Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (седми разширен състав)

24 септември 2019 година*

„Държавни помощи — Помощ, приведена в действие от Нидерландия — Решение, с което помощта се обявява за несъвместима с вътрешния пазар и неправомерна и се разпорежда възстановяването ѝ — Предварително данъчно становище (tax ruling) — Трансферни цени — Изчисляване на данъчната основа — Принцип на сделката между несвързани лица — Предимство — Референтна система — Данъчна и процесуална автономия на държавите членки“

По дела T-760/15 и T-636/16

Кралство Нидерландия, за което се явяват първоначално M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree и M. Noort, а впоследствие M. Bulterman, M. de Ree и M. Noort, в качеството на представители,

жалбоподател по дело T-760/15,

подпомагано от

Ирландия, за която се явяват първоначално E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan и A. Joyce, а впоследствие G. Hodge, A. Joyce, K. Duggan, M. Browne и J. Quaney, в качеството на представители, подпомагани от M. Collins, P. Gallagher, SC, B. Doherty и S. Kingston, barristers,

встъпила страна,

Starbucks Corp., установено в Сиатъл, Вашингтон (Съединени щати),

Starbucks Manufacturing Emea BV, установено в Амстердам (Нидерландия),

за които се явяват S. Verschuur, M. Petite и M. Stroungi, адвокати,

жалбоподатели по дело T-636/16,

срещу

Европейска комисия, за която по дело T-760/15 се явяват първоначално P-J. Loewenthal и B. Stromsky, а впоследствие P-J. Loewenthal и F. Tomat, в качеството на представители, а по дело T-636/16 — P-J. Loewenthal и F. Tomat, в качеството на представители,

ответник,

с предмет жалби на основание на член 263 ДФЕС за отмяна на Решение (ЕС) 2017/502 на Комисията от 21 октомври 2015 година относно държавна помощ SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Нидерландия в полза на Starbucks (ОВ L 83, 2017 г., стр. 38),

* Езици на производството:нидерландски и английски.

ОБЩИЯТ СЪД (седми разширен състав),

състоящ се от: M. van der Woude, председател, V. Tomljenović (докладчик), E. Bieliūnas, A. Marcoulli и Ал. Корнезов, съдии,

секретар: S. Spyropoulos, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 2 юли 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

I. Обстоятелствата по спора и правната уредба

1 Starbucks Manufacturing Emea BV (наричано по-нататък „SMBV“) е дъщерно дружество от групата Starbucks (наричана по-нататък „групата Starbucks“), установено в Нидерландия. Групата Starbucks се състои от Starbucks Corp. и от всички предприятия, които са под негов контрол. Седалището на Starbucks Corp. е в Сиатъл, Вашингтон (Съединени щати). Alki LP (наричано по-нататък „Alki“) е дъщерно дружество от групата Starbucks, установено в Обединеното кралство, което контролира непряко SMBV. Alki и SMBV сключват споразумение за печене на кафе (наричано по-нататък „споразумението за печене на кафе“), в което е предвидено по-специално, че SMBV ще заплаща на Alki лицензионно възнаграждение за ползването на интелектуалната собственост на Alki, и по-специално методите за печене на кафе и друго ноу-хау, свързано с печенето на кафе (наричано по-нататък „лицензионното възнаграждение“).

2 Решение (ЕС) 2017/502 на Комисията от 21 октомври 2015 година относно държавна помощ SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Нидерландия в полза на Starbucks (ОВ L 83, 2017 г., стр. 38, наричано по-нататък „обжалваното решение“) се отнася до мярка, свързана с прилагането на нидерландската система за корпоративно данъчно облагане в специфичния случай на SMBV.

A. По националната правна уредба

3 Съгласно нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане корпоративен данък дължат предприятията, установени в Нидерландия, които са данъчнозадължени в тази държава, както и предприятията, които не са установени там и са данъчнозадължени в друга държава, но извършват стопанска дейност в Нидерландия. Всъщност съгласно член 2 от Wet op de vennootschapsbelasting (Закон за корпоративния данък, наричан по-нататък „ЗКД“) от 1969 г., местните предприятия — като това включва по необходимост дружествата, учредени съгласно нидерландското право — дължат корпоративен данък за световния им доход. Съгласно член 3 от LIS от своя страна чуждестранните предприятия се облагат за доходите им от източник в Нидерландия.

4 В този контекст, данъчната основа на корпоративния данък е образувана от печалбата на данъчнозадълженото предприятие. Всъщност от член 8 от ЗКД, във връзка с член 3.8 от Wet inkomstenbelasting (Закон за подоходния данък) от 2001 г., следва, че всички данъчнозадължени лица се облагат в съответствие с принципа на съвкупната печалба. Съгласно този принцип на облагане подлежат всички печалби на предприятията, при условие че са с източник от стопанска или търговска дейност. Член 3.8 от Закона за подоходния данък гласи: „[п]ечалбата от стопанско предприятие (печалба) представлява размерът на агрегираните ползи, независимо

под какво име и форма, произтичащи от стопанско предприятие“. Съгласно член 3.25 от Закона за подоходния данък, който по силата на член 8 от ЗКД се прилага и по отношение на данъчнозадължени за корпоративен данък лица, облагаемите годишни приходи трябва да бъдат определени съгласно принципите за добра професионална практика и по последователен начин, независимо какъв е най-вероятният резултат.

5 По принцип облагаемата печалба съответства на счетоводната печалба, посочена в отчетите за приходите и разходите на дружеството. При все това могат да се правят корекции въз основа на специфични данъчни разпоредби, например приложими данъчни стимули, освобождаване на дяловите участия, корекции по данъчния резултат от сделки, които не съответстват на принципа на сделката между несвързани лица, и прилагане на различни правила за амортизация съгласно данъчните и счетоводните разпоредби.

6 Член 8 ter, параграф 1 от ЗКД гласи, че „когато дадено образувание пряко или непряко участва в управлението, контрола или капитала на друго образувание и тези образувания са обвързани в търговските и финансовите си отношения по силата на договорени или наложени им условия (трансферни цени), отличаващи се от тези, които биха договорили помежду си независими страни, то печалбите на тези образувания ще бъдат определени, все едно че са наложени последните посочени условия“.

7 Декрет IFZ2001/295M на нидерландския държавен секретар за финансите от 30 март 2001 г., озаглавен „Трансферно ценообразуване, прилагане на принципа на сделката между несвързани лица и на приложимите принципи на ОИСР в областта на трансферните цени за многонационалните предприятия и данъчните администрации (принципите на ОИСР)“ (наричан по-нататък „декретът относно трансферното ценообразуване“), описва начина, по който нидерландската данъчна администрация тълкува принципа на сделката между несвързани лица въз основа на член 8 ter, параграф 1 от ЗКД. Преамбюлът на декрета относно трансферното ценообразуване гласи следното:

„Политиката на Нидерландия относно принципа на сделката между несвързани лица в областта на международното данъчно законодателство е, че този принцип представлява неразделна част от нидерландската система на данъчното законодателство в резултат на включването му в широкообхватното определение на доходите, заложено в раздел 3.8 от [Закона за подоходния данък]. По принцип това означава, че [приложимите принципи в областта на трансферните цени за многонационалните предприятия и данъчните администрации, приети от Комитета по данъчни въпроси на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) на 27 юни 1995 г.], се прилагат пряко в Нидерландия съгласно член 3.8 от [Закона за подоходния данък]. Има редица области, в които Насоките на ОИСР осигуряват възможност за индивидуално тълкуване от страна на държавите членки. В редица други области практическият опит показа, че Насоките на ОИСР трябва да бъдат пояснени. В настоящия декрет се обяснява позицията на Нидерландия по отношение на тези конкретни точки и по възможност се цели да се разсее всякакво объркване“.

8 Декретът относно трансферното ценообразуване е разделен на дванадесет части, които се отнасят за принципа на сделката между несвързани лица, за методите на трансферно ценообразуване, за административните механизми, които имат за цел да предотвратят и да разрешат споровете относно трансферното ценообразуване, за допълнителните корекции, за определянето на цена в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, когато оценката е твърде несигурна към момента на сделката, за предоставянето на услуги в рамките на група, за участията в споразумение за поделяне на разходите с марж на печалбата, за възнаграждението в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица при финансовите услуги, за субсидиите, данъчните стимули и разходите, които подлежат на частично приспадане, за разпределянето на печалби на дружество майка и на място на стопанска дейност, за влизането в сила на този декрет и за прилагането на действащата политика.

9 По-конкретно в точка 1 декретът относно трансферното ценообразуване прогласява по-специално че принципът на сделката между несвързани лица в нидерландското право като цяло се основава на сравнението между условията по сделка между свързани предприятия и условията по сделка между независими предприятия. Администрацията е в правото си да очаква данъчнозадълженото лице да докаже, че прилаганите от него трансферни цени са съобразени с принципа на сделката между несвързани лица. В тази хипотеза се налага предположението, че всяко от засегнатите предприятия получава възнаграждение, което отразява упражняваните функции, като бъдат взети предвид използваните активи и поетите рискове. Нещо повече, възнаграждението, съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица, теоретично трябва да се определя въз основа на сделките. Впрочем в случай на затруднение сделките могат да бъдат оценявани като съвкупност, за да бъде определено дали съответстват на принципа на сделката между несвързани лица. Освен това в рамките на преценката на многогодишни данни данъчната администрация не може да ползва информация, придобита a posteriori.

10 В точка 2 от декрета относно трансферното ценообразуване са посочени пет метода, изложени в приложимите принципи в областта на трансферните цени за многонационалните предприятия и данъчните администрации, приети от Комитета по данъчните въпроси на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) на 27 юни 1995 г. и преработени на 22 юли 2010 г. (наричани по-нататък „Насоките на ОИСР“), отнасящи се до трансферното ценообразуване. Сред тези методи са по-специално методът на сравнимите неконтролирани цени (наричан по-нататък „методът на СНЦ“) и методът на транзакционната нетна печалба (наричан по-нататък „МТНП“). Съгласно посочения декрет Насоките на ОИСР предполагат определена йерархия между методите, като се предпочитат традиционните транзакционни методи. Нидерландската данъчна администрация трябва винаги да започва контрола на трансферните цени от гледна точка на избрания от данъчнозадълженото лице метод към момента на извършване на сделката. Декретът уточнява, че тази норма отговаря на точка 1.68 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. От това следва, че данъчнозадълженото лице по принцип е свободно да избере метод за трансферно ценообразуване, при условие че приетият метод води до резултат за въпросната сделка, който отговаря на принципа на сделката между несвързани лица. Въпреки че, когато избира метод за трансферно ценообразуване, данъчнозадълженото лице трябва да прецени надеждността на метода в конкретната ситуация, този подход не цели то да бъде насърчено да оцени всички методи и след това да обоснове причините, поради които избраният от него метод води до най-добрия резултат при съответните условия.

11 Точка 5 от декрета относно трансферното ценообразуване предвижда по-конкретно че в случаите на прехвърляне на нематериални активи, като например патенти, може да е трудно да се определи стойността на тези активи в момента на прехвърлянето поради недостатъчната информация относно бъдещите ползи и рискове. В случаите, при които независими предприятия са договорили клауза за преразглеждане на цените при сравними обстоятелства, данъчната администрация трябва да има възможност да определи цената въз основа на такава клауза. Целта е да се достигне до схема, при която възнаграждението съответства на ползите, които нематериалният актив ще донесе в бъдеще.

Б. По предварителното ценово споразумение

12 На 28 април 2008 г. нидерландските данъчни органи сключват със SMBV предварително ценово споразумение (наричано по-нататък „ПЦС“), което има за цел да определи възнаграждението на SMBV за неговите дейности за производство и дистрибуция, така както са описани в ПЦС, в рамките на групата Starbucks (наричано по-нататък „възнаграждението на SMBV“). Впоследствие възнаграждението на SMBV служи за определяне на годишната облагаема печалба на SMBV за целите на корпоративното облагане в Нидерландия. Всъщност съгласно неговия

преамбюл ПЦС е данъчно споразумение относно съответствието с принципа на сделката между несвързани лица на трансферните цени, които следва да се използват при изчисляване на печалбата в рамките на международната група. От ПЦС се установява [*поверително*] [1], че то е предназначено по-специално да бъде използвано за целите на годишните декларации за облагане с корпоративен данък в Нидерландия. ПЦС е действало през периода от 1 октомври 2007 г. до 31 декември 2017 г.

13 ПЦС предвижда метод за определяне на възнаграждението на SMBV в съответствие с принципа на сделката между несвързани страни за неговите дейности за производство и дистрибуция в рамките на групата Starbucks. Нещо повече, ПЦС одобрява размер на лицензионното възнаграждение, изплащано от SMBV на Alki за използване на технологиите за печене на кафе, смесите от различни видове кафе и кривите на печенето (наричани по-нататък „интелектуалната собственост за печене на кафе“) в рамките на процеса на производство и на доставка на кафе на операторите на заведенията.

14 По-конкретно, що се отнася до приложното поле на ПЦС, [*поверително*]. Що се отнася до функциите на SMBV, [*поверително*], последното е отговорно най-вече за производството на печено кафе на зърна и за доставката на печено кафе на зърна и подобни продукти на заведенията Starbucks в региона на Европа, Близкия изток и Африка (наричан по-нататък „регионът ЕБИА“) и е било собственик на фабрика за печене на кафе в Нидерландия. Освен това в ПЦС е посочено, че по силата на лицензия SMBV използва определени права върху интелектуална собственост, които принадлежат на Alki, и че тези права са необходими в рамките на процеса на производство и доставката на кафе на операторите на заведения. Уточнено е, че за тази цел SMBV заплаща лицензионно възнаграждение на Alki. [*поверително*] Нещо повече, според [*поверително*] ПЦС, SMBV извършва функцията на дистрибутор на редица други кафе продукти, като освен логистичните функции във връзка със своите собствени производствени дейности, то предоставя и логистична подкрепа за други продукти на определени пазари.

15 Що се отнася до метода за трансферно ценообразуване за производствените и дистрибуторските дейности на SMBV, [*поверително*] от ПЦС прогласява по-конкретно че възнаграждението на SMBV трябва да се определя въз основа на метода на увеличената стойност (cost plus method) (вж. т. 187 по-нататък във връзка със значението на този израз), и че той съответства на принципа на сделката между несвързани лица, ако „оперативният марж“ достига [*поверително*] % от основата на относимите разходи (наричана по-нататък „базата на разходите на SMBV“). Освен това съгласно ПЦС в базата на разходите на SMBV не се включват:

– разходите за чаши Starbucks, за хартиени салфетки Starbucks и др.,

– разходите за зелено кафе на зърна,

– разходите за логистика и дистрибуция във връзка с услуги от трети страни и възнаграждението за дейностите, извършвани от трети страни по договори за производство на консигнация (consignment manufacturing),

– плащането на лицензионното възнаграждение.

16 Що се отнася до лицензионното възнаграждение, което SMBV е длъжно да плаща всяка година на Alki, [*поверително*] ПЦС предвижда то да се определя по размер въз основа на разликата между реализираната оперативна печалба за функциите производство и дистрибуция, преди

1 Заличени поверителни данни.

