den nedre delen av det intervall som beräknades av kommissionen. Med hänsyn till de många uppskattningarna i kommissionens analys, visar inte detta resultat en situation som klart strider mot marknadsvillkoren. Det ska nämligen konstateras att när kommissionen kontrollerar huruvida den skattepliktiga vinsten för ett integrerat företag enligt en skatteåtgärd motsvarar en tillförlitlig uppskattning av en

skattepliktig vinst som uppkommit på marknadsmässiga villkor, kan kommissionen konstatera att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF endast om skillnaden mellan de två jämförelsefaktorerna är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning.

- 499 Även om det antas att Starbucks rapport om internprissättning faktiskt innehöll det fel som bestod i att SMBV:s skattepliktiga vinst jämfördes med rörelseresultatet för jämförbara företag, vilket Starbucks har bestritt, utgör förekomsten av detta fel i rapporten om internprissättning inte något hinder för att tribunalen kontrollerar att det angripna beslutet inte innehåller felaktigheter. Om kommissionen hade ansett det vara problematiskt att rörelseresultat jämfördes med skattepliktig vinst, ankom det dessutom på kommissionen att pröva denna fråga i det angripna beslutet.
- 500 Tribunalen finner därför, på grundval av vad som har konstaterats i punkterna 480–499 ovan, att den jämförelseanalys som kommissionen gjorde i skälen 392–399 i det angripna beslutet dels inte är tillförlitlig, dels innehåller flera felaktigheter.
- 501 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 457–500 ovan godtar följaktligen tribunalen Konungariket Nederländernas och Starbucks anmärkningar om att kommissionen inte visade att godkännandet, genom förhandsbeskedet om prissättning, av identifieringen av SMBV:s funktioner och valet av vinstnivåindikator, som föreslogs i rapporten om internprissättning, hade gett SMBV en fördel. Det är således inte längre nödvändigt att undersöka huruvida kommissionen gjorde en korrekt bedömning när den fann att identifieringen av SMBV:s funktioner och valet av vinstnivåindikator som gjordes i förhandsbeskedet om prissättning var felaktiga. Det är följaktligen inte nödvändigt att pröva Starbucks argument som ifrågasätter att vissa av kommissionens argument kan tas upp till prövning.

3. Valet av justeringar (det sjätte resonemanget)

- 502 Inom ramen för den fjärde grundens fjärde del i mål T-760/15 och den tredje anmärkningen i den andra grundens tredje del i mål T-636/16, har Konungariket Nederländerna och Starbucks i huvudsak gjort gällande att kommissionen inte visade att de justeringar som föreslogs i rapporten om internprissättning för att öka jämförbarheten mellan SMBV och de jämförbara företagen var sådana att de kunde ge SMBV en fördel.
- 503 Konungariket Nederländerna har gjort gällande att kommissionen felaktigt konstaterade att två av de justeringar som föreslogs i rapporten om internprissättning för att öka jämförbarheten mellan SMBV och de 20 jämförbara icke-närstående företagen inte gjorde det möjligt att komma fram till en uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen. Att kostnaderna för kafferelaterade produkter och icke-kafferelaterade produkter utslöts från den relevanta kostnadsbasen motiveras bland annat av den omständigheten att SMBV agerar som tjänsteleverantör, inte utför någon inköpsfunktion och inte bär de risker som har samband med lagerhållning, till skillnad från de jämförbara företagen. Justeringen av vinstpålägget motiveras av den omständigheten att vinstpålägget före korrigerings avser rörelseresultat, medan förhandsbeskedet om prissättning hade till syfte att fastställa skattepliktiga vinster. Denna korrigerings medförde en ökning av vinstpålägget.
- 504 Starbucks har även anfört att kommissionen i det angripna beslutet inte ifrågasatte de justeringar som tillämpades på kostnadsbasen, vilken valdes som vinstnivåindikator. Kommissionens argument, som utvecklades i punkt 183 i svaromålet i mål T-636/16, om att justeringen av kostnadsbasen är olämplig på grund av att det inte skedde någon överföring av risker från SMBV till Alki kan enligt Starbucks inte tas upp till prövning på grund av att argumentet inte finns med i det angripna beslutet. Vidare anser Starbucks att de sifferuppgifter som kommissionen redogjorde för i punkterna 184 och 185 i svaromålet i mål T-636/16, i syfte att visa att SMBV:s skattepliktiga inkomst skulle ha varit högre om ett vinstpålägg hade tillämpats på de totala kostnaderna, inte heller kan tas upp till prövning, på grund av att de inte finns med i det angripna beslutet.