приспадане на лицензионните възнаграждения, и възнаграждението на SMBV. Платеното лицензионно възнаграждение подлежи на приспадане за целите на облагането с корпоративен данък и не подлежи на облагане с нидерландски данък върху дивидентите.

B. Обстоятелствата по спора

1. По административното производство пред Комисията

17 На 30 юли 2013 г. Комисията изпраща на Кралство Нидерландия първо искане за информация относно националните практики във връзка с предварителните решения в областта на корпоративното данъчно облагане. За тази цел тя иска да ѝ бъдат предоставени всички предварителни решения в полза на SMBV и на Starbucks Coffee Emea BV, две дъщерни дружества от групата Starbucks, установени в Нидерландия. В отговор на това искане Кралство Нидерландия предоставя по-конкретно ПЦС.

18 На 11 юни 2014 г. Комисията открива официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС (наричано по-нататък „решението за откриване“), по отношение на ПЦС, с мотива че последното би могло да представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

19 След издаване на решението за откриване са осъществени множество контакти между Комисията и Кралство Нидерландия, както и образувания от групата Starbucks, които са били кореспонденти на Комисията по време на административното производство (наричани по-нататък „кореспондентите Starbucks“), по-специално по повод ПЦС.

2. По обжалваното решение

20 На 21 октомври 2015 г. Комисията приема обжалваното решение. В това решение Комисията, от една страна, приема, че ПЦС представлява помощ, несъвместима с вътрешния пазар, и от друга страна, разпорежда възстановяването на тази помощ. Обжалваното решение е разделено на единадесет раздела.

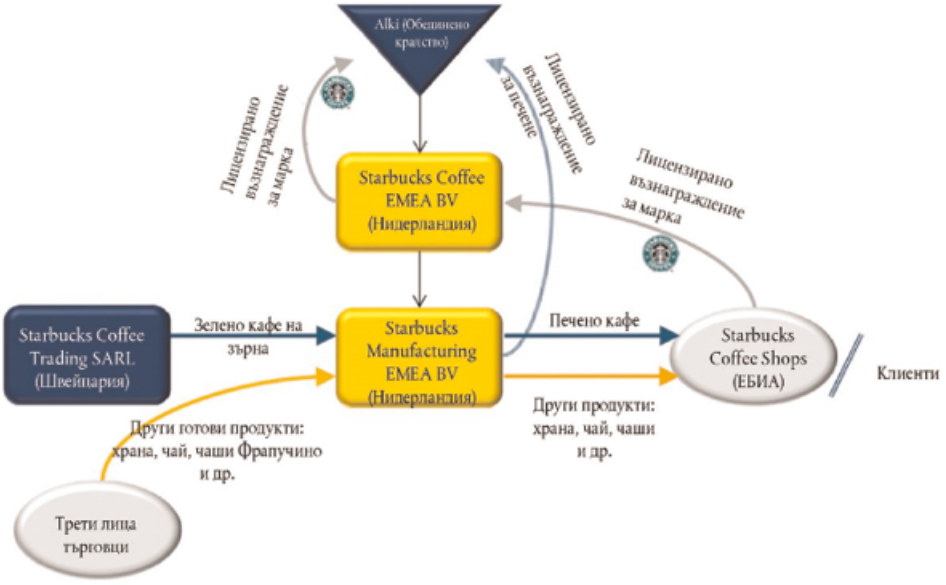
а) По описанието на оспорваната мярка

21 В раздел 2 от обжалваното решение, озаглавен „Описание на оспорваната мярка“, Комисията определя като оспорвана мярка ПЦС. Тя уточнява, че ПЦС е сключено въз основа на доклада относно трансферното ценообразуване, изготвен от данъчния консултант на Starbucks (наричан по-нататък „докладът относно трансферното ценообразуване“), и констатира, че този документ представлява неразделна част от ПЦС (съображения 40 и 46 от обжалваното решение).

22 Първо, Комисията изтъква, че с приемането на ПЦС нидерландските данъчни органи са приели, че възнаграждението за дейностите на SMBV в Нидерландия, определено от данъчния консултант на групата Starbucks, отговаря на принципа на сделката между несвързани лица. По-нататък Комисията уточнява, че нидерландските органи са приели също, че размерът на лицензионното възнаграждение, което SMBV изплаща на Alki, съответства на разликата между реализираната оперативна печалба преди приспадане на лицензионните възнаграждения и възнаграждението на SMBV, предвидено в ПЦС. Тя констатира, че в ПЦС е предвидено размерът на лицензионното възнаграждение да се приспада от облагаемата печалба на SMBV и да не подлежи на облагане с нидерландски данък (съображения 40—44 от обжалваното решение).

23 Второ, Комисията излага съдържанието на доклада относно трансферното ценообразуване. Най-напред Комисията констатира, че докладът относно трансферното ценообразуване представя Starbucks Coffee Emea като централата на групата Starbucks в региона ЕБИА. Съгласно описанието функцията му е да преотстъпи лицензията за интелектуална собственост на групата Starbucks (марка, технология и ноу-хау) — за която самото то заплаща лицензионно възнаграждение на Alki — на трети лица, оператори на заведения под марката „Starbucks“. Съответно те заплащат за правата на интелектуална собственост на Starbucks Coffee Emea процент от своя оборот. В това отношение Комисията изтъква, че данъчният консултант на групата Starbucks счита, че методът на СНЦ може да се използва за определяне в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица на размера на вътрешногруповите плащания за правата върху интелектуална собственост към Starbucks Coffee Emea.

24 По-нататък, що се отнася до SMBV, от една страна, Комисията изтъква, че докладът относно трансферното ценообразуване го описва само като едно образувание, чиято основна функция е печенето на зелено кафе на зърна и препродажбата на печеното кафе на дъщерни и несвързани образувания. В рамките на тези дейности SMBV е длъжно да спазва спецификациите, предоставени от дружествата от групата Starbucks, които са установени на територията на САЩ (наричани по-нататък „Starbucks US“), и е длъжно да гарантира, че продукцията му отговаря на стандартите за качество на Starbucks US. SMBV действа и като междинен дистрибутор на други продукти, различни от кафе, и осигурява услуги по „свързана с веригата на доставки подкрепа“. От друга страна, Комисията уточнява, че за да осъществява тази дейност, SMBV се снабдява със зелено кафе на зърна от установеното в Швейцария дъщерно дружество от групата Starbucks Starbucks Coffee Trading SARL (наричано по-нататък „SCTC“). SMBV също изплаща на Alki лицензионно възнаграждение за използването на процесите за печене, както и за правото да снабдява заведенията Starbucks с кафе. В това отношение Комисията изтъква, че докладът относно трансферното ценообразуване не описва лицензионното споразумение, по силата на което SMBV плаща лицензионно възнаграждение на Alki, като една от най-важните сделки. Отношенията между SMBV и другите образувания от групата Starbucks са възпроизведени в схема № 1 от обжалваното решение, показана по-долу:



25 Накрая Комисията констатира, че що се отнася до избора на метод за трансферно ценообразуване, докладът относно трансферното ценообразуване възприема метода МТНП, съгласно който следва да бъдат взети предвид нетните маржове, постигнати при сравними

сделки от несвързани дружества. Съгласно доклада относно трансферното ценообразуване този метод е подходящ в конкретния случай, тъй като различията между подлежащите на сравняване сделки и функции на образуванията за определяне на нетния марж, водят до по-малко грешки отколкото класическите методи (съображение 55 от обжалваното решение).

26 Комисията уточнява, че за да приложи МТНП, данъчният консултант е избрал като показател за равнището на печалбата оперативните разходи, свързани с дейностите, за които SMBV генерира добавена стойност. След изследване на съпоставимостта данъчният консултант приема, че нетната печалба на сравними със SMBV образувания съответства на надценка върху общите разходи. След това данъчният консултант на групата Starbucks извършва две корекции, за да съобрази различията между сравняваните образувания и SMBV във връзка с поетите рискове или изпълняваните функции. Първата корекция се изразява в отчитане на факта, че базата на разходите на SMBV, към която е приложена надценката, не включва стойността на зеленото кафе на зърна. Втората корекция има за цел да отчете факта, че сравнимите предприятия поемат разходите за суровини и че тяхната възвръщаемост е изчислена върху база на разходите, която включва суровините. Чрез прилагане на тези две корекции надценката е изчислена на [*поверително*] % от базата на разходите на SMBV (съображения 56—61 от обжалваното решение).

27 Трето, Комисията излага съдържанието на Насоките на ОИСР в редакциите им от 1995 г. и от 2010 г. Според нея Насоките на ОИСР изброяват пет метода за определяне по възможно най-адекватния начин на цената на сделките и разпределянето на печалбата между дружествата от една и съща група съгласно принципа на сделката между несвързани лица. Според Комисията в тях тези пет метода са класифицирани като традиционни транзакционни методи и като методи, базирани на транзакционна печалба. Съгласно обжалваното решение предимство следва да бъде дадено на традиционните транзакционни методи. Сред петте метода, изброени в Насоките на ОИСР, са по-специално методът на СНЦ и МТНП (съображения 67—70 от обжалваното решение).

28 Първият метод, методът на СНЦ, както е описан от Комисията, е традиционен транзакционен метод, който се състои в сравняване на фактурираната цена за трансфер на стоки или услуги в рамките на сделка между две свързани предприятия с фактурираната цена за трансфер на стоки или услуги в рамките на съпоставима сделка, осъществена при сравними обстоятелства между две независими предприятия (съображения 67 и 71 от обжалваното решение).

29 Вторият метод, методът МТНП, както е описан от Комисията, е метод, базиран на транзакционна печалба, който се състои в оценяване на потенциалния размер на печалбата съгласно принципа на сделката между несвързани лица за дадена дейност като цяло, а не за конкретни сделки. При това положение се избира показател за равнището на печалба, например разходи, оборот или инвестиции в дълготрайни активи, и към него се прилага коефициент на печалба, който отразява отчетения коефициент при сравними неконтролирани сделки (съображения 67 и 72—74 от обжалваното решение).

б) По оценката на оспорваната мярка

30 В раздел 9 от обжалваното решение, озаглавен „Оценка на оспорваната мярка“, Комисията приема, че е налице държавна помощ. Тя счита, че са изпълнени четирите условия за наличие на държавна помощ.

31 След като припомня условията за наличие на държавна помощ, предвидени в член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията приема, че първото условие за наличие на държавна помощ, което изисква намеса на държавата или чрез ресурси на държавата, е изпълнено. В това отношение, от една страна, тя изтъква, че чрез ПЦС нидерландската данъчна администрация

одобрява метод за разпределяне на печалбата на SMBV в рамките на групата Starbucks, както е предложен от данъчния консултант на групата Starbucks. След това SMBV изчислява на тази база годишния размер на корпоративния данък, дължим от него в Нидерландия. Според Комисията следователно за ПЦС отговаря и Кралство Нидерландия. От друга страна, Комисията констатира, че това ПЦС води до намаление на дължимия от SMBV данък в Нидерландия, тъй като се отклонява от данъка, който SMBV би било длъжно да плати при отсъствие на ПЦС съгласно нидерландската обща система за корпоративно облагане. Ето защо Комисията приема, че ПЦС води до намаляване на данъчните постъпления на Кралство Нидерландия (съображения 223—226 от обжалваното решение).

32 Що се отнася до второто и четвъртото условие за наличие на държавна помощ, от една страна, Комисията приема, че ПЦС може да засегне търговията в рамките на Европейския съюз, доколкото SMBV е част от групата Starbucks — активно в международен мащаб образувание, което извършва дейност във всички държави членки на Съюза. От друга страна, тя твърди, че доколкото ПЦС намалява данъчната тежест, която иначе би трябвало да понесе SMBV по силата на общата система за корпоративно облагане, то нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез укрепване на финансовата позиция на SMBV (съображение 227 от обжалваното решение).

33 Що се отнася до третото условие за наличие на държавна помощ, Комисията приема, че ПЦС предоставя селективно предимство на SMBV, доколкото води до понижаване на дължимия данък от SMBV в Нидерландия в сравнение с това, което то би трябвало да плати по силата на общата система за корпоративно облагане, както и в сравнение със самостоятелните предприятия (съображение 228 от обжалваното решение).

34 В самото начало Комисията посочва, че съгласно съдебната практика се извършва анализ в три етапа, за да се определи дали мярката е селективна. Най-напред трябва да се определи „референтната система“, а именно данъчният режим, който обичайно се прилага към получателя на данъчната мярка. След това трябва да се разгледа дали данъчната мярка представлява дерогация от тази референтна система, доколкото въвежда разграничение между икономически оператори, които с оглед на присъщите на референтната система цели се намират в сравнимо правно и фактическо положение. Накрая, ако мярката представлява дерогация от референтната система, държавата членка следва да докаже, че дерогацията е оправдана от естеството или общата структура на референтната система (съображение 230 от обжалваното решение).

35 Що се отнася до първия етап, а именно установяването на референтната система, Комисията приема, че референтната система е нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане, чиято цел е данъчно облагане на печалбата на всички данъчнозадължени в Нидерландия предприятия. В това отношение тя уточнява, че установените в Нидерландия предприятия са местни данъчнозадължени лица и подлежат на облагане с корпоративен данък за световния си доход. Предприятията, които не са установени в Нидерландия, са чуждестранни данъчнозадължени лица и подлежат на данъчно облагане за доходите си от източници в Нидерландия. Според Комисията интегрираните и самостоятелните предприятия са в сравнимо правно и фактическо положение с оглед на тази цел и съответно подлежат на облагане с корпоративен данък без никакво разграничение. В това отношение разликата в начина на изчисляване на облагаемата печалба на интегрираните предприятия не оказва никакво влияние върху целта на референтната система, а именно облагането на всички предприятия, които са данъчнозадължени в Нидерландия (съображения 231—244 от обжалваното решение).

36 Що се отнася до втория посочен в точка 34 по-горе етап, а именно доказването на дерогация от референтната система, най-напред Комисията посочва, че въпросът дали данъчна мярка представлява дерогация от референтната система по принцип съвпада с констатацията, че посредством тази мярка на получателя е предоставено предимство. Всъщност според нея,

когато данъчна мярка води до намаляване на данъчното задължение на даден получател в сравнение с данъка, който той обичайно би трябвало да плати в отсъствието на посочената мярка, това намаляване представлява както предимството, предоставено чрез данъчната мярка, така и дерогацията от референтната система (съображение 253 от обжалваното решение).

37 По-нататък Комисията припомня съдебната практика, съгласно която в случай на индивидуална мярка, идентифицирането на икономическото предимство позволява по принцип да се предположи селективността на посочената мярка. Тя уточнява, че в настоящия случай ПЦС, предоставено на SMBV, е индивидуална мярка за помощ (съображение 254 от обжалваното решение).

38 Накрая Комисията посочва, че в решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), Съдът приема, че данъчна мярка в резултат на начисляването на трансферни цени от интегрирано дружество, които не отговарят на цените, които биха били начислени в условията на свободна конкуренция, т.е. договорени между самостоятелни предприятия, преговарящи при сравними обстоятелства като несвързани лица, предоставя на посоченото интегрирано предприятие предимство, доколкото води до намаляване на неговата облагаема основа и съответно на неговото данъчно задължение съгласно обичайната система за корпоративно данъчно облагане. Комисията припомня, че принципът на сделката между несвързани лица се състои в това сделките между предприятия в група да бъдат заплащани, сякаш са договорени между самостоятелни предприятия, преговарящи в условията на свободна конкуренция. Ето защо Комисията уточнява, че следва да провери дали методът за определяне на облагаемата печалба на SMBV в Нидерландия, възприет от нидерландската данъчна администрация чрез ПЦС, се отклонява от метода, който би довел до надеждно приближение на пазарния резултат, и съответно се отклонява от принципа на сделката между несвързани лица. В този случай би трябвало да се счита, че ПЦС предоставя селективно предимство на SMBV по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (съображения 259—263 от обжалваното решение).

39 Следователно Комисията приема, че принципът на сделката между несвързани лица по необходимост представлява неразделна част от нейната оценка съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС на данъчните мерки, предоставени на интегрирани дружества, независимо дали дадена държава членка е включила този принцип в своята национална правна система. Във връзка с това Комисията уточнява в отговор на доводите на Нидерландия, повдигнати в рамките на административното производство, че не е проучвала дали ПЦС зачита принципа на сделката между несвързани лица, определен в член 8 ter от ЗКД и в декрета относно трансферното ценообразуване, а се е стремяла да определи дали нидерландската данъчна администрация е предоставила селективно предимство на SMBV по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (съображения 264—265 от обжалваното решение).

40 Предвид гореизложеното, Комисията изтъква редица линии на обосновка, които имат за цел да докажат, че ПЦС предоставя селективно предимство на SMBV. В изложена главно обосновка Комисията развива няколко линии на разсъждение, някои от които субсидиарни една спрямо друга, които целят да докажат, че ПЦС представлява дерогация от нидерландската обща система на корпоративно облагане. В обосновка, развита при условията на евентуалност, Комисията твърди, че ПЦС представлява дерогация от член 8 ter, параграф 1 от ЗКД и от декрета относно трансферното ценообразуване.

41 По-специално, на първо място, в своята главна обосновка, с която цели да докаже, че ПЦС е дерогация от нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане, Комисията изтъква, че данъчният консултант на групата Starbucks избира МТНП за определяне на облагаемата печалба на SMBV. Тя счита, че различни избрани методи, предложени от данъчния консултант на групата Starbucks и одобрени от Кралство Нидерландия, водят до намаляване на

платения от SMBV корпоративен данък в сравнение със самостоятелните дружества, чиято облагаема печалба се определя при пазарни условия (съображения 268—274 от обжалваното решение).

42 Първо, Комисията счита, че в доклада относно трансферното ценообразуване липсва проверка дали вътрешногруповата сделка, за която на практика е поискано и получено ПЦС, а именно лицензионното възнаграждение, което SMBV е плащало на Alki за лицензията за използване на интелектуалната собственост за печене на кафе, съответства на принципа на сделката между несвързани лица. Следователно докладът относно трансферното ценообразуване не е установил и анализирал релевантните контролирани и неконтролирани сделки, въпреки че е ставало въпрос за първия задължителен етап при преценката дали търговските условия, които се прилагат при трансферното ценообразуване между свързани лица, съответстват на принципа на сделката между несвързани лица (съображение 275—285 от обжалваното решение).

43 Второ, във връзка с размера на лицензионното възнаграждение Комисията приема, че ако в доклада относно трансферното ценообразуване бе установено и разгледано правилно лицензионното възнаграждение, в него щеше да бъде направен извод за нулева стойност съгласно принципа на сделката между несвързани лица. Тя по-конкретно изтъква, че SMBV не би получило никаква печалба от използването на правата на интелектуална собственост, за които плаща лицензионно възнаграждение, доколкото не ги използва на пазара. Ето защо Комисията приема, че платената на Alki под формата на лицензионно възнаграждение печалба би трябвало да подлежи на пълно данъчно облагане в Нидерландия (съображения 286—341 от обжалваното решение).

44 За да провери дали лицензионното възнаграждение съответства на принципа на сделката между несвързани лица, Комисията прилага метода на СНЦ и определя като сравними сделки няколко споразумения за производство между групата Starbucks и трети образувания, както и между образувания извън групата Starbucks.

45 Освен това Комисията отхвърля доводите на Кралство Нидерландия и Starbucks за обосновка на размера на лицензионното възнаграждение. От една страна, тя приема, че изплащането на лицензионното възнаграждение не може да е насрещна престация за поемане на предприемаческите рискове на SMBV от страна на Alki, освен ако не се приеме, че интегрираните предприятия могат да си преотстъпват рискове по договорен път и по този начин да изключат прилагането на принципа на сделката между несвързани страни. От друга страна, Комисията добавя, че изплащането на лицензионното възнаграждение не може да бъде обосновано със значителните суми, които Alki изплаща на Starbucks US.

46 Трето, що се отнася до равнището на покупната цена на зеленото кафе на зърна, Комисията изтъква, че тази сделка не е разглеждана в доклада относно трансферното ценообразуване, въпреки че този доклад я идентифицира като една от основните сделки, извършвани от SMBV. Въз основа на финансовите данни на SCTC, Комисията изчислява средната брутна печалба от стойността на зеленото кафе на зърна за периода на валидност на ПЦС. Комисията приема, че брутната печалба в периода от 2011 г. до 2014 г., която отразява чувствително увеличение на цената на кафето на зърна, заплащана от SMBV, спрямо разходите на SCTC, не дава надеждно приближение до пазарен резултат. Тя прави извод, че платената от SMBV надценка, чрез която се намаляват отчетените печалби, а съответно и облагаемата основа на последното, представлява селективно предимство (съображения 342—361 от обжалваното решение).

47 На второ място, също в главната обосновка, с която цели да докаже, че ПЦС е дерогация от нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане, но при условията на евентуалност спрямо критиките, изложени в точки 42—46 по-горе, Комисията приема също така, че във всеки случай, дори да се предположи, че МТНП е подходящ за определяне на формираната от SMBV печалба, докладът относно трансферното ценообразуване прилага

неправилно МТНП. Тя прави извод, че доколкото този метод не води до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, нидерландските данъчни органи не са можели да го одобрят в ПЦС (съображения 362—408 от обжалваното решение).

48 Първо, Комисията приема, че докладът относно трансферното ценообразуване неправилно определя SMBV като образуването с най-опростени функции, и съответно като „страната, подлежаща на тестване“ за целите на прилагането на МТНП. Тя добавя, напротив, че SMBV е трябвало да бъде определено като образуването с най-сложни функции, доколкото, от една страна, функциите на Alki са ограничени, и от друга страна, че като се изключи това, че SMBV изпълнява други функции освен печенето на кафе, тази функция не се изразява в рутинни дейности, а е съществена (съображения 362—377 от обжалваното решение).

49 Второ, Комисията приема, че показателят за равнището на печалба, възприет в доклада относно трансферното ценообразуване, а именно оперативните разходи, е неподходящ. Според Комисията данъчният консултант на групата Starbucks неправилно приел, че основната функция на SMBV е печенето на кафе, а не препродажбата и дистрибуцията. Ето защо Комисията прави извод, че използването на отчетените от SMBV продажби като показател на равнището на печалба е по-подходящо и би довело до по-високо възнаграждение за дейността на SMBV. В подкрепа на този извод Комисията изчислява коефициент на рентабилност спрямо група от независими образувания, които извършват същите дейности на препродажба и печене на кафе като SMBV. След сравнение със Starbucks Manufacturing Corporation (наричано по-нататък „SMC“) — единственото друго образувание от групата, което извършва печене на кафе за групата — тя прави извод, че SMC е [*поверително*] пъти по-рентабилно отколкото SMBV въз основа на ПЦС (съображения 379—400 от обжалваното решение).

50 Трето, Комисията приема, че във всеки случай, дори да се предположи, че оперативните разходи са подходящ показател за равнището на печалба при изчисляването на трансферните цени на SMBV, двете корекции, извършени от данъчния консултант в доклада относно трансферното ценообразуване, не позволяват да се определи надеждно приближение до пазарен резултат. Комисията възразява, от една страна, срещу използването на „корекция на оборотния капитал“, и от друга страна, срещу изключването на разходите на предприятието, обозначено в съображение 300 от обжалваното решение, така както е публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз*, с израза „несвързано производствено дружество 1“ (наричано по-нататък „несвързано производствено дружество 1“), от базата на разходите, използвана като показател за равнището на печалба (съображения 401—408 от обжалваното решение).

51 Поради това Комисията прави извода, че възприетата от нидерландските данъчни органи методика, съгласно която генерираните от SMBV печалби, надхвърлящи маржа от [*поверително*] % от оперативните разходи, следва да бъдат изплащани на Alki като лицензионно възнаграждение, не съответства на принципа на сделката между несвързани лица и води до намаляване на данъчната тежест на SMBV.

52 Следователно от гореизложеното се установява, че в рамките на проверката от гледна точка на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане Комисията посочва шест грешки, които позволяват да се стигне до извода, че в случая е налице селективно предимство. При тази проверка първите три грешки се вписват в главно становище, докато останалите три грешки са изложени при условията на евентуалност и са субсидиарни една спрямо друга.

53 По-специално, що се отнася до главното становище, Комисията счита, че възприетият в ПЦС метод представлява дерогация от метод, който позволява надеждно приближение до пазарен резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, доколкото:

– изборът на МТНП бил неправилен и докладът относно трансферното ценообразуване не разглеждал вътрешногруповата сделка, за която всъщност било поискано и предоставено ПЦС (наричана по-нататък „първата линия на обосновка“),

– от една страна ПЦС не въвеждало методика, която има за цел да гарантира, че лицензионното възнаграждение, изплащано от SMBV на Alki, съответства на принципа на сделката между несвързани лица; за да бъде определен размерът на изплащаното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение трябвало да се използва методът на СНЦ; при прилагане на този метод лицензионното възнаграждение трябвало да е нулево (наричана по-нататък „втората линия на обосновка“),

– от друга страна, ПЦС не разглеждало дали равнището на покупните цени на зеленото кафе съответства на принципа на сделката между несвързани лица; то впрочем било надценено (наричана по-нататък „третата линия на обосновка“).

54 Що се отнася до изложеното при условията на евентуалност становище, Комисията приема, че дори ако се предположи, че МТНП е подходящ метод за определяне на печалбата на SMBV, докладът относно трансферното ценообразуване прилагал неправилно МТНП. В това отношение Комисията счита, че:

– възприетият в ПЦС метод бил дерогация от метода, който би позволил надеждно приближение до пазарния резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, доколкото SMBV неправилно било идентифицирано като образуването с най-опростени функции и съответно като образуването, което подлежи на тестване за целите на прилагането на МТНП (наричана по-нататък „четвъртата линия на обосновка“),

– при условията на евентуалност, възприетият от ПЦС метод не позволявал надеждно приближение до пазарния резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, доколкото функциите на SMBV били неправилно анализирани и доколкото изборът на оперативните разходи като показател за равнището на печалбата бил неправилен (наричана по-нататък „петата линия на обосновка“),

– при условията на евентуалност, възприетият от ПЦС метод не позволявал надеждно приближение до пазарен резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, доколкото приложените към надценката корекции били неподходящи (наричана по-нататък „шестата линия на обосновка“).

55 Трето, в обосновката си, изложена при условията на евентуалност, с която цели да докаже, че ПЦС е дерогация от член 8 ter, параграф 1 от ЗКД и от декрета относно трансферното ценообразуване, Комисията приема, че дори да се предположи, че релевантната референтна рамка не се състои от общите правила относно корпоративния данък, а както твърдят нидерландските органи, единствено от разпоредбите, които въвеждат в нидерландското право принципа на сделката между несвързани лица, а именно член 8 ter, параграф 1 от ЗКД и декрета относно трансферното ценообразуване, ПЦС, което одобрява метод за определяне на печалбата на SMBV, резултатът от който не съответства на принципа на сделката между несвързани лица, е дерогация и от тази референтна система. За тази цел Комисията препраща към анализа, извършен от гледна точка на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане, и към шестте линии на обосновка, изложени в точки 52—54 по-горе (наричан по-нататък „анализът от гледна точка на ограничената референтна рамка“ (съображения 409—412 от обжалваното решение).

56 Що се отнася до третия етап от анализа за селективност на данъчните мерки, посочен в точка 34 по-горе, Комисията приема, че дерогацията от референтната система е неоправдана. В това отношение тя изтъква, че нито нидерландските органи, нито Starbucks са представили възможна обосновка за селективното третиране на SMBV, въпреки че те носят тежестта на доказване по този въпрос. Освен това Комисията добавя, че не е установила нито едно възможно оправдание (съображения 413—414 от обжалваното решение).

57 Комисията прави извода, че ПЦС на SMBV предоставя на SMBV селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, доколкото одобрява метод за разпределяне на печалбата на SMBV, за който не може да се счита, че води до надеждно приближение до пазарен резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Според Комисията този метод е довел до намаляване на данъчната тежест на SMBV, главно — с оглед на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане в сравнение със самостоятелните предприятия, и при условията на евентуалност — с оглед на член 8 ter, параграф 1 от ЗКД и декрета относно трансферното ценообразуване в сравнение с останалите интегрирани предприятия (съображения 415 и 416 от обжалваното решение).

58 Следователно Комисията прави извода, че ПЦС представлява държавна помощ (съображения 422 и423 от обжалваното решение).

59 Ето защо Комисията приема, че предоставената на SMBV помощ е несъвместима с вътрешния пазар. Всъщност Кралство Нидерландия не се позовало на нито едно от основанията за съвместимост, предвидени в член 107, параграфи 2 и 3 ДФЕС. Впрочем въпросната помощ, която следва да се счита за оперативна помощ, по принцип не можело да се счита за съвместима с вътрешния пазар (съображения 431—434 от обжалваното решение).

60 Освен това Комисията констатира, че Кралство Нидерландия не я е уведомило съгласно член 108, параграф 3 ДФЕС за проект, съответстващ на ПЦС, и не е спазило задължението си за отлагане в съответствие с този член. Следователно можело да става въпрос единствено за неправомерна държавна помощ, приведена в действие в разрез с посочената разпоредба (съображения 435 и 436 от обжалваното решение).

61 Освен това Комисията уточнява, че информацията, въз основа на която тя е обосновала решението си, е била достъпна за нидерландската данъчна администрация към датата на приемането на ПЦС. Тя добавя, че що се отнася до стойността на зеленото кафе на зърна, докладът относно трансферното ценообразуване не разглежда цените, начислени от SCTC на SMBV по силата на тяхното споразумение за покупка на зелено кафе, и че ако тази сделка беше разгледана в ПЦС през 2008 г. с цел определяне на цената за него в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, ПЦС нямало да може да остави възможност за увеличението на цената, наблюдавано през 2011 г. (съображения 424—427 от обжалваното решение).

62 Накрая Комисията определя като получатели на помощта SMBV и групата Starbucks като цяло, с мотива че те образуват една икономическа единица (съображения 417—419 от обжалваното решение).