- 505 Vad beträffar de aktuella justeringarna, har Starbucks gjort gällande att motiveringen var bristfällig. Kommissionen har enbart hävdad att justeringarna inte var lämpliga, utan att visa på vilket sätt SMBV:s skattepliktiga vinst skulle ha varit högre om lämpliga justeringar hade gjorts.
- 506 Kommissionen har bestritt dessa argument. Den har hävdad att de två justeringar som föreslogs i rapporten om internprissättning inte är lämpliga och leder till en minskning av SMBV:s skattepliktiga vinst. Kommissionen har gjort gällande att Konungariket Nederländerna och Starbucks inte har visat att den gjorde en oriktig bedömning.
- 507 Vad, för det första, beträffar de justeringar som tillämpades på kostnadsbasen har kommissionen hävdad att den faktiskt ifrågasatte detta i skälen 319–332 i det angripna beslutet, genom att hävda att Alki inte kunde bära någon av SMBV:s affärsrisker. Kommissionen har även hänvisat till skälen 59 och 159 i det angripna beslutet, där det anges att justeringen av kostnadsbasen är motiverad, enligt rapporten om internprissättning, av SMBV:s ställning som tillverkare mot avgift, som inte bär någon risk. Vidare har kommissionen bestritt Konungariket Nederländernas och Starbucks argument om att SMBV:s vinst kunde beräknas på grundval av rörelsekostnaderna, och inte de totala kostnaderna.
- 508 För det andra har kommissionen påpekat att även om det korrigerade vinstpålägget ledde till en högre procentsats, tillämpades denna procentsats på en klart lägre kostnadsbas. Kommissionen har även anfört att eftersom kostnaden för gröna kaffebönor, de ersättningar som betalats till tredje parter och icke-kafferelaterade produkter borde ha inkluderats i kostnadsbasen, fanns det inte någon anledning att tillämpa ”justeringen av rörelsekapital”. Även om det antas att Starbucks-koncernens skatterådgivare som utarbetade rapporten om internprissättning inte begick något fel genom att utesluta dessa olika kostnader från kostnadsbasen, skulle inte heller ”justeringen av rörelsekapital” vara lämplig. För övrigt har kommissionen gjort gällande att den i tillräcklig utsträckning förklarade, i skälen 402–406 i det angripna beslutet, varför ”justeringen av rörelsekapital”, i kombination med justeringen av kostnadsbasen, skulle ha minskat den bolagsskatt som SMBV normalt ska betala.

a) Inledande synpunkter

- 509 Det ska först och främst konstateras att kommissionen, i skälen 407 och 408 i det angripna beslutet, ansåg att även om det antogs att SMBV:s funktioner och vinstnivåindikatorn hade identifierats på ett korrekt sätt, fick de två justeringar som föreslogs i rapporten om internprissättning till följd att den metod som föreslogs i nämnda rapport inte gjorde det möjligt att komma fram till ett resultat grundat på armlängdsprincipen
- 510 På grundval av konstaterandet att de två justeringarna var felaktiga, fann kommissionen att förhandsbeskedet om prissättning, genom att godta denna metod som ledde till en minskning av den skatt som SMBV skulle betala enligt det allmänna nederländska bolagsskattesystemet jämfört med fristående företag vars vinst enligt detta system bestäms på marknadsvillkor, gav SMBV en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 511 Det framgår således av skälen 407 och 408 i det angripna beslutet att kommissionens tillvägagångssätt, som består i att jämföra SMBV:s skattepliktiga vinst enligt förhandsbeskedet om prissättning med den skattepliktiga vinsten för ett fristående företag vars vinst fastställs på marknadsvillkor enligt det allmänna nederländska bolagsskattesystemet, vid första anblicken förefaller uppfylla de krav som åligger kommissionen när det gäller att styrka att det föreligger en fördel.
- 512 Det ska dock erinras om att det framgår av de överväganden som har angetts i punkterna 151 och 152 ovan att det ankommer på kommissionen, för att avgöra huruvida förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en fördel i förevarande fall, att visa att metoden för internprissättning som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning ledde till en minskning av SMBV:s skattebörda, och särskilt styrka att nivån på SMBV:s vinst, beräknad enligt metoden för internprissättning, har minskat

i sådan omfattning att den inte kan anses utgöra en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat. Som har konstaterats i punkt 498 ovan, när kommissionen kontrollerar huruvida den skattepliktiga vinsten för ett integrerat företag enligt en skatteåtgärd motsvarar en tillförlitlig uppskattning av en skattepliktig vinst som uppkommit på marknadsmässiga villkor, kan kommissionen konstatera att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF endast om skillnaden mellan de två jämförelsefaktorerna är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning.

- 513 Det ska således undersökas huruvida kommissionen styrkte att de två justeringar som gjordes av Starbucks-koncernens skatterådgivare hade gett SMBV en fördel.

b) Justeringen som avsåg kostnadsbasen

- 514 Den första justering som föreslogs i rapporten om internprissättning avser kostnadsbasen (nedan kallad justeringen av kostnadsbasen). Den består i att utesluta vissa kostnader från den kostnadsbas som används som vinstnivåindikator vid tillämpningen av TNMM. Det ska dock konstateras att det framgår av skälen 406 och 407 i det angripna beslutet att den kritik som kommissionen identifierade uttryckligen endast avser uteslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 från den kostnadsbas som användes vid tillämpningen av TNMM. I huvudsak konstaterade kommissionen att det inte fanns någon förklaring till att kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 uteslöts, då de hade beaktas i det föregående förhandsbeskedet om prissättning.