в) По възстановяването на държавната помощ

63 В раздел 10 от обжалваното решение, озаглавен „Възстановяване“, Комисията първо приема по-специално че не е длъжна да определи точния размер на подлежащата на възстановяване помощ, а е длъжна единствено да предостави на адресата на решението достатъчно информация, която да му позволи сам да определи подлежащата на възстановяване сума. В случая Комисията приема, че тъй като размерът на лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде нулев, при изчисляване на облагаемата печалба на SMBV е трябвало да бъде използвана

счетоводната печалба на SMBV. Освен това тази печалба трябвало да бъде увеличена с разликата между платената за зеленото кафе на зърна цена и цената, която е трябвало да бъде платена. В това отношение Комисията счита, че брутната печалба на SCTC от [*поверително*] % представлява цена за покупката на кафе на зърна при условията на сделка между несвързани лица. Ето защо тя уточнява, че подлежащата на възстановяване сума съответства на разликата между данъците, които е трябвало да бъдат платени въз основа на тази цена, и действително платената сума по силата на ПЦС (съображения 442—448 от обжалваното решение).

64 Второ, Комисията счита, че Кралство Нидерландия трябва най-напред да възстанови помощта от SMBV и ако последното не е в състояние да плати, тогава Кралство Нидерландия трябва да я възстанови от Starbucks Corp., тъй като именно това образувание контролира групата Starbucks (съображение 449 от обжалваното решение).

г) Заключение

65 В заключение Комисията приема, че посредством ПЦС Кралство Нидерландия неправомерно е предоставило държавна помощ на SMBV и на групата Starbucks в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС, че Кралство Нидерландия е длъжно да я възстанови съгласно член 16 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член [108 ДФЕС] (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9) от SMBV и, ако последното не изплати пълния размер, от Starbucks Corp. по отношение на неизплатената част от помощта (съображение 450 от обжалваното решение).

66 Разпоредителната част на обжалваното решение гласи следното:

„Член 1

Предварително ценово споразумение, сключено от [Кралство] Нидерландия на 28 април 2008 г. със [SMBV], което дава право на последното да определя своето корпоративно данъчно задължение в Нидерландия на годишна основа за период от десет години, представлява помощ по смисъла на член 107, параграф 1 [ДФЕС], която е несъвместима с вътрешния пазар и е била неправомерно приведена в действие от [Кралство] Нидерландия в разрез с член 108, параграф 3 [ДФЕС].

Член 2

[Кралство] Нидерландия [е длъжно да] възстанов[и] несъвместимата и неправомерна помощ, посочена в член 1, от [SMBV].

Всички суми, които остават несъбираеми от [SMBV] след възстановяването на помощта, описано в предходния параграф, се възстановяват от Starbucks [Corp.]

Върху подлежащите на възстановяване суми се начислява лихва от датата, на която са били на разположение на бенефициерите, до датата на тяхното възстановяване.

Лихвата се изчислява на сложна основа в съответствие с глава V от Регламент (ЕО) № 794/2004.

Член 3

Възстановяването на предоставената помощ, посочена в член 1, се извършва незабавно и ефективно.

[Кралство] Нидерландия прави необходимото настоящото решение да бъде изпълнено в срок от четири месеца от датата, на която е уведомен[о] за него.

Член 4

В срок от два месеца след уведомяването за настоящото решение [Кралство] Нидерландия предоставя информация относно използваната методика за изчисляване на точния размер на помощта.

[Кралство] Нидерландия информира Комисията за напредъка по националните мерки, предприети за изпълнение на настоящото решение, до пълното възстановяване на помощта, посочена в член 1. При поискване от страна на Комисията [то] незабавно представя информация за вече предприетите и планираните мерки за спазване на настоящото решение.

[…]“.

II. Производството и исканията на страните

A. По писмената фаза на производството по дело T-760/15

67 На 23 декември 2015 г. Кралство Нидерландия подава в секретариата на Общия съд жалбата по дело T-760/15. Комисията подава писмена защита на 30 март 2016 г. На 14 юни и на 9 септември 2016 г. са подадени съответно писмена реплика и писмена дуплика.

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство

68 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 20 юни 2016 г., Кралство Нидерландия моли дело T-760/15 да бъде разгледано от разширен състав. Общият съд отбелязва на основание член 28, параграф 5 от Процедурния правилник, че дело T-760/15 е преразпределено на пети разширен състав.

69 Поради промяна в съставите на Общия съд на 26 септември 2016 г., на основание член 27, параграф 5 от Процедурния правилник съдията докладчик е включен в седми разширен състав, на който впоследствие е разпределено дело T-760/15.

70 Тъй като един от членовете на седми разширен състав на Общия съд е възпрепятстван да заседава, с решение от 26 април 2017 г. председателят на Общия съд определя заместник-председателя на Общия съд за попълване на състава.

71 С решение от 12 декември 2017 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд приема предложението на съдията докладчик дело T-760/15 да бъде разгледано с предимство на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник.

2. По встъпванията

72 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 6 април 2016 г., Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия моли да встъпи в производството по дело T-760/15 в подкрепа на исканията на Комисията.

73 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 7 април 2016 г., Ирландия моли да встъпи в производството по дело T-760/15 в подкрепа на исканията на Кралство Нидерландия.

74 С определение от 13 юни 2016 г. председателят на пети състав на Общия съд уважава молбите за встъпване на Обединеното кралство и на Ирландия.

75 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 9 ноември 2016 г., Обединеното кралство оттегля молбата си за встъпване. С определение от 12 декември 2016 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд заличава Обединеното кралство като встъпила страна по дело T-760/15.

3. По исканията за поверително третиране

76 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 26 февруари 2016 г., Кралство Нидерландия иска част от жалбата и някои от приложените към нея документи да бъдат третирани поверително спрямо обществеността.

77 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 17 май 2016 г., Кралство Нидерландия иска част от жалбата, някои от приложените към нея документи, обжалваното решение и част от писмената защита да бъдат третирани поверително спрямо Ирландия.

78 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 17 май 2016 г., Комисията иска част от писмената защита да бъде третирана поверително спрямо Ирландия.

79 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 1 юли 2016 г., Кралство Нидерландия иска част от писмената реплика и някои от приложените към нея документи да бъдат третирани поверително спрямо Ирландия.

80 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 21 юли 2016 г., Кралство Нидерландия уведомява Общия съд, че е постигнато споразумение с Комисията относно неповерителния вариант на обжалваното решение за целите на неговото публикуване и че прави изменение на исканията за поверително третиране, направени по дело T-760/15 по отношение на обжалваното решение, в съответствие с това споразумение.

81 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 11 октомври 2016 г., Кралство Нидерландия иска част от писмената дуплика и някои от приложените към нея документи да бъдат третирани поверително спрямо Ирландия.

82 След допускането на Ирландия като встъпила страна, тя получава единствено неповерителните варианти на процесуалните документи и не повдига възражение срещу исканията за поверително третиране спрямо нея.

83 По предложение на съдията докладчик седми разширен състав на Общия съд предприема процесуално-организационно действие по член 89 от Процедурния правилник, като кани Кралство Нидерландия да преразгледа своите искания за поверително третиране по отношение на ПЦС, споразумението за печене на кафе между SMBV и Alki, посочено в съображение 142 от обжалваното решение, и доклада относно трансферното ценообразуване, за да отстрани някои несъответствия в посочените искания. Кралство Нидерландия представя нови неповерителни варианти на тези документи в указания срок.

4. По исканията на страните

84 Кралство Нидерландия моли Общия съд:

– да отмени обжалваното решение,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски по дело T-760/15.

85 Комисията моли Общия съд:

– да отхвърли жалбата по дело T-760/15 като неоснователна,

– да осъди Кралство Нидерландия да заплати съдебните разноски по дело T-760/15.

86 Ирландия моли Общия съд да отмени обжалваното решение в съответствие с исканията на Кралство Нидерландия.

Б. По писмената фаза на производството по дело T-636/16

87 На 5 септември 2016 г. Starbucks Corp. и Starbucks Manufacturing Emea (наричани по-нататък заедно „Starbucks“) подават в секретариата на Общия съд жалбата по дело T-636/16. Комисията представя писмена защита на 16 март 2017 г. Писмената реплика и писмената дуплика са подадени съответно на 26 юни и на 20 октомври 2017 г.

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство

88 По предложение на седми състав на Общия съд, на 12 юли 2017 г. Общият съд решава на основание член 28 от Процедурния правилник да преразпредели делото на разширен състав.

89 Тъй като един от членовете на седми разширен състав на Общия съд е възпрепятстван да заседава, с решение от 1 август 2017 г. председателят на Общия съд определя заместник-председателя на Общия съд за попълване на състава.

90 С решение от 12 декември 2017 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд приема предложението на съдията докладчик дело T-636/16 да се разгледа с предимство на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник.

2. По исканията за поверително третиране

91 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 7 април 2017 г., чиито нередовности са отстранени с актове, подадени на 23 април 2018 г., Starbucks иска някои данни в жалбата, в писмената защита, репликата, дупликата и в някои приложения към тези писмени изявления да бъдат третирани поверително спрямо Ирландия.

3. По исканията на страните

92 Starbucks моли Общия съд:

– да отмени членове 1—4 от обжалваното решение,

– при условията на евентуалност, да отмени член 2, параграф 1 от обжалваното решение,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски по дело T-636/16.

93 Комисията моли Общия съд:

– да отхвърли жалбата по дело T-636/16 като неоснователна,

– да осъди Starbucks да заплати съдебните разноски по дело T-636/16.

B. По съединяването за целите на устната фаза на производството и по устната фаза на производството

94 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 23 февруари 2017 г., Starbucks моли дела T-760/15 и T-636/16 да бъдат съединени за целите на устната фаза на производството.

95 Със съдебен акт от 7 юни 2017 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд отказва да съедини дела T-760/15 и T-636/16 на този етап от производството.

96 Със съдебен акт от 8 май 2018 г. на председателя на седми разширен състав на Общия съд дела T-760/15 и T-636/16 са съединени за целите на устната фаза на производството в съответствие с член 68 от Процедурния правилник.

97 По предложение на съдията докладчик Общият съд решава да открие устната фаза на производството и в рамките на процесуално-организационните действия, предвидени в член 89 от Процедурния правилник, иска от страните да отговорят на писмени въпроси. В изпълнение на това процесуално-организационно действие страните представят отговори в определения срок.

98 С актове, подадени в секретариата на Общия съд на 7 и 15 юни 2018 г., Starbucks моли за поверително третиране на някои данни, съдържащи се в отговора му на процесуално-организационните действия, както и в отговора на Комисията.

99 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 8 юни 2018 г., Starbucks представя становище по доклада за съдебното заседание.

100 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 14 юни 2018 г., Комисията моли становището на Starbucks относно доклада за съдебното заседание да бъде изключено от преписката.

101 След като получава единствено неповерителните варианти на документите, посочени в точки 91, 98 и 99 по-горе, Ирландия не повдига възражение срещу исканията за поверително третиране спрямо нея.

102 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 26 юни 2018 г., Starbucks моли за разрешение за използване на технически средства по време на съдебното заседание и предлага в съдебното заседание да се ползва съдействие от експерт. В съдебното заседание Комисията е поканена да изрази устно становището си по посочената молба и на свой ред отправя молба за разрешение за използване на технически средства в съдебното заседание.

103 Устните състезания при използване на поисканите технически средства и отговорите на страните на поставените от Общия съд въпроси са изслушани в съдебното заседание на 2 юли 2018 г.

104 В съдебното заседание страните са изложили становищата си относно евентуалното съединяване на дела T-760/15 и T-636/16 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството, и това е вписано от Общия съд в протокола от съдебното заседание.

III. От правна страна

105 За целите на разглеждане на настоящата жалба в самото начало е необходимо да бъдат разрешени някои процесуални въпроси, поставени от страните, преди да бъдат анализирани повдигнатите от тях основания по същество.

A. Процесуални въпроси

106 Що се отнася до повдигнатите в случая процесуални въпроси, най-напред следва да бъде разгледано евентуалното съединяване на настоящите дела за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството. След това следва да бъде разгледана молбата на Комисията становището на Starbucks от 8 юни 2018 г. по доклада за съдебното заседание да бъде извадено от преписката. Накрая следва да бъде разгледан въпросът за допустимостта на приложение A.7 към жалбата по дело T-760/15, която Комисията оспорва.

1. По съединяването на настоящите дела за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството

107 По силата на член 19, параграф 2 от Процедурния правилник председателят на седми разширен състав на Общия съд отнася за решаване от седми разширен състав на Общия съд въпроса от своята компетентност относно съединяването на дела T-760/15 и T-636/16 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството.

108 След изслушване в съдебното заседание на страните относно евентуалното съединяване, поради връзката помежду им дела T-760/15 и T-636/16 следва да се съединят за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството.

2. По молбата за изваждане от преписката на становището на Starbucks по доклада за съдебното заседание

109 С писмо от 14 юни 2018 г. Комисията моли Общия съд да извади от преписката по дела T-760/15 и T-636/16 писмото на Starbucks от 8 юни 2018 г. (вж. т. 100 по-горе), доколкото в него е изразено становище относно доклада за съдебното заседание, с довода че такова становище не е предвидено нито в Процедурния правилник, нито в практическите разпоредби по прилагане на този правилник.

110 От една страна, следва да се припомни, че със съдебен акт от 13 юни 2018 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд решава да приложи към преписката писмото на Starbucks от 8 юни 2018 г. От друга страна, следва да се припомни, че Общият съд единствен има правото да прецени необходимостта от прилагане към преписката на актове, които не са предвидени в Процедурния правилник. Ето защо молбата на Комисията за изваждане от преписката на писмото от 8 юни 2018 г. следва да бъде отхвърлена.

111 Съгласно член 84, параграф 1 от Процедурния правилник в хода на производството обаче не могат да се въвеждат нови основания, освен ако те не почиват на правни или фактически обстоятелства, установени в производството.

112 Като се има предвид, че Starbucks не представя никакво оправдание за късното излагане на доводите, повдигнати в неговото писмо от 8 юни 2018 г., тези доводи следва да бъдат отхвърлени като недопустими, както изтъква Комисията, доколкото те не са просто становище относно поверителността и точността на доклада за съдебното заседание, а изменят повдигнатите в жалбата основания.

3. По допустимостта на приложение A.7 към жалбата по дело T-760/15

113 Комисията оспорва допустимостта на приложение A.7 към жалбата по дело T-760/15, което съдържа схематично сравнение на определени аспекти от действието на сключените договори между групата Starbucks и някои трети страни. Според Комисията съществените фактически и правни обстоятелства, на които се основава жалбата, трябва да бъдат изложени в текста на самата жалба, макар и обобщено, но логично и разбираемо, като в противен случай са недопустими. В случая това условие не било изпълнено.