- 515 Det ska först erinras om att, i motsats till vad kommissionen har hävdad, slutsatsen i skäl 407 i det angripna beslutet, enligt vilken de justeringar som föreslogs i rapporten om internprissättning och som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning ger SMBV en fördel, uttryckligen är begränsad till uteslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 från SMBV:s kostnadsbas. Det framgår inte av lydelsen i det angripna beslutet att kommissionen grundade konstaterandet att det förelåg en fördel på uteslutandet av andra kostnader från den kostnadsbas som användes som SMBV:s vinstnivåindikator.

- 516 Den av kommissionen åberopade omständigheten att denna institution, i skälen 319–332 i det angripna beslutet, ifrågasatte den omständigheten att SMBV:s affärsrisker hade överförts till Alki gör det inte möjligt att konstatera att den av dessa skäl ansåg att vissa kostnader felaktigt hade uteslutits från den kostnadsbas som användes som vinstnivåindikator. Detta konstaterande förstärks av den omständigheten att frågan om justeringar har presenterats av kommissionen själv som att den utgör ett andrahandsresonemang (se skäl 407 i det angripna beslutet) i förhållande till det resonemang som undersöktes i skälen 319–332 i det angripna beslutet.

- 517 I motsats till vad kommissionen i huvudsak har hävdad, framgår det inte heller av skälen 59 och 159 i det angripna beslutet att kommissionen grundade konstaterandet att förhandsbeskedet om prissättning hade gett SMBV en fördel på justeringarna av kostnadsbasen. Vad gäller skäl 59 i det angripna beslutet, ska det konstateras att även om detta skäl faktiskt syftar på dessa justeringar, är det endast fråga om en presentation av innehållet i rapporten om internprissättning. När det gäller skäl 159 i det angripna beslutet, anges i detta skäl – som finns i avsnittet som redogör för det administrativa förfarandet – endast att kommissionen hade uttryckt tvivel beträffande de justeringar som föreslogs i rapporten om internprissättning, utan att det därav går att sluta sig till kommissionens ståndpunkt i samband med det angripna beslutet.

- 518 På grundval av de konstateranden som gjorts i punkterna 515–517 ovan, ska det således konstateras att kommissionen inte i det angripna beslutet hävdade, och än mindre styrkte, att justeringen av kostnadsbasen, förutom uteslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1, hade gett SMBV en fördel. Tribunalen underkänner därför kommissionens argument, vilka anfördes i

svaromålet, om att användningen av rörelsekostnader i stället för totalkostnader (som inbegriper kostnaden för kaffebönor, ersättningar som betalats till tredje parter och kostnaderna för icke-kafferelaterade produkter) ledde till en minskning av SMBV:s beskattningsunderlag.

- 519 Vad vidare beträffar utslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1, fann kommissionen, i skäl 406 i det angripna beslutet, att i rapporten om internprissättning hade en avsevärd minskning av kostnadsbasen godtagits, genom att utsluta nämnda kostnader.
- 520 Kommissionen begränsade sig dock till att hävda, i skäl 406 i det angripna beslutet, att dessa kostnader hade beaktats i det tidigare upplägget för att fastställa SMBV:s beskattningsunderlag, vilket användes före utfärdandet av förhandsbeskedet om prissättning, och att utslutandet av dessa kostnader inte hade motiverats, utan någon annan precisering. Det framgår inte klart av lydelsen i det angripna beslutet vad kommissionen syftar på när den åberopar att utslutandet av kostnader saknade motivering, och särskilt huruvida den anser att sådana förklaringar borde ha funnits i förhandsbeskedet om prissättning eller lämnats under det administrativa förfarandet.
- 521 Tribunalen finner, för det första, att konstaterandet att motiveringen av justeringen var otillräcklig, oavsett om den lämnades av Starbucks kontakterna eller av de nederländska myndigheterna, inte räcker för att som sådant styrka att denna justering var felaktig eller att den ledde till en minskning av SMBV:s skatteböroda.
- 522 För det andra ska det under alla omständigheter konstateras att det framgår av skäl 407 i det angripna beslutet att kommissionens prövning av huruvida det var felaktigt att utsluta kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 är en subsidiär bedömning, som aktualiseras för det fall SMBV:s huvudfunktion faktiskt var rostning av kaffe.
- 523 Det framgår dock av kommissionens svaromål i mål T-636/16 att det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 huvudsakligen tillverkade sådana produkter som smaksatt kaffe, pulver för en varumärkesregistrerad kaffeprodukt eller pulverkaffe, och att det rostade gröna kaffebönor endast i "begränsade volymer". Kommissionen förklarade dock inte på vilket sätt kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 var relevanta för beräkningen av SMBV:s skattepliktiga vinst, i egenskap av rostningsföretag.
- 524 Det ska vidare konstateras att de argument som kommissionen har anfört i sina inlagor rörande utslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 grundar sig på antagandet att SMBV:s huvudsakliga verksamhet är återförsäljning. Dessa olika argument kan därför inte godtas.
- 525 För det tredje framgår det av rapporten om internprissättning att skatterådgivaren utslöt de kostnader som var hänförliga till verksamhet där SMBV inte tillför något mervärde från kostnadsbasen, vilken användes vid tillämpningen av TNMM. Konungariket Nederländerna och Starbucks har för övrigt gjort gällande, i sina respektive inlagor, att utslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 motiveras av det faktum att SMBV inte tillför något mervärde. De har hävdade att kostnaderna i samband med transaktionen mellan SMBV och det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 endast passerar genom SMBV:s konton, men ska inte tillskrivas SMBV:s verksamhet. Inköp av produkter från det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 utgör således en neutral transaktion för fastställandet av sistnämnda företags skattepliktiga vinst.
- 526 I det avseendet ska det konstateras att det inte är utslutet att intäkterna från de produkter som tillhandahålls av det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 motsvarar kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1, så att SMBV inte gör någon vinst på produkterna från nämnda företag. Kommissionen visade emellertid inte att SMBV hade tillfört något mervärde till produkterna från det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 och att det faktiskt hade gjort en vinst på exploateringen av dessa produkter, så att kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 med nödvändighet borde ha beaktats vid tillämpningen av TNMM.

- 527 Kommissionen har inte heller visat att de skillnader som åberopades i rapporten om internprissättning, mellan SMBV:s funktioner och de 20 företag på grundval av vilka jämförelseanalysen gjordes, inte motiverar tillämpningen av justeringen vad gäller uteslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1.
- 528 Eftersom kommissionen inte har lagt fram några bevis som visar att SMBV gjorde en vinst på transaktionen med det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 eller att vinstpålägget borde tillämpas på en kostnadsbas som innefattar kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1, konstaterar tribunalen att kommissionen inte kunde dra slutsatsen att det var felaktigt att utesluta dessa kostnader och att det hade lett till en minskning av SMBV:s vinst.
- 529 Det ska vidare konstateras, såsom Starbucks har hävdad, att sifferuppgifterna som finns i den tabell som återges i punkt 184 i kommissionens svaromål i mål T-636/16, vilka utgör beräkningar som grundar sig på de siffror som finns i tabell 3 i det angripna beslutet, inte kan beaktas till stöd för kommissionens ståndpunkt. Dessa uppgifter avser SMBV:s totalkostnader (rörelsekostnader och kostnader för sålda varor) och inte enbart rörelsekostnaderna till vilka kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 skulle ha lagts till. Vidare visar dessa uppgifter endast att vinstnivån skulle ha varit högre om kostnadsbasen hade varit större och stöder inte uppfattningen att SMBV skulle ha gjort en vinst från exploateringen av produkterna från det icke-närstående tillverkningsföretaget 1.
- 530 Det ska därefter påpekas att uteslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 kombinerades med en justering uppåt av avkastningsmarginalen. Det är således inte nödvändigtvis möjligt att konstatera att de justeringar som tillämpades i förhandsbeskedet om prissättning, sammantaget, med nödvändighet ledde till en minskning av SMBV:s beskattningsunderlag. Kommissionen beräknade inte kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 eller i vart fall den andel av SMBV:s kostnader som de utgör. Det framgår således inte av det angripna beslutet att kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 utgör en sådan andel av SMBV:s kostnader att enbart uteslutandet av dessa kostnader skulle ha en inverkan på SMBV:s vinster i sådan omfattning att deras nivå inte längre är representativ för en vinst som följer av en situation som grundas på armlängdsprincipen.
- 531 Mot bakgrund av dessa påpekanden ska det konstateras att kommissionen inte har lyckats styrka att uteslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 gav SMBV en fördel, utan att det är nödvändigt att undersöka huruvida motiveringen är bristfällig i kommissionens beslut.

c) "Justeringen av rörelsekapital"

1) Omfattningen av den aktuella justeringen

- 532 Vad beträffar omfattningen av den andra aktuella justeringen, ska det konstateras att kommissionen, i skäl 407 i det angripna beslutet, hävdade att "justeringen av rörelsekapitalet" (working capital adjustment) innebar att den metod som föreslogs i rapporten om internprissättning inte ledde fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat som överensstämmer med armlängdsprincipen. I det avseendet ska det påpekas att uttrycket "justering av rörelsekapitalet" varken används i rapporten om internprissättning eller i förhandsbeskedet om prissättning.
- 533 I det angripna beslutet gjorde kommissionen först gällande att Starbucks-koncernens skatterådgivare i rapporten om internprissättning föreslog en justering av vinstpålägget för omvandling, som presenterades av de nederländska myndigheterna som en "justering av rörelsekapital" (skäl 401 i det angripna beslutet). Av detta konstaterande följer att uttrycket "justering av rörelsekapitalet", såsom det används i det angripna beslutet, ska förstås på det sätt som de nederländska myndigheterna använde uttrycket under det administrativa förfarandet.