114 Следва да се припомни, че по силата на член 21 от Статута на Съда на Европейския съюз и на член 76, буква г) от Процедурния правилник всяка искова молба или жалба трябва да посочва предмета на спора, изтъкнатите основания и доводи и кратко изложение на посочените основания. Това посочване трябва да е достатъчно ясно и точно, за да позволи на ответника да подготви защитата си, а на Общия съд — да се произнесе по иска или жалбата, ако е необходимо, без да разполага с други данни. За да е допустима исковата молба или жалбата, е необходимо съществените фактически и правни обстоятелства, на които тя се основава, да следват поне обобщено, но по логичен и разбираем начин от текста на самата искова молба или жалба. Въпреки че съдържанието на исковата молба или жалбата може да бъде обосновавано и допълвано по конкретни въпроси чрез препращане към извлечения от приложени към нея доказателства, общото препращане към други документи, дори да са приложени към нея, не заличава липсата на съществените обстоятелства от правните доводи, които следва да бъдат посочени в самата искова молба или жалба съгласно упоменатите по-горе разпоредби. Приложенията могат да се вземат предвид само доколкото обосновават или допълват основания или доводи, изрично посочени от жалбоподателите в текста на писмените им изявления, и доколкото е възможно с точност да се определи кои са съдържащите се в тях обстоятелства, които обосновават или допълват посочените основания или доводи. Освен това Общият съд не е длъжен да изследва и установява в приложенията основанията и доводите, на които би могъл/могла да се основава искът или жалбата, тъй като приложенията имат чисто доказателствена и документална функция (вж. решение от 14 март 2013 г., Fresh Del Monte Produce/Комисия, T-587/08, EU:T:2013:129, т. 268—271 и цитираната съдебна практика.

115 В случая следва да се отбележи, че що се отнася до договорите, сключени между групата Starbucks и външни предприятия за печене на кафе и производители на производни на кафе продукти, Кралство Нидерландия изтъква, че приложение A.7 съдържа „схематично обобщение на елементите за сравнение на представените от Комисията договори […], което се основава на трите цитирани разлики“ в жалбата по дело T-760/15. Въпреки това в точки 140—155 от жалбата по дело T-760/15 Кралство Нидерландия излага причините, които според него доказват, че договорите, на които Комисията се позовава в обжалваното решение, не са сравними с договорното отношение между Alki и SMBV.

116 В това отношение следва да се констатира, че всички доводи, съдържащи се в приложение A.7 към жалбата по дело T-760/15, следват достатъчно ясно и точно от точки 140—155 от жалбата по дело T-760/15. Ето защо, в отсъствието на приложение A.7 към жалбата по дело T-760/15 Комисията би била в състояние да подготви защитата си, а Общият съд — да се произнесе по жалбата. Следователно единствената добавена стойност на приложение A.7 към жалбата по дело T-760/15 се изразява в това да посочи кои са конкретните договори, за които се отнасят съответните доводи на Кралство Нидерландия, когато то препраща в точки 140—155 от жалбата към „повечето“ или „преобладаващата част“ от посочените договори.

117 Ето защо следва да се отхвърли доводът на Комисията, че приложение A.7 към жалбата по дело T-760/15 би следвало да се отхвърли като недопустимо.

Б. По изложените основания и структурата на разглеждане на настоящите жалби

118 С жалбите по дела T-760/15 и T-636/16 се иска отмяната на обжалваното решение, доколкото в него ПЦС е квалифицирано като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и доколкото в него е разпоредено възстановяване на сумите, които не са били събрани от Кралство Нидерландия от SMBV под формата на корпоративен данък.

119 В подкрепа на своите жалби Кралство Нидерландия и Starbucks повдигат съответно пет и две основания, които до голяма степен се припокриват.

120 В рамките на първото основание по дело T-760/15 и в първата част от първото основание по дело T-636/16 Кралство Нидерландия и Starbucks поставят под съмнение извършената от Комисията проверка на селективния характер на ПЦС. По-конкретно те изтъкват, че за целите на проверката за селективност на ПЦС Комисията е избрала неправилна референтна рамка.

121 В рамките на второто, третото и четвъртото основание по дело T-760/15, втората част от първото основание и второто основание по дело T-636/16 Кралство Нидерландия и Starbucks изтъкват, че анализът на Комисията, че ПЦС предоставя на SMBV предимство, е неправилен.

122 По-конкретно, в рамките на второто основание по дело T-760/15 и на втората част от първото основание по дело T-636/16 Кралство Нидерландия и Starbucks по същество твърдят нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията неправилно разгледала наличието на предимство от гледна точка на присъщ на правото на Съюза принцип на сделката между несвързани лица и по този начин нарушила данъчната автономия на държавите членки.

123 В рамките на третото основание по дело T-760/15, на третата част от първото основание и на първата, втората, четвъртата и петата част от второто основание по дело T-636/16 Кралство Нидерландия и Starbucks по същество твърдят нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията неправилно приела, че изборът на МТНП за определяне на трансферните цени представлява предимство. По същество Кралство Нидерландия и Starbucks оспорват главната линия на обосновка на Комисията относно наличието на данъчно предимство в полза на Starbucks, изложена в съображения 255—361 от обжалваното решение. Тези основания се отнасят до първата, втората и третата линия на обосновка, посочени в точка 53 по-горе.

124 В рамките на четвъртото основание по дело T-760/15 и на третата част от второто основание по дело T-636/16, Кралство Нидерландия и Starbucks твърдят нарушение на член 107 ДФЕС, доколкото Комисията неправилно приела, че правилата за прилагане на МТНП, одобрени в ПЦС, предоставят предимство на SMBV. Тези основания се отнасят до четвъртата, петата и шестата линия на обосновка, посочени в точка 54 по-горе.

125 В рамките на петото основание по дело T-760/15 Кралство Нидерландия твърди нарушение на принципа за полагане на дължимата грижа.

126 Що се отнася до анализа на повдигнатите от Кралство Нидерландия и Starbucks основания, най-напред следва да се разгледа основанието, с което се оспорва съществуването на принцип на сделката между несвързани лица, какъвто е описан от Комисията в обжалваното решение. След това трябва да бъдат разгледани основанията, с които се оспорва, че в първа до шеста линии на обосновка, изложени в точки 53 и 54 по-горе, Комисията е доказала, че ПЦС представлява дерогация от нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане и предоставя на SMBV предимство по смисъла на член 107 ДФЕС. Освен това следва да бъде анализирано основанието, с което се оспорва, че в своя анализ от гледна точка на ограничената референтна рамка, изложен в точка 55 по-горе, Комисията е доказала, че ПЦС представлява дерогация от по-тясната референтна рамка, съставена от член 8 ter от ЗКД и от декрета относно трансферното ценообразуване, и предоставя на SMBV предимство по смисъла на

член 107 ДФЕС. Накрая, при условие че извършената проверка относно наличието на предимство доведе до отхвърляне на тези основания, ще трябва да бъдат разгледани основанията, изведени от липса на селективност на оспорваната мярка и от нарушение на задължението за полагане на дължимата грижа.

127 В това отношение впрочем следва да се припомни, че съгласно съдебната практика квалификацията като държавна помощ изисква да са изпълнени всички условия, посочени в член 107, параграф 1 ДФЕС. Така е установено, че за да може дадена мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ по смисъла на тази разпоредба, първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата, второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки, трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател, и четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40 и цитираната съдебна практика).

128 В случая, както се установява от представянето на основанията в точки 118—125 по-горе, Кралство Нидерландия и Starbucks не оспорват преценката на Комисията относно първите две и четвъртото условие, които трябва да бъдат изпълнени, за да може дадена мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ. Всъщност те не оспорват, че ако се предположи за доказано от страна на Комисията, че ПЦС предоставя данъчно предимство, то представлява намеса на държавата или посредством ресурси на държавата, която е в състояние да засегне търговията между държавите членки и която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията. Първите четири основания, повдигнати по дело T-760/15, по същество имат за цел да поставят под съмнение констатацията на Комисията, че ПЦС предоставя на SMBV селективно предимство.

129 Освен това във връзка с доказването на селективното предимство следва да се отбележи, че подходът на Комисията, който се изразява в едновременното разглеждане на критериите за предимство и за селективност, сам по себе си не е погрешен, доколкото са разгледани както предимството, така и неговият селективен характер. Въпреки това Общият съд намира за уместно да разгледа най-напред дали Комисията основателно е направила извод за наличие на предимство, преди да пристъпи евентуално към разглеждане на въпроса дали това предимство трябва да се счита за селективно.

130 След това следва да се разгледат доводите на Кралство Нидерландия и на Starbucks относно липсата на предоставено чрез ПЦС на SMBV предимство по смисъла на член 107 ДФЕС.

B. По съществуването на принцип на сделката между несвързани лица в областта на контрола на държавните помощи и по спазването на принципа на данъчна автономия на държавите членки

131 С второто основание Кралство Нидерландия изтъква, че Комисията допуснала грешка, като установила принцип на сделката между несвързани лица, присъщ на правото на Съюза, и го определила като критерий при преценката относно наличието на държавна помощ. По същество Starbucks повдига същите оплаквания във втората част от първото си основание.

132 Първо, Кралство Нидерландия изтъква, че решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), на което се основава Комисията, за да установи принцип на сделката между несвързани лица, присъщ на правото на Съюза, не позволява да се направи извод за съществуването на такъв принцип. Освен това Комисията не посочвала нито основанието, от което е извела съществуването на принцип на сделката между несвързани лица в правото на Съюза, нито е уточнила съдържанието на този принцип. Starbucks добавя, че независимо от обстоятелството, че спазването на член 107 ДФЕС представлява в

действителност ограничение на данъчната автономия на държавите членки, Комисията надхвърлила своите правомощия по член 107 ДФЕС. Starbucks упреква Комисията, че под прикритието на принципа за равно третиране заменила нормите на нидерландското данъчно право с принцип в областта на трансферното ценообразуване, развит самостоятелно, и по този начин наложила материални данъчноправни норми.

133 Второ, Кралство Нидерландия изтъква, че Комисията не можела да разглежда ПЦС в светлината на принцип на сделката между несвързани лица, присъщ на правото на Съюза, тъй като единствено националното законодателство и правна уредба на съответнатата държава членка били относими за целите на контрола на държавните помощи. По-конкретно, Кралство Нидерландия твърди, че наличието на предимство може да бъде преценявано само с оглед на разходите, които обичайно натоварват бюджета на предприятието по силата на националното право, а не от гледна точка на принцип на сделката между несвързани лица, присъщ на правото на Съюза. Starbucks добавя освен това, че Комисията не взела под внимание нидерландското право и дори основала разсъжденията си на разминаващи се и дори противоречащи на нидерландските норми относно трансферното ценообразуване съображения.

134 Най-напред Ирландия добавя, че Комисията, която носи задължението да установи дерогация, не е сравнила положението на Starbucks с никое друго данъчнозадължено лице, а единствено е искала да приложи принципа на сделката между несвързани лица. По-нататък тя изтъква, че Комисията не може да налага прилагането на норми, които никога не са били част от националната система. Ето защо възприемането на принцип на равно третиране в областта на данъчното облагане засягало автономията и суверенитета на държавите членки. Накрая Ирландия твърди, че с решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), не се установява принцип на сделката между несвързани лица, присъщ на правото на Съюза, доколкото в конкретния случай, от една страна, принципът на сделката между несвързани лица е част от белгийското национално право, и от друга страна, решението се позовава на Насоките на ОИСР, които са включени в белгийското национално право.

135 Комисията оспорва тези доводи. Тя твърди по-конкретно че е проверила наличието на селективно предимство от гледна точка на референтната рамка, изведена от националното право, а не от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица. Всъщност от обжалваното решение ясно се установявало, че наличието на предимство било анализирано чрез сравнение с данъчната тежест, която обичайно би била наложена на SMBV по силата на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане.

136 Следователно в рамките на настоящото основание Кралство Нидерландия и Starbucks по същество упрекват Комисията, че е установила присъщ на правото на Съюза принцип на сделката между несвързани лица в нарушение на данъчната автономия на държавите членки и че е разгледала ПЦС единствено от гледна точка на този принцип, без да вземе под внимание нидерландското право.

137 Преди всичко е важно да се отбележи, че както се установява по-конкретно от съображения 252, 267 и 408 от обжалваното решение, проверката от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, се вписва в рамките на извършения главен анализ на селективното предимство. Както беше изложено в точка 35 по-горе, този главен анализ се състои в проверка дали ПЦС представлява дерогация от нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане. В това отношение е важно да се отбележи, че Комисията най-напред посочва в съображения 232—244 от обжалваното решение, че целта на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане е да бъдат облагани печалбите на всички дружества, установени в Нидерландия, без значение дали са част от група, и че тези два вида дружества се намират в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на тази цел.

138 Що се отнася до определението на принципа на сделката между несвързани лица, Комисията потвърждава в съображения 258 и 261 от обжалваното решение, че съгласно този принцип вътрешногруповите сделки би следвало да бъдат възнаграждавани, както ако бяха договорени между независими предприятия. Тя добавя в съображение 262 от обжалваното решение, че целта на посочения принцип е да гарантира, че за данъчни цели вътрешногруповите сделки се третират, като се взема предвид размерът на печалбата, който би бил реализиран, ако сделката беше сключена от самостоятелни предприятия. Освен това в съдебното заседание Комисията твърди, че принципът на сделката между несвързани лица според нея е инструмент за оценка на ценовото равнище на по вътрешногруповите сделки, което Общият съд отбелязва в протокола от съдебното заседание.

139 Що се отнася до правното естество на принципа на сделката между несвързани лица, в съображение 264 от обжалваното решение Комисията приема, че принципът на сделката между несвързани лица по необходимост представлява част от проверката съгласно член 107 ДФЕС на данъчните мерки, предоставени на дружества в група, независимо дали държавата членка е включила този принцип в своята национална правна система. Тя уточнява, че прилаганият от нея принцип на сделката между несвързани лица е общ принцип на равно данъчно третиране, който попада в приложното поле на член 107 ДФЕС. В текста на обжалваното решение на френски език се споменава в този контекст „принцип за [справедливо] третиране“, което е грешка в превода на израза „принцип на равно третиране“. Комисията обосновава тази констатация с решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), относно данъчния режим на белгийски координационни центрове, в което Съдът приел, че методът за определяне на облагаемите доходи, предвиден в посочения режим, предоставя селективно предимство на посочените центрове. По-конкретно Комисията се позовава на точка 96 от посоченото съдебно решение, в която Съдът констатира, че методът за определяне на облагаемите доходи на посочените центрове „не позволява да се формират трансферни цени, близки до цените, които [са] били използвани в условията на свободна конкуренция“.

140 Що се отнася до прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, в съображение 263 от обжалваното решение Комисията посочва, че за да се прецени дали Кралство Нидерландия е предоставило селективно предимство на SMBV, тя е трябвало съответно да провери дали методът за определяне на облагаемата печалба на SMBV в Нидерландия, одобрен от нидерландската данъчна администрация чрез ПЦС, се отклонява от метода, който води до надеждно приближение до пазарен резултат, и съответно, от принципа на сделката между несвързани лица. В съображение 264 от обжалваното решение тя добавя, че принципът на сделката между несвързани лица се прилага, за да се установи дали облагаемата печалба на дружество в група за целите на облагането с корпоративен данък е изчислена чрез прилагане на методика, която наподобява пазарните условия, така че дружеството да не получава по-благоприятно третиране съгласно общата система за корпоративно данъчно облагане в сравнение с това, което е предоставено на неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба се определя от пазара.

141 Ето защо е важно да се провери дали Комисията е можела да анализира разглежданата мярка от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица, описан в обжалваното решение, както накратко е изложен в точки 138—140 по-горе, който се състои в проверка дали вътрешногруповите сделки са заплатени така, както ако бяха договорени при пазарни условия.

142 Съгласно постоянната съдебна практика, макар при сегашното състояние на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 47 и цитираната съдебна практика). Така

намесата на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане, макар да се отнася до въпроси, които не са обект на хармонизация в Съюза, не е изключена от приложното поле на правната уредба относно контрола на държавните помощи.

143 От това следва, че Комисията може да квалифицира данъчна мярка като държавна помощ, стига да са изпълнени условията за такава квалификация (вж. в този смисъл решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, EU:C:1974:71, т. 28 и от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, т. 81). Всъщност държавите членки трябва да упражняват компетентността си в областта на данъчното облагане в съответствие с правото на Съюза (решение от 3 юни 2010 г., Комисия/Испания, C-487/08, EU:C:2010:310, т. 37). Следователно в този контекст те трябва да се въздържат да приемат каквито и да е мерки, които могат да представляват държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар.

144 Що се отнася до условието разглежданата мярка да предоставя икономическо предимство, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика за държавни помощи се считат намесите, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се считат за икономическо предимство, което предприятието получател не би получило в нормални пазарни условия (вж. решение от 2 декември 2010 г., Комисия/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, т. 40 и цитираната съдебна практика; решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21).

145 По-конкретно, мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия благоприятно данъчно третиране, което, макар да не включва прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите си в по-благоприятно финансово положение от това на други данъчнозадължени лица, представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (решение от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14; вж. още решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 46 и цитираната съдебна практика).

146 В случаите на данъчни мерки, самото наличие на предимство може да бъде установено само при сравнение с едно „обичайно“ облагане (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56). Следователно такава мярка предоставя икономическо предимство на получателя, тъй като облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие, и която, без да е субсидия в строгия смисъл на думата, има същото естество и последици (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22).

147 Следователно, за да се определи дали е налице данъчно предимство, е необходимо да се сравни положението на получателя в резултат от прилагането на разглежданата мярка с положението му в отсъствие на разглежданата мярка (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., Cellnex Telecom и Telecom Castilla-La Mancha/Комисия, C-91/17 P и C-92/17 P, непубликувано, EU:C:2018:284, т. 114), и при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане.

148 В контекста на определяне на данъчното положение на интегрирано дружество, което е част от група предприятия, следва преди всичко да се отбележи, че цените на извършените от него вътрешногрупови сделки не са били определени при пазарни условия. Всъщност тези цени се договарят между дружества, принадлежащи към една и съща група, поради което не се подчиняват на пазарните сили.

149 Когато обаче националното данъчно право не прави разграничение между интегрирани и самостоятелни предприятия за целите на облагането им с корпоративен данък, това право има за цел да облага печалбата, формирана от стопанската дейност на такова интегрирано предприятие, все едно че е била формирана от сделки, извършени по пазарни цени. При тези

условия следва да се приеме, че когато в рамките на компетентността си по член 107, параграф 1 ДФЕС Комисията проверява данъчна мярка, предоставена на такова интегрирано предприятие, тя може да сравни данъчната тежест на такова интегрирано предприятие, произтичаща от прилагането на посочената данъчна мярка, с данъчната тежест при прилагане на обичайните правила за облагане съгласно националното право на предприятие, което се намира в сравнимо фактическо положение и упражнява своята дейност при пазарни условия.

150 Както впрочем Комисията основателно изтъква в обжалваното решение, тези заключения се подкрепят от решението от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), отнасящо се до белгийското данъчно право, в което се предвижда интегрираните и самостоятелните дружества да бъдат третирани при едни и същи условия. Всъщност Съдът признава в точка 95 от това решение необходимостта от сравняване на дерогационна схема за помощ и „общото право, основано на разликата между печалбата и разходите на предприятие, упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция“.

151 При това положение, макар посредством данъчната мярка, предоставена на интегрирано дружество, националните органи да са приели известно ценово равнище на вътрешногрупова сделка, член 107, параграф 1 ДФЕС позволява на Комисията да провери дали това ценово равнище съответства на равнището, което би било постигнато при пазарни условия, за да установи дали от него произтича намаляване на разходите, които обичайно натоварват бюджета на разглежданото предприятие, и по този начин му предоставя предимство по смисъла на посочения член. Следователно принципът на сделката между несвързани лица, описан от Комисията в обжалваното решение, представлява инструмент, който позволява да се извърши тази проверка в рамките на упражняването на нейните правомощия съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС. Всъщност Комисията основателно уточнява в съображение 261 от обжалваното решение, че принципът на сделката между несвързани лица се явява като „референт[ен] критерий“ за установяване дали по силата на данъчна мярка, която определя неговите трансферни цени, дружество в група получава предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

152 Освен това следва да се уточни, че когато Комисията прилага този инструмент, за да провери дали облагаемата печалба на дадено интегрирано предприятие при прилагане на данъчна мярка съответства на надеждно приближение до облагаема печалба, формирана при пазарни условия, тя може да констатира наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС само при условие че разминаването между двата критерия за сравнение надхвърля присъщите на приложения за получаване на посоченото приближение метод неточности.

153 В случая ПЦС се отнася до определянето на облагаемата печалба на SMBV по силата на ЗКД, който, независимо от въпроса дали обичайните правила за данъчно облагане трябва да бъдат дефинирани широко или тясно, има за цел интегрираните и самостоятелните предприятия в Нидерландия да бъдат облагани по един и същ начин с корпоративен данък. Следователно Комисията е можела да провери дали облагаемата печалба на SMBV при прилагане на ПЦС е по-ниска от данъчната тежест на SMBV в отсъствие на ПЦС и при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане по нидерландското право. Като се има предвид, че SMBV е интегрирано предприятие и че ЗКД има за цел да облага печалбата от стопанската дейност на такова интегрирано предприятие, все едно че е резултат от сделки, извършени по пазарни цени, в рамките на проверката на ПЦС следва да се сравни облагаемата печалба на SMBV в резултат от прилагането на ПЦС с произтичащото от прилагането на обичайните правила за данъчно облагане по нидерландското право положение на предприятие, което е в сравнимо фактическо положение и извършва дейност при условията на свободна конкуренция. При тези условия, макар в ПЦС да е възприето определено ценово равнище на вътрешногрупова сделка, следва да се провери дали това ценово равнище съответства на равнището, което би било постигнато при пазарни условия.

154 В този контекст е важно да се уточни, че що се отнася до разглеждането на въпроса дали интегрирано предприятие е получило предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията не може да бъде упрекната, че е използвала метод за трансферно ценообразуване, който е преценила за подходящ в случая, за да провери равнището на трансферните цени при една или няколко тясно свързани сделки, които са част от оспорваната мярка. Комисията обаче следва да обоснове избрания от нея метод.

155 Макар Комисията основателно да отбелязва, че не е формално обвързана от Насоките на ОИСР, тези насоки все пак се основават на извършени от експертни групи проучвания, отразяват постигнат на международно равнище консенсус относно трансферните цени и поради това имат несъмнено практическо значение при тълкуване на въпросите относно трансферните цени, както признава Комисията в съображение 66 от обжалваното решение.

156 Ето защо Комисията основателно приема, че в рамките на своя анализ по член 107, параграф 1 ДФЕС тя може да провери дали вътрешногруповите сделки са заплатени, все едно че са били договорени при пазарни условия. Тази констатация не се поставя под съмнение от останалите доводи на Кралство Нидерландия и на Starbucks.

157 Първо, що се отнася до довода на Кралство Нидерландия, че Комисията не е уточнила съдържанието на принципа на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение, достатъчно е да се припомни, че от обжалваното решение се установява, че става въпрос за инструмент, който позволява да се провери дали вътрешногруповите сделки са заплатени, все едно че са били договорени между независими предприятия (вж. т. 138 по-горе). Следователно този довод трябва да се отхвърли.

158 Второ, доколкото Кралство Нидерландия и Starbucks твърдят, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, сам по себе си ѝ позволява да посочи облагаемата печалба на дадено предприятие и това води до скрита хармонизация в областта на прякото данъчно облагане в нарушение на данъчната автономия на държавите членки, този довод трябва да се отхвърли.

159 Всъщност, макар при отсъствието на уредба на Съюза в тази област определянето на данъчната основа и разпределението на данъчната тежест върху различните производствени фактори и икономически сектори да е от компетентността на държавите членки (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 97), това не означава, че всяка данъчна мярка, засягаща по-специално данъчната основа, която се взема предвид от данъчните органи, е изключена от обхвата на член 107 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/ Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 104). От това следва, че на този етап на развитие на правото на Съюза Комисията не разполага с компетентност, която да ѝ позволява самостоятелно да определя „обичайното“ данъчно облагане на интегрирано предприятие, като се абстрахира от националните данъчни норми. Въпреки това, макар „обичайното“ данъчно облагане да се определя от националните данъчни норми и макар да е необходимо самото наличие на предимство да се установи спрямо тях, това не променя факта, че ако тези национални норми предвиждат самостоятелните и интегрираните дружества да бъдат облагани при едни и същи условия, член 107, параграф 1 ДФЕС позволява на Комисията да провери дали ценовото равнище на вътрешногруповите сделки, прието от националните органи за определяне на данъчната основа на едно интегрирано предприятие, съответства на ценовото равнище на сделка, която е договорена при пазарни условия.

160 Следователно, когато Комисията проверява дали одобреният в национална данъчна мярка метод води до резултат, който е получен в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, дефиниран в точка 137 по-горе, тя не превишава своите правомощия.

161 Трето, доколкото Кралство Нидерландия твърди, че Комисията не е посочила правно основание на възприетия от нея принцип на сделката между несвързани лица, следва да се отбележи, че в съображения 264 и 265 от обжалваното решение Комисията посочва, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение, съществува независимо от включването на такъв принцип в националната правна система. Тя уточнява също че не е проверявала дали ПЦС съответства на принципа на сделката между несвързани лица, предвиден в член 8 ter, параграф 1 от ЗКД или в декрета относно трансферното ценообразуване, които въвеждат в нидерландското право принципа на сделката между несвързани лица. Комисията освен това потвърждава, че принципът на сделката между несвързани лица, който тя прилага, се различава от принципа, прогласен в член 9 от Модела на конвенция на ОИСР за доходите и имуществото.

162 Все пак в съображение 264 от обжалваното решение Комисията уточнява също, че принципът на сделката между несвързани лица задължително е част от проверката съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС на данъчните мерки, предоставени на дружества в група, и че принципът на сделката между несвързани лица е общ принцип на равно данъчно третиране, обхванат от прилагането на член 107 ДФЕС.

163 Следователно от обжалваното решение се установява, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията, е инструмент, който основателно е използван в рамките на проверката по член 107, параграф 1 ДФЕС.

164 Несъмнено в съдебното заседание Комисията посочва по-конкретно че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение, не е част от правото на Съюза или международното право, а е присъщ на общата система за данъчно облагане, предвидена в националното право. Така, според Комисията, ако една държава членка избере в рамките на своята национална данъчна система подхода на самостоятелния правен субект, съгласно който данъчното право се прилага по отношение на правните субекти, а не на стопанските образувания, принципът на сделката между несвързани лица непременно е следствие от този подход, който има обвързваща сила в съответната държава членка, независимо от това дали принципът на сделката между несвързани лица е бил изрично или имплицитно въведен в националното право.

165 В това отношение в съдебното заседание Кралство Нидерландия и Starbucks посочват, че от тези твърдения изглежда, че Комисията променя своето становище относно принципа на сделката между несвързани лица, както е описан в обжалваното решение. Въпреки това, дори да се предположи, че изложеното от Кралство Нидерландия и Starbucks тълкуване е вярно, във всеки случай следва да се изтъкне, че Комисията не може на етапа на съдебното заседание да измени правното основание на принципа на сделката между несвързани лица, както е изложено в обжалваното решение (вж. в този смисъл решение от 25 юни 1998 г., British Airways и др./Комисия, T-371/94 и T-394/94, EU:T:1998:140, т. 116).

166 Във всеки случай следва да се констатира, че направеното в съдебното заседание уточнение не поставя под съмнение констатацията в точка 156 по-горе, че видно от обжалваното решение, принципът на сделката между несвързани лица се прилага в рамките на проверката на основание член 107, параграф 1 ДФЕС. Освен това от всички писмени изявления на Кралство Нидерландия и Starbucks се установява, че те са разбрали обжалваното решение именно в смисъл, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, се прилага в рамките на проверката на национална данъчна мярка на основание член 107, параграф 1 ДФЕС.

167 Четвърто, Кралство Нидерландия и Ирландия изтъкват по същество, че Комисията неправилно е прогласила в обжалваното решение съществуването на общ принцип на равно третиране за целите на данъчното облагане на печалбите на интегрираните и неинтегрираните предприятия.

168 Несъмнено в съображение 264 от обжалваното решение Комисията посочва, че принципът на сделката между несвързани лица е общ принцип на равно третиране в областта на данъчното облагане, който попада в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС. Въпреки това тази формулировка не може да се изважда от нейния контекст и не може да се тълкува в смисъл, че Комисията твърди наличието на общ принцип на равно данъчно третиране, присъщ на член 107, параграф 1 ДФЕС, което би разширило твърде много обхвата на посочения член.

169 При всяко положение, от точки 258—267 от обжалваното решение и в частност от точки 262 и 265 от това решение имплицитно, но несъмнено се установява, че принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, е възприет от нея единствено като инструмент, който да ѝ позволи да провери дали вътрешногруповите сделки са били заплатени, все едно че са били договорени между независими предприятия. Доводът на Кралство Нидерландия и на Ирландия не би могъл да постави под съмнение констатацията в точки 147—156 по-горе, че в рамките на своя анализ по член 107, параграф 1 ДФЕС Комисията е можела да провери дали вътрешногруповите сделки са били заплатени, все едно че са били договорени при пазарни условия.

170 Ето защо доводът на Кралство Нидерландия и на Ирландия в тази връзка следва да се отхвърли.

171 Пето, Кралство Нидерландия и Starbucks твърдят, че Комисията е извършила преценка с оглед принципа на сделката между несвързани лица, но не е проверила наличието на предимство с помощта на националното данъчно право. В това отношение следва да се отбележи, че от съображения 267, 341, 415 и 416 от обжалваното решение ясно се установява, че Комисията е извършила проверка за наличието на предимство от гледна точка на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане. Необходимо е да се прецени дали тази проверка е опорочена от грешка в рамките на конкретното разглеждане на всяка от шестте линии на обосновка, и евентуално — на обосновката с оглед на ограничената референтна рамка.

172 Въз основа на гореизложеното следва да бъдат отхвърлени второто основание по дело T-760/15 и втората част от първото основание по дело T-636/15, съгласно които Комисията допуснала грешка при установяване на принцип на сделката между несвързани лица като критерий за преценка на наличието на държавна помощ. Следователно основателността на всяка от линиите на обосновка, изложени в обжалваното решение (вж. т. 53 и 54 по-горе), ще бъде разгледана в светлината на съображенията, изложени в точки 137—170 по-горе.