- 534 Vidare framgår det av skäl 403 i det angripna beslutet att kommissionen hade uttryckt tvivel kring ”justeringen av rörelsekapitalet” i skälen 101–113 i beslutet att inleda förfarandet. Det ska noteras att kommissionen i skälen 101 och 102 i beslutet att inleda förfarandet diskuterade ”justeringen av råvarukostnader” (raw material cost mark-up), medan justeringen avseende uteslutandet av kostnaderna för råkaffe från kostnadsbasen diskuterades i skälen 99 och 100 i beslutet att inleda förfarandet. I skäl 403 i det angripna beslutet hänvisas det således inte till sistnämnda justering. Detta konstaterade bekräftas för övrigt av skäl 269 led iii och av fotnot nr 130 i det angripna beslutet.
- 535 Skälen 103–113 i beslutet att inleda förfarandet avser visserligen också delvis justeringen avseende uteslutandet av kostnaderna för råkaffe från kostnadsbasen. Enligt skäl 107 i beslutet att inleda förfarandet, anges de nederländska myndigheternas argument vad gäller ”justeringar av rörelsekapitalet” i skäl 59 i samma beslut. Enligt skäl 59 i beslutet att inleda förfarandet uppgav de nederländska myndigheterna att ”[j]usteringen i det aktuella fallet [var] en kombination av två korrigeringar för jämförbarhet: den kombinerade en justering av rörelsekapitalet för råvaruinventeringen på avkastningen hos jämförbara bolag med en justering för råvarukostnaderna i kostnadsbasen för jämförbara bolag”. Det framgår av beskrivningen av Konungariket Nederländernas argument under det administrativa förfarandet att det ansåg att uttrycket ”justering av rörelsekapital” endast avsåg ”justeringen avseende råvarukostnader”, som identifierades i rapporten om internprissättning.
- 536 Slutligen ska det konstateras att kommissionen själv, i skäl 407 i det angripna beslutet, gjorde åtskillnad mellan ”justeringen av rörelsekapitalet” och uteslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 från SMBV:s beskattningsunderlag.
- 537 Tribunalen drar således slutsatsen att uttrycket ”justering av rörelsekapital” som används i skäl 407 i det angripna beslutet hänvisar till ”justeringen avseende råvarukostnader”, som identifierades i rapporten om internprissättning.
- 538 Även om det antas att uttrycket ”justering av rörelsekapital” som används i skäl 407 i det angripna beslutet även ska uppfattas som en hänvisning till justeringen för råvarukostnader i SMBV:s kostnadsbas, ska det under alla omständigheter konstateras att skälen 401–406 i det angripna beslutet inte innehåller något argument avseende kostnadsbasen förutom det som avser uteslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1. Det har redan konstaterats i punkterna 514–531 ovan, att kommissionen inte lyckades styrka att uteslutandet av dessa kostnader gav SMBV en fördel. I skälen 404 och 405 i det angripna beslutet har kommissionen helt enkelt underkänt Konungariket Nederländernas argument vad gäller relevansen av en jämförbarhetsstudie på grundval av totalkostnaderna och en vetenskaplig artikel. Vidare innehåller inte skälen 401–403 i det angripna beslutet någon hänvisning till SMBV:s kostnadsbas.

2) Anmärkningen om att det inte har skett någon minskning av SMBV:s skattebörda

- 539 Det ska först påpekas att i den mån som ”justeringen av rörelsekapitalet” motsvarar justeringen för råvarukostnaderna i kostnadsbasen, vilken identifierades i rapporten om internprissättning (se punkt 537 ovan), och i den mån som argumentet avseende uteslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 har underkänts (se punkterna 514–531 ovan), har denna justering inneburit en ökning av vinstpålägget på kostnadsbasen från [konfidentiellt] procent till [konfidentiellt] procent. Användningen av ett högre vinstpålägg för att fastställa SMBV:s skattepliktiga vinst kunde dock inte leda till en minskning av SMBV:s skattepliktiga vinst. Enbart denna justering, sedd för sig, kan således inte ge SMBV en fördel.
- 540 Härav följer att kommissionen inte har lyckats styrka att ”justeringen av rörelsekapitalet” fick till följd att nivån på SMBV:s vinster sänktes eller följaktligen att denna justering hade gett SMBV en fördel.