Г. По оспорването на главната обосновка, отнасяща се до наличието на данъчно предимство в полза на SMBV (съображения 275—361 от обжалваното решение)

1. По избора на МТНП в случая и по пропуска да бъде разгледана вътрешногруповата сделка, за която всъщност е било поискано ПЦС (първа линия на обосновка)

173 Първата част от третото основание по дело T-760/15, третата част от първото основание и първата и втората част от второто основание по дело T-636/16 се отнасят до извършения от Комисията в обжалваното решение анализ, че, от една страна, докладът относно трансферното ценообразуване не установявал и не анализирал сделката, за която всъщност е определена цена в ПЦС, а именно лицензионното възнаграждение, и от друга страна, при определяне на равнището на лицензионното възнаграждение следвало да бъде предпочетен методът на СНЦ вместо МТНП за определяне на нетната печалба от дейностите за производство и дистрибуция на SMBV. Тези две оплаквания, насочени срещу ПЦС, доколкото засягат принципен въпрос, предшестват конкретния анализ на Комисията, съгласно който равнището на лицензионното

възнаграждение, платено от SMBV на Alki, трябвало да е нулево, а равнището на цените на зеленото кафе на зърна след 2011 г. било твърде високо, въпроси, които ще бъдат разгледани в точки 217—404 по-нататък.

174 В първата част от третото основание по дело T-760/15 Кралство Нидерландия оспорва довода на Комисията, че МТНП не позволява да се разгледа и прецени самостоятелно съответствието на лицензионното възнаграждение с принципа на сделката между несвързани лица. То изтъква, че този довод е погрешен и не е в състояние да постави под съмнение релевантността на избора на МТНП в случая.

175 Първо, Кралство Нидерландия твърди, че от обжалваното решение, изглежда, следва, че Комисията е превърнала метода за трансферно ценообразуване в самоцел, макар да става въпрос само за средство за определяне на съответствието на условията по вътрешногруповите сделки с пазарните условия. Ако избраният метод водел до резултат, който съответства на принципа на сделката между несвързани лица, Комисията обаче не можела да го поставя под съмнение, с мотива че лицензионното възнаграждение и процентът на надценка, прилаган към себестойността на зеленото кафе на зърна, не са разгледани поотделно. Нещо повече, според Кралство Нидерландия Комисията не можела да приеме, че Насоките на ОИСР отдават предпочитание на използването на традиционните методи, какъвто е методът на СНЦ, в сравнение с методите, базирани на транзакционната печалба, какъвто е МТНП. Обратно, от точка 2 от декрета относно трансферното ценообразуване и от параграф 4.9 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. се установявало, че данъчнозадълженото лице е свободно да определи метод за трансферно ценообразуване, стига избраният метод да води до резултат, който отговаря на принципа на сделката между несвързани лица.

176 Второ, Кралство Нидерландия счита, за разлика от твърденията на Комисията в обжалваното решение, че единствените сделки, засегнати от ПЦС, са печенето на кафе на зърна и предоставянето на логистични и административни услуги за сметка на Alki. ПЦС нямало за цел да определи дали лицензионното възнаграждение съответства на принципа на сделката между несвързани лица. Освен това Кралство Нидерландия посочва, че в обжалваното решение Комисията не обяснява мотивите, поради които е възприела презумпцията, че ПЦС е било поискано и сключено във връзка с лицензионен договор и за лицензионното възнаграждение.

177 Трето, Кралство Нидерландия твърди, че МТНП е най-подходящият в конкретния случай метод. Според Кралство Нидерландия основната причина за избора на този метод е липсата на подобни сделки между несвързани лица извън групата или в нея, каквито са необходими за прилагането на метода на СНЦ, с които да е възможно да се сравнят сделките между Alki и SMBV, а следователно и свързаното с тях възнаграждение. Обратно, според Кралство Нидерландия в случая на SMBV МТНП е можел да бъде приложен поради обстоятелството, че реално на разположение е имало информация за оперативната печалба на предприятия, които са били сравними с него от функционална гледна точка, а именно печенето на кафе на зърна.

178 В третата част от първото основание и във втората част от второто основание по дело T-636/16 Starbucks твърди, че МТНП е най-подходящият метод за изчисляване на трансферните цени в случая и че Комисията не е можела да отхвърли МТНП с мотивите, изложени в обжалваното решение. Според Starbucks, доколкото МНТП е бил правилно приложен при изчисляване на възнаграждението на SMBV съгласно принципа на сделката между несвързани лица, не е необходимо да се разглеждат поотделно плащанията на лицензионното възнаграждение, извършени от SMBV, като се има предвид, че тези плащания не е можело да окажат влияние върху неговото възнаграждение, така както е било изчислено въз основа на МТНП.

179 По-конкретно, първо, Starbucks изтъква, че твърдението на Комисията за съществуването на стриктно правило в полза на прилагането на метода на СНЦ не намира никаква опора в нидерландското данъчно право или в Насоките на ОИСР. Нещо повече, Starbucks счита, че

използването на различен метод в областта на трансферното ценообразуване само по себе си не води до намаляване на размера на дължимия данък, доколкото всички методи си поставят за цел да постигнат разпределение на печалбите, което отразява трансферните цени в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Твърдението, че е допусната методическа грешка, не било достатъчно, за да се докаже наличието на предимство.

180 Второ, според Starbucks Комисията сравнила цената на зеленото кафе и лицензионното възнаграждение с „контролирани“ (вътрешногрупови) сделки в нарушение на нидерландското данъчно право. Starbucks избрало МТНП, тъй като договорът за печене на кафе съчетавал различни вътрешногрупови сделки, с които на SMBV били възлагани рутинни дейности с нисък риск, а именно печене и пакетиране на кафе, както и дейности за административна и логистична подкрепа.

181 Трето, Starbucks поддържа, че обжалваното решение не съдържа никакъв довод, с който да се твърди, че самото отсъствие на установяване и анализ на вътрешногруповите сделки на SMBV е достатъчно, за да се докаже наличието на предимство, както и че този довод е бил изложен за първи път в писмената защита по дело T-636/16, поради което е недопустим.

182 Комисията оспорва тези доводи.

183 Първо, Комисията обяснява, че никъде в обжалваното решение не се налага стриктно правило относно прилагането на метода на СНЦ вместо друг метод за трансферно ценообразуване, а че с оглед на обстоятелствата по случая е трябвало да бъде избран най-надеждният метод. Най-напред тя установила, че ПЦС е било поискано и сключено за определяне на цената по лицензионния договор за интелектуална собственост между SMBV и Alki, а впоследствие направила извод, че доколкото може да бъде определена сравнима цена за цената по тази сделка, използването на метода на СНЦ в случая било за предпочитане пред МТНП. Комисията твърди, че за да направи този извод, тя се е основавала на указанията, дадени в Насоките на ОИСР.

184 Второ, Комисията твърди, че одобреният в ПЦС метод за определяне на размера на лицензионното възнаграждение, чрез което SMBV изплаща на Alki остатъчната печалба от продажбата на печено кафе на зърна и на различни от кафе продукти, не можел да доведе до резултат, който съответства на принципа на сделката между несвързани лица. Всъщност според Комисията доколкото съществували сравними сделки, които позволяват да се оцени размерът на лицензионното възнаграждение, данъчният консултант трябвало да използва метода на СНЦ, за да определи размера на лицензионното възнаграждение, дължимо от SMBV на Alki, която била сделката, за която в действителност било поискано и сключено ПЦС. Нещо повече, фактурираните от SCTC на SMBV цени за зеленото кафе на зърна също трябвало да бъдат подложени на анализ за трансферно ценообразуване. Комисията изтъква, че обратно на твърденията на Кралство Нидерландия и Starbucks, определянето на цената за отделни сделки е самата същност на този принцип. Така установяването и анализът на контролираните сделки и на сделките на свободния пазар представлява първи задължителен етап от оценката на съответствието на трансферната цена с принципа на сделката между несвързани лица.

185 Трето, Комисията изтъква, че Кралство Нидерландия не е доказало, че в случая МТНП е по-подходящ от метода на СНЦ. Всъщност Комисията най-напред изтъква, че Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., която е била в сила в момента на сключване на ПЦС, и в редакцията им от 2010 г., дават предпочитание на традиционните транзакционни методи, какъвто е методът на СНЦ, спрямо методите, базирани на транзакционната печалба. Според Комисията в случая обаче липсвали особени обстоятелства, които да оправдаят предпочитането на МТНП пред метода на СНЦ.

а) Предварителни бележки

186 Преди всичко останало е необходимо да се отбележи, че текстът на ПЦС, изложен в точки 12—16 по-горе, изисква две важни уточнения.

187 Първо, между страните няма спор, че приложеният в ПЦС метод действително е МТНП. В това отношение Кралство Нидерландия уточнява в жалбата по дело T-760/15 и в съдебното заседание, че позоваването в ПЦС на метода на увеличената стойност не представлява използване на този израз в техническия му смисъл.

188 Второ, в отговорите на процесуално-организационните действия и в съдебното заседание страните уточняват, че в действителност, обратно на изложеното в ПЦС, дължимото на Alki лицензионно възнаграждение не е било определяно въз основа на разликата между оперативната печалба от дейностите производство и дистрибуция, преди приспадане на разходите за лицензионното възнаграждение, и възнаграждението на SMBV, а въз основа на разликата между общите приходи на SMBV, от една страна, и базата на разходите на SMBV, увеличена с възнаграждението на SMBV, от друга страна.

189 Освен това е необходимо да се припомни, че Комисията е изложила своята първа линия на обосновка относно наличието на селективно предимство в съображения 272 и 275—285 от обжалваното решение, най-вече в раздел 9.2.3.2, озаглавен „В доклада относно трансферното ценообразуване не се проучва вътрешногруповата сделка, за която на практика е поискано и получено ПЦС […]“.

190 От една страна, в съображения 272, 276—279 и 285 от обжалваното решение Комисията по същество приема, че докладът относно трансферното ценообразуване, приет от нидерландските данъчни органи със сключването на ПЦС със SMBV, пропуска да установи и да анализира контролираните сделки и сделките на свободния пазар на SMBV, което е необходима първа стъпка на преценката относно съответствието на трансферните цени с принципа на сделката между несвързани лица. По-точно тя приема, че изплащането на възнаграждението за лицензията за интелектуална собственост за печене на кафе между Alki и SMBV е сделката, за която всъщност е било поискано ПЦС.

191 От друга страна, в съображения 280—284 от обжалваното решение Комисията твърди по същество, че е следвало бъде предпочетен подход, изразяващ се в определяне на трансферните цени за всяка сделка поотделно, вместо подход, изразяващ се в определяне на трансферните цени за определена функция като цяло. С други думи, Комисията счита, че методът на СНЦ е трябвало да получи предимство пред методите, базирани на транзакционната печалба, какъвто е МТНП. В съображение 285 от обжалваното решение Комисията твърди, че доколкото анализът на възнаграждение при условията на сделка между несвързани лица за SMBV в доклада относно трансферното ценообразуване е извършен въз основа на неправилна отправна точка, това възнаграждение непременно било изчислено неправилно чрез използване на МТНП. Нещо повече, тя приема, че за да определи трансферните цени в случая, докладът относно трансферното ценообразуване е трябвало да използва надеждни сравнения с наличната информация за сделки между несвързани страни, с която Starbucks е разполагало при отправянето на искането за ПЦС.

192 Освен това в писмените си изявления Комисията потвърждава, че нейната първа линия на обосновка се състои в несъгласие с използването на МТНП при определяне на нетната печалба от дейностите за производство и дистрибуция на SMBV вместо метода на СНЦ, за да бъде определено равнището на лицензионното възнаграждение. Всъщност тя твърди, че валидността на нейната първа линия на обосновка не зависи от заключението, че стойността на възнаграждението при спазване на принципа на сделката между несвързани лица е нулева. Обстоятелството, че докладът относно трансферното ценообразуване пропуска да установи и да

анализира контролираните сделки и сделките на свободния пазар на SMBV, води до това, че необходимата първа стъпка от оценката за съответствие на търговските условия, приложими към трансферните цени между свързани страни, с принципа на сделката между несвързани лица, не е извършена.

193 Без да е необходимо на този етап да бъде анализирано оплакването на Starbucks, че обжалваното решение не съдържа никакви доводи в подкрепа на твърдението, че самата липса на установяване и анализ на вътрешногруповите сделки на SMBV е достатъчна, за да се докаже наличието на предимство, довод, който е бил повдигнат за първи път в писмената защита по дело T-636/16 и следователно е недопустим, следва да се провери дали критиките, отправени от Комисията в рамките на нейната първа линия на обосновката, позволяват да се обоснове констатацията, че ПЦС е предоставило на SMBV предимство, с мотива че сам по себе си изборът на предложения в доклада относно трансферното ценообразуване метод за трансферно ценообразуване не води до надеждно приближение до пазарен резултат съгласно принципа на сделката между несвързани лица.

б) По тежестта на доказване

194 Важно е да се припомни, че в рамките на контрола на държавните помощи по принцип Комисията е длъжна да представи в обжалваното решение доказателство за наличието на подобна помощ (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2007 г., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Комисия, T-68/03, EU:T:2007:253, т. 34 и от 25 юни 2015 г., SACE и Sace BT/Комисия, T-305/13, EU:T:2015:435, т. 95). В това отношение Комисията е длъжна да проведе процедурата по разследване на разглежданите мерки надлежно и безпристрастно, за да може при приемане на окончателното решение, с което се установява наличието и евентуално несъвместимостта или незаконосъобразността на помощта, да разполага с възможно най-пълната и надеждна информация (вж. в този смисъл решения от 2 септември 2010 г., Комисия/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, т. 90 и от 3 април 2014 г., Франция/Комисия, C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 63).

195 Обратно, държавата членка, въвела разграничение между предприятия, е длъжна да докаже, че то е обосновано от естеството и структурата на разглежданата система. Всъщност понятието за държавна помощ не се отнася за държавните мерки, въвеждащи разграничение между предприятията и следователно поначало селективни, когато това разграничение е резултат от естеството или структурата на системата, в която те се вписват (вж. в този смисъл решение от 21 юни 2012 г., BNP Paribas и BNL/Комисия, C-452/10 P, EU:C:2012:366, т. 120 и 121 и цитираната съдебна практика).

196 От това следва, че Комисията е трябвало да докаже в обжалваното решение, че условията за наличие на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС са изпълнени. В това отношение следва да се констатира, че макар да е безспорно, че държавата членка разполага със свобода на преценка при одобряването на трансферни цени, тази свобода на преценка все пак не може да доведе до лишаване на Комисията от нейното правомощие да провери дали разглежданите трансферни цени не водят до предоставяне на селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В този контекст Комисията следва да вземе предвид обстоятелството, че принципът на сделката между несвързани лица ѝ позволява да провери дали дадена трансферна цена, одобрена от държава членка, съответства на надеждно приближение до пазарен резултат и дали евентуално установеното при тази проверка отклонение не надхвърля неточностите, присъщи на приложения метод за получаване на посоченото приближение.

в) По степента на контрол от страна на Общия съд

197 Що се отнася до степента на контрол, който Общият съд следва да извърши в случая, трябва да се отбележи, че както следва от член 263 ДФЕС, предмет на жалбата за отмяна е контролът на законосъобразността на актовете, приети от изброените в този член институции на Съюза. Поради това анализът на повдигнатите в рамките на това обжалване правни основания няма нито за цел, нито за резултат да замести пълното разследване на случая в рамките на административното производство (вж. в този смисъл решение от 2 септември 2010 г., Комисия/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, т. 84).