- 541 Vidare ska det konstateras att kommissionens resonemang beträffande ”justeringen av rörelsekapitalet”, som anges i skälen 401–405 i det angripna beslutet, inte kan visa att ”justeringen av rörelsekapitalet” fick till följd att nivån på SMBV:s vinster sänktes och att den följaktligen hade gett detta företag en fördel.
- 542 I den mån som kommissionen grundade sitt resonemang på konstaterandet att den metod som användes för att fastställa ”justeringen av rörelsekapitalet” inte beaktade storleken på rörelsekapitalet för jämförbara företag eller för SMBV, räcker det att konstatera att kommissionen inte har förklarat på vilket sätt denna omständighet skulle kunna visa att det skett en sänkning av nivån på SMBV:s vinster.
- 543 Även om kommissionen ansåg att det inte fanns något konstant samband mellan den kostnad för sålda varor som användes i justeringen och behovet av rörelsekapital, ska det vidare konstateras att kommissionen inte förklarade på vilket sätt denna omständighet konkret skulle kunna visa att det skett en sänkning av nivån på SMBV:s vinster.
- 544 Genom sina påståenden om att den ”justering av rörelsekapital” som Starbucks-koncernens skatterådgivare hade gjort inte lämpar sig för det avsedda syftet att justera skillnader i användningen av rörelsekapital, har dessutom kommissionen begränsat sig till allmänna och ungefärliga överväganden, såsom att denna justering ”inte lämpar sig” eller att ”ett företag med höga råvarukostnader [kan] ha ett lågt behov av rörelsekapital om det behandlar sitt varulager på ett effektivt sätt”.
- 545 Vad slutligen beträffar konstaterandet, i skälen 402–405 i det angripna beslutet, att det inte fanns någon motivering till ”justeringen av rörelsekapitalet” i de fakta som redovisades i rapporten om internprissättning eller i de argument som åberopades av Konungariket Nederländerna i samband med det administrativa förfarandet, finner tribunalen att enbart konstaterandet att det inte finns någon sådan motivering inte heller visar att ”justeringen av rörelsekapitalet” ledde till en minskning av SMBV:s skattepliktiga vinst.
- 546 Härav följer, i motsats till vad kommissionen slog fast i skäl 407 i det angripna beslutet, att den inte styrkte att ”justeringen av rörelsekapitalet” ledde till en minskning av SMBV:s skattepliktiga vinst.
- 547 Denna slutsats påverkas inte av kommissionens argument. Det ska nämligen konstateras att det framgår av skäl 407 i det angripna beslutet att kommissionens prövning av ”justeringen av rörelsekapitalet” är en subsidiär bedömning, som aktualiseras för det fall SMBV:s huvudfunktion faktiskt var rostning av kaffe. De argument som kommissionen har anfört i sina inlagor avseende ”justeringen av rörelsekapitalet” grundar sig dock på antagandet att SMBV:s huvudsakliga verksamhet är återförsäljning. Dessa olika argument kan därför inte godtas.
- 548 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 502–547 ovan godtar tribunalen Konungariket Nederländernas och Starbucks anmärkningar om att kommissionen inte visade att godkännandet, genom förhandsbeskedet om prissättning, av justeringarna av rörelsekapitalet samt utslutandet av kostnaderna för det icke-närstående tillverkningsföretaget 1 hade gett SMBV en fördel.
- 549 Talan ska följaktligen bifallas såvitt avser grunden om att kommissionen, inom ramen för sitt fjärde, femte och sjätte resonemang, inte visade att förhandsbeskedet om prissättning hade gett SMBV en fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

F. Frågan huruvida förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från artikel 8b i bolagsskattelagen och från förordningen om internprissättning (resonemanget avseende det begränsade referenssystemet, skälen 409–412 i det angripna beslutet)

- 550 Konungariket Nederländerna har gjort gällande att det i förevarande fall har åberopat sina grunder om att det inte föreligger någon fördel både mot kommissionens huvudsakliga ståndpunkt, det vill säga de sex första resonemangen, och mot kommissionens resonemang avseende det begränsade referenssystemet, där kommissionen drog slutsatsen att det i förevarande fall förelåg en fördel med hänsyn till artikel 8b i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning. Starbucks har hävdad att kommissionen borde ha undersökt förhandsbeskedet om prissättning mot bakgrund av artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning, vilket den inte gjorde.
- 551 Kommissionen har hävdad att den, i skälen 409–412 i det angripna beslutet, undersökte förhandsbeskedet om prissättning mot bakgrund av artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och att den, efter denna bedömning, konstaterade att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en selektiv fördel.
- 552 Tribunalen konstaterar i det avseendet att kommissionen, i sista hand, i avsnitt 9.2.4 i det angripna beslutet, med rubriken ”Underordnat resonemang: Selektiv fördel på grund av en avvikelse från förordningen [om internprissättning]” (skälen 409–412 i det angripna beslutet), fann att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en fördel enligt en bedömning grundad på den mer begränsade referensramen i artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning (skäl 412 i det angripna beslutet).
- 553 I skäl 410 i det angripna beslutet angav kommissionen ”[i] ett underordnat resonemang ... att SMBV:s förhandsbesked om prissättning också g[av] SMBV en selektiv fördel inom ramen för det mer begränsade referenssystem bestående av koncernföretag som tillämpa[de] internprissättning, på vilket artikel 8b.1 i [bolagsskattelagen] och förordningen [om internprissättning] [var] tillämpligt”. I skäl 411 i det angripna beslutet erinrade kommissionen om att artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning hade infört ”armlängdsprincipen i nederländsk skattelag, enligt vilken transaktioner mellan koncerninterna företag bör ersättas som om de hade avtalats av oberoende företag”. I samma skäl påpekade kommissionen att det i ingressen till förordningen om internprissättning angavs att OECD:s riktlinjer var direkt tillämpliga på Nederländerna. I skäl 412 i det angripna beslutet hänvisade kommissionen till resonemanget i skälen 268–274 i det angripna beslutet, vilket sammanfattar de första sex resonemangen, för att dra slutsatsen att förhandsbeskedet om prissättning också gav en selektiv fördel enligt den mer begränsade referensramen som bestod av artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning.
- 554 Det framgår av dessa konstateranden att kommissionen drog slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en selektiv fördel, eftersom det medförde en minskning av den skatt som skulle betalas jämfört med situationen då armlängdsprincipen som föreskrivs i artikel 8b i bolagsskattelagen och i förordningen om internprissättning tillämpades på ett korrekt sätt.
- 555 Det ska konstateras att kommissionen grundade denna slutsats på den prövning av förhandsbeskedet om prissättning som den gjorde inom ramen för sin huvudsakliga bedömning. Kommissionen hävdade således att den redan hade visat, i samband med avsnitt 9.2.3.1 i det angripna beslutet, att förhandsbeskedet om prissättning inte gjorde det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen.
- 556 Det resonemang som anges i skälen 409–412 i det angripna beslutet avser visserligen framför allt ett argument som anfördes av Konungariket Nederländerna och Starbucks vad gäller valet av referenssystem, vilket omfattas av bedömningen av den aktuella åtgärdens selektivitet.

- 557 Det ska emellertid påpekas att Konungariket Nederländerna och kommissionen anser att skäl 412 i det angripna beslutet ska tolkas så, att kommissionen, på grundval av en bedömning enligt relevant nationell rätt, det vill säga artikel 8b.1 i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning, drog slutsatsen att förhandsbeskedet om prissättning gav SMBV en fördel, eftersom kommissionens bedömning i de första sex resonemangen gäller i tillämpliga delar. Detta konstaterande bekräftas för övrigt av lydelsen i skäl 416 i det angripna beslutet.
- 558 Det är i förevarande mål inte nödvändigt att ta ställning till den exakta arten och den exakta omfattningen av kommissionens resonemang avseende det begränsade referenssystemet, vilket har angetts i skälen 409–412 i det angripna beslutet. Det räcker att konstatera att även om det antas att kommissionen, genom nämnda resonemang, bedömde de fel som den hade identifierat i samband med de första sex resonemangen med avseende på artikel 8b i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning, varigenom armlängdsprincipen infördes i nederländsk rätt, har kommissionen, av samma skäl som har angetts i punkterna 173–549 ovan, vilka i tillämpliga delar gäller en sådan bedömning, inte visat att förhandsbeskedet om prissättning hade gett SMBV en fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

G. Slutsats

- 559 Det framgår av punkterna 404 och 549 ovan att de sex resonemangen i det angripna beslutet inte räckte för att visa att förhandsbeskedet om prissättning hade gett SMBV en fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 560 Vidare framgår det av punkterna 550–558 ovan att kommissionen inte visade att förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från artikel 8b i bolagsskattelagen och förordningen om internprissättning och att förhandsbeskedet således hade gett SMBV en fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 561 Av det ovan anförda följer således att kommissionen inte genom något av de resonemang som angavs i det angripna beslutet lyckades styrka att det förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Det angripna beslutet ska därför ogiltigförklaras i sin helhet, utan att det är nödvändigt att pröva de övriga grunder som har åberopats av Konungariket Nederländerna och av Starbucks.

IV. Rättegångskostnader

- 562 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande rättegångsdeltagare förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Konungariket Nederländerna och Starbucks har yrkat att kommissionen ska förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta deras rättegångskostnader. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska Konungariket Nederländernas och Starbucks yrkande bifallas.
- 563 I enlighet med artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska Irland bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning)

följande:

- 1) **Målen T-760/15 och T-636/16 förenas vad gäller domen.**
- 2) **Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks, ogiltigförklaras.**
- 3) **Europeiska kommissionen ska bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som uppkommit för Konungariket Nederländerna, Starbucks Corp. och Starbucks Manufacturing Emea BV.**
- 4) **Irland ska bära sina rättegångskostnader.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 24 september 2019.