198 Що се отнася до областта на държавните помощи, следва да се припомни, че понятието за държавна помощ, както е определено в Договора за функционирането на ЕС, има правен характер и трябва да се тълкува въз основа на обективни фактори. По тази причина съдът на Съюза по принцип трябва да упражнява цялостен контрол по въпроса дали дадена мярка попада в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС, като отчита както конкретните обстоятелства по отнесения до него спор, така и техническия характер или сложността на направените от Комисията преценки (решения от 4 септември 2014 г., SNCM и Франция/Corsica Ferries France, C-533/12 P и C-536/12 P, EU:C:2014:2142, т. 15, и от 30 ноември 2016 г., Комисия/Франция и Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, т. 87).

199 Що се отнася до въпроса дали даден метод за трансферно ценообразуване на интегрирано дружество съответства на принципа на сделката между несвързани лица, следва да се припомни, както вече беше посочено по-горе, че когато Комисията използва този инструмент в рамките на преценката си по член 107, параграф 1 ДФЕС, тя трябва да вземе предвид неговия приблизителен характер. Следователно контролът на Общия съд има за цел да се провери дали констатираните в обжалваното решение грешки, въз основа на които Комисията е обосновала извода си за предимство, надхвърлят неточностите, които са присъщи на прилагането на метод, предназначен за постигане на надеждно приближение до пазарен резултат.

г) По пропуска в ПЦС да бъде установено и анализирано лицензионното възнаграждение, платено от SMBV на Alki

200 Що се отнася до констатацията на Комисията, че докладът относно трансферното ценообразуване не е установил и анализирал сделката, за която всъщност е определена цена в ПЦС, следва да се отбележи, че в съображение 276 от обжалваното решение Комисията обяснява, че облагаемата печалба на SMBV е по-ниска от действително формираната печалба поради приетото от страна на нидерландските данъчни органи обстоятелство, че действителният размер на печалбата, генерирана от SMBV в Нидерландия, следва да се намали за целите на облагането с корпоративен данък с размера на лицензионното възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе. От това в съображения 277 и 278 от обжалваното решение Комисията стига до извода, че лицензионното възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе е сделката, за която в действителност е било поискано ПЦС, и че методът, който позволява да се определи равнището на това възнаграждение в качеството му на променлива корекция, е сделката, за която всъщност е определена трансферна цена в ПЦС. Тя също така приема, че цената на кафето на зърна е следвало да бъде обект на анализ.

201 В това отношение, от една страна, е достатъчно да се посочи, че самото неспазване на методологическите указания не води непременно до намаляване на данъчната тежест. Необходимо е Комисията и да докаже, че установените от нея методологически грешки в ПЦС не позволяват да се стигне до надеждно приближение до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, и че са довели до намаляване на облагаемата печалба в сравнение с данъчната тежест, която произтича от прилагането на обичайните правила по

националното право за облагане на предприятие, поставено в сравнимо фактическо положение с това на SMBV и извършващо дейността си при пазарни условия. Така самото установяване на методологическа грешка по принцип не е достатъчно само по себе си, за да докаже, че ПЦС е предоставило на SMBV предимство, и следователно да докаже наличието на държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС.

202 От друга страна, следва да се припомни, че различните методи за трансферно ценообразуване, независимо дали става въпрос за СНЦ или за МТНП, се опитват да постигнат равнища на печалби, отразяващи трансферни цени, които съответстват на принципа на сделката между несвързани лица, и че не може да се направи извод по принцип, че даден метод не позволява да се достигне до надеждно приближение до пазарен резултат.

203 От това следва, че сам по себе си фактът, че според Комисията нито в доклада относно трансферното ценообразуване, нито в ПЦС лицензионното възнаграждение е посочено като сделката, за която всъщност е определена трансферна цена в ПЦС, и че в тях не е анализирано дали лицензионното възнаграждение е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, не е достатъчен, за да се докаже, че това възнаграждение действително не е съответствало на принципа на сделката между несвързани лица. Следователно тази констатация сама по себе си не позволява да се докаже, че ПЦС предоставя предимство на SMBV.

204 Нещо повече, следва да се отбележи, че доводът на Комисията, че докладът относно трансферното ценообразуване не е установил и анализирал лицензионното възнаграждение като сделката, за която всъщност в ПЦС е определена цена, почива на твърдението, че в доклада относно трансферното ценообразуване заплащането на лицензионно възнаграждение не е счетено за променлива корекция на структурата на това предложено възнаграждение. В това отношение следва да се отбележи, че докладът относно трансферното ценообразуване по никакъв начин не се абстрахира от лицензионното споразумение, сключено между SMBV и Alki. Всъщност това споразумение е споменато както в описанието на дейностите на групата Starbucks в региона ЕБИА и в Нидерландия, така и в графичното представяне на сделките в региона ЕБИА. Следователно данъчният консултант на групата Starbucks наистина е взел предвид тези сделки, когато е предложил възнаграждението на SMBV.

205 Ето защо трябва да се уважи оплакването на Кралство Нидерландия и на Starbucks, че Комисията погрешно е приела, че липсата на отделен анализ на лицензионното възнаграждение в доклада относно трансферното ценообразуване и в ПЦС предоставя предимство на SMBV.

д) По задължението да бъде предпочетен методът на СНЦ пред МТНП

206 Що се отнася до тезата на Комисията, че методът на СНЦ е трябвало да бъде предпочетен пред МТНП, доколкото в случая е бил приложим първият метод, първо, следва да се отбележи, че в случая ПЦС приема използването на МТНП за определяне на оперативния марж за дейностите за производство и дистрибуция на SMBV. Впрочем ПЦС приема лицензионното възнаграждение да бъде определено по същество като разликата между оперативната печалба, реализирана от функцията производство и дистрибуция, и оперативния марж. От това следва, че ПЦС не предвижда пряко използването на метод за трансферно ценообразуване при изчисляване на равнището на лицензионното възнаграждение, което е дефинирано като чисто остатъчна стойност.

207 Несъмнено от съображенията, изложени в точки 148—156 по-горе, следва, че тъй като лицензионното възнаграждение е вътрешногрупова сделка, чието равнище е определено в ПЦС, Комисията е имала право в рамките на своя анализ по член 107, параграф 1 ДФЕС чрез

използване на метод за трансферно ценообразуване, който тя намери за подходящ в конкретния случай, да провери дали размерът на лицензионното възнаграждение е бил определен, все едно че то е било договорено при пазарни условия.

208 Все пак, макар в обжалваното решение Комисията да твърди, че методът на СНЦ е следвало да бъде предпочетен пред МТНП, за да може да се определи равнището на лицензионното възнаграждение в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, тя пропуска да отбележи, че всъщност в ПЦС равнището на лицензионното възнаграждение не е изчислено при прилагане на метод за трансферно ценообразуване, и в частност на МТНП. Напротив, МТНП е използван в ПЦС, за да се определи възнаграждението на SMBV за дейностите за производство и дистрибуция. Така тезата на Комисията се изразява по същество в критикуване на обстоятелството, че МТНП е използван за определяне на възнаграждението на SMBV за дейностите за производство и дистрибуция вместо метода на СНЦ, който според Комисията е трябвало да бъде използван за изчисляване на равнището на лицензионното възнаграждение.

209 В това отношение следва да се посочи, че двата метода са приложени при изчисляване на ценовото равнище за различни вътрешногрупови сделки. Въпреки това, макар Комисията да твърди, че в Насоките на ОИСР се изразява известно предпочитание към използването на традиционните методи, какъвто е методът на СНЦ, тя не може да изисква разглеждането на друга сделка, различна от сделката, за която в ПЦС е определена трансферна цена, въз основа на МТНП, само поради факта, че за тази друга сделка е трябвало да бъде определена трансферна цена въз основа на метода на СНЦ. Правилото, на което се позовава Комисията, позволява единствено да се избере подходящият метод за трансферно ценообразуване за един и същ вид сделки или за тясно свързани сделки. Всъщност изборът на метод за трансферно ценообразуване не е самоцел, а се извършва с оглед на вътрешногруповата сделка, за която следва да се определи ценово равнище в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, а не обратното.

210 Второ, следва да се припомни, както беше изложено в точки 146 и 147 по-горе, че данъчна мярка предоставя икономическо предимство, когато води до намаляване на данъчната тежест в сравнение с тежестта, която обичайно би била понесена в отсъствието на посочената мярка.

211 Както беше изложено в точка 201 по-горе, самото неспазване на методологическите указания не води непременно до намаляване на данъчната тежест. От това следва, че установяването от страна на Комисията на грешки при избора или при прилагането на метода за трансферно ценообразуване по принцип не е достатъчно само по себе си, за да се докаже наличието на предимство.

212 В съображения 275—285 от обжалваното решение Комисията обаче не изтъква никакво доказателство, от което, без да е извършено сравнение с резултата, който би бил получен при прилагане на метода на СНЦ, да се направи извод, че изборът на МТНП непременно води до прекалено нисък резултат. Всъщност в този контекст Комисията се ограничава да изтъкне в съображение 284 от обжалваното решение, че данъчнозадълженото лице е длъжно да провери дали избраният от него метод за трансферно ценообразуване води до надеждно приближение до цена в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, преди данъчните органи да могат да одобрят искане за ПЦС, основаващо се на този метод.

213 Нещо повече, следва да се констатира, че посоченото от Комисията задължение попада в обхвата на данъчното право и, докато неговото нарушаване може да има последици в данъчен аспект, на плоскостта на държавните помощи такова нарушаване не позволява да се презумира, че избраният от данъчнозадълженото лице метод не дава надеждно приближение до пазарен резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

214 От съображения за изчерпателност следва да се припомни (вж. т. 10 по-горе), че точка 2 от доклада относно трансферното ценообразуване предвижда, че нидерландската данъчна администрация трябва винаги да започва своята проверка на трансферните цени от гледната точка на избрания от данъчнозадълженото лице метод към датата на сделката. Това правило е в съответствие с параграф 1.68 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. От това следва, че данъчнозадълженото лице по принцип е свободно да избере метод за трансферно ценообразуване, стига подбраният метод да води до резултат за разглежданата сделка, който съответства на принципа на сделката между несвързани лица. Макар при избора на метод за трансферно ценообразуване данъчнозадълженото лице да трябва да вземе предвид надеждността на този метод в съответното положение, това изискване няма за цел конкретно да накара данъчнозадълженото лице да оцени всички методи и впоследствие да обоснове защо избраният от него метод дава най-добър резултат в реалните условия.

215 От това следва, че в случая Комисията не е можела да приеме, че по принцип методът на СНЦ е трябвало да бъде предпочетен пред метода МТНП.

216 Следователно оплакването на Кралство Нидерландия и на Starbucks, че Комисията неправилно е приела, че в случая изборът на МТНП сам по себе си предоставя предимство на SMBV, следва да бъде уважено, без да е необходимо да се обсъжда доводът на Starbucks срещу допустимостта на някои от представените от Комисията доводи.

2. По въпроса дали платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение е трябвало да бъде нулево (втора линия на обосновка)

217 В рамките на втората част от третото основание по дело T-760/15 Кралство Нидерландия изтъква, че Комисията погрешно твърди, че платеното от SMBV на Alki възнаграждение е трябвало да бъде нулево и че от това произтича предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Всъщност договорите, сключени от групата Starbucks с външни предприятия за печене на кафе и производители на продукти на основата на кафе, въз основа на които Комисията прави сравнение, не можели да бъдат използвани за сравняване със споразуменията между Alki и SMBV по метода на СНЦ. Кралство Нидерландия счита, че Комисията не е доказала, че МТНП не е довел до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

218 В рамките на четвъртата част от второто основание по дело T-636/16 Starbucks по същество твърди, че анализът на Комисията на лицензионното възнаграждение се основава почти изцяло на доказателства, които не са били достъпни през април 2008 г. Нещо повече, противно на нидерландското данъчно право и Насоките на ОИСР, Комисията не установила диапазон на лицензионното възнаграждение съгласно принципа на сделката между несвързани лица, а направила извод, че то би трябвало да е равно на нула. Подобно на Кралство Нидерландия, Starbucks счита, че всички външни производители, посочени в обжалваното решение, които като SMBV доставят продукти от кафе с марката „Starbucks“ на заведения или за препродажба, заплащат значителни лицензионни възнаграждения като насрещна престация за използването на интелектуалната собственост на Starbucks за печене на кафе. Подизпълнителите, които за разлика от SMBV не доставят такива продукти на клиентите, а предоставят единствено услугата печене на кафе на групата Starbucks, не заплащат изобщо такова лицензионно възнаграждение. Противно на констатациите в обжалваното решение, стойността на интелектуалната собственост за печене на кафе се създавала, когато продуктите от кафе с марката „Starbucks“ се продавали на заведенията и за препродажба на търговци, които били готови да платят премийна цена за тези продукти. Нещо повече, Starbucks твърди, че за разлика от констатациите в обжалваното решение, през разглеждания период дейността печене на кафе на SMBV винаги е била печеливша.

219 Комисията оспорва тези доводи.

220 От една страна, Комисията твърди по същество, че е сравнила размера на лицензионните възнаграждения в рамките на седемте договора, посочени в съображение 300 от обжалваното решение, с размера на лицензионното възнаграждение в рамките на правоотношението между SMBV и Alki. Освен това Комисията пояснява по дело T-760/15, че се е основавала и на договорите, посочени в съображение 303 от обжалваното решение, а по дело T-636/16 — че случаят по принцип не бил такъв. Комисията добавя, че всъщност се е основавала на договорите между конкурентите на групата Starbucks и на трети дружества за печене на кафе, посочени в съображения 305—308 от обжалваното решение, за да стигне до извода, че размерът на изплатеното лицензионно възнаграждение в рамките на правоотношението между SMBV и Alki, който съответства на принципа на сделката между несвързани лица, е трябвало да бъде нулев. Тя добавя в съображения 292—298 от обжалваното решение, че е обяснила причините, поради които е приела, че тези сделки представляват елемент за пряко сравнение за определяне на размера на лицензионното възнаграждение, дължимо от SMBV на Alki в замяна на интелектуалната собственост за печене на кафе.

221 От друга страна, Комисията изтъква, че не оспорва, че интелектуалната собственост за печене на кафе може да има стойност. Въпреки това стойността на тази интелектуална собственост не се използвала, преди продуктите от кафе с марката „Starbucks“ да бъдат продадени от заведенията Starbucks на крайните потребители. Следователно според Комисията интелектуалната собственост за печене на кафе не може да се счита за предимство на SMBV, за което следва да бъде заплащано лицензионно възнаграждение.

а) Предварителни бележки

222 Следва да се припомни, че Комисията излага втората си линия на обосновка в съображения 286—341 от обжалваното решение, в раздел 9.2.3.3, озаглавен „Изплащаното лицензионно възнаграждение на Alki […], произтичащо от ПЦС […], не се определя съгласно принципа на сделката между несвързани лица“.

223 В самото начало следва да се направят две бележки.

224 Първо, следва да се отбележи, че страните не спорят, че лицензионното възнаграждение по принцип е представлявало подлежащ на приспадане разход