Underskrifter

Innehållsförteckning

I. Bakgrund till tvisten och tillämpliga bestämmelser	2
A. Tillämpliga nationella bestämmelser	2
B. Förhandsbeskedet om prissättning	4
C. Bakgrund till tvisten	5
1. Det administrativa förfarandet vid kommissionen	5
2. Det angripna beslutet	6
a) Beskrivning av den omtvistade åtgärden	6
b) Bedömning av den omtvistade åtgärden	8
c) Återkrav av det statliga stödet	13
d) Slutsats	14
II. Förfarandet och parternas yrkanden	15
A. Den skriftliga delen av förfarandet i mål T-760/15	15
1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur	15
2. Interventionerna	15
3. Respektive begäran om konfidentiell behandling	16
4. Parternas yrkanden	16
B. Den skriftliga delen av förfarandet i mål T-636/16	17
1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur	17
2. Respektive begäran om konfidentiell behandling	17
3. Parternas yrkanden	17
C. Förening av målen vad gäller den muntliga delen av förfarandet, och den muntliga delen av förfarandet	18
III. Rättslig bedömning	18
A. Processuella frågor	19
1. Förening av de aktuella målen vad gäller det slutliga avgörandet	19
2. Begäran om att Starbucks yttrande över förhandlingsrapporten ska avlägsnas från handlingarna i målen	19

3. Huruvida bilaga A.7 till ansökan i mål T-760/15 kan läggas till grund för prövningen i sak ..	19
B. De grunder som har åberopats och den ordning i vilken talan i förevarande mål ska prövas	20
C. Förekomsten av en armlängdsprincip på området för kontroll av statligt stöd och iakttagandet av principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor	22
D. Bestridandet av förstahandsresonemanget om att det förelåg en skattefördel till förmån för SMBV (skälen 275–361 i det angripna beslutet)	29
1. Valet av TNMM i förevarande fall och underlåtenheten att undersöka den koncerninterna transaktion för vilken förhandsbeskedet om prissättning i själva verket hade begärts (det första resonemanget)	29
a) Inledande synpunkter	31
b) Bevisbördan	32
c) Omfattningen av den prövning som tribunalen ska göra	33
d) Underlåtenheten att identifiera och analysera den royalty som SMBV betalade till Alki i förhandsbeskedet om prissättning	33
e) Kravet på att ge CUP-metoden företräde framför TNMM	34
2. Frågan huruvida den royalty som SMBV betalade till Alki borde ha varit noll (det andra resonemanget)	36
a) Inledande synpunkter	37
b) SMBV:s royaltyrelaterade funktioner	38
c) De normala skattereglerna i nederländsk rätt	38
d) Användningen av uppgifter som kommissionen åberopade, vilka inte fanns tillgängliga när förhandsbeskedet om prissättning utfärdades	39
e) Frågan huruvida de immateriella rättigheterna avseende rostning motsvarade ett värde för SMBV	40
1) Frågan huruvida SMBV utnyttjade de immateriella rättigheterna avseende rostning direkt på marknaden	40
2) Frågan huruvida SMBV gick med förlust på sin rostningsverksamhet	42
f) Jämförelse med rostningsavtal som Starbucks ingått med tredje parter och jämförelse med liknande licensavtal ”på marknaden”	44
1) De avtal som ingicks efter förhandsbeskedet om prissättning	46
2) De avtal som ingicks med företag som inte rostar kaffe	46
3) De avtal som ingicks med företag som inte ansvarade för försäljningen av rostat kaffe till butiker eller till konsumenter	47
4) De avtal som avsåg andra produkter än rostat kaffe	48

5) Det avtal som föreskriver betalning av en royalty för användningen av de immateriella rättigheterna avseende rostning	49
6) Det avtal som ingicks med det icke-närstående tillverkningsföretaget 2.....	51
g) De avtal som ingicks mellan Starbucks konkurrenter och utomstående rostningsföretag .	54
h) Argumentet att nivån på royaltyn borde ha varit lägre än den nivå som godkändes i förhandsbeskedet om prissättning	56
3. Det årliga fastställandet av kostnaderna för gröna kaffebönor (det tredje resonemanget)	58
a) Frågan huruvida priset på gröna kaffebönor inte omfattades av tillämpningsområdet för den omtvistade åtgärden	58
b) Frågan huruvida nivån på det vinstpålägg som tillämpades på kostnaderna för de gröna kaffebönor som SCTC sålde till SMBV inte överensstämde med en nivå som grundas på armlängdsprincipen	61
E. Bestridandet av andrahandsresonemanget om att det förelåg en skattefördel till förmån för SMBV (skälen 362–408 i det angripna beslutet)	63
1. Identifieringen av SMBV som den mest komplexa enheten (det fjärde resonemanget)	64
2. Analysen av SMBV:s funktioner och fastställandet av SMBV:s vinst på grundval av rörelsekostnaderna (det femte resonemanget)	67
a) Valet av vinstnivåindikator	69
b) Kommissionens jämförelseanalys	72
3. Valet av justeringar (det sjätte resonemanget)	75
a) Inledande synpunkter	76
b) Justeringen som avsåg kostnadsbasen	77
c) ”Justeringen av rörelsekapital”	79
1) Omfattningen av den aktuella justeringen	79
2) Anmärkningen om att det inte har skett någon minskning av SMBV:s skattebörda ..	80
F. Frågan huruvida förhandsbeskedet om prissättning utgjorde en avvikelse från artikel 8b i bolagsskattelagen och från förordningen om internprissättning (resonemanget avseende det begränsade referenssystemet, skälen 409–412 i det angripna beslutet)	82
G. Slutsats	83
IV. Rättegångskostnader	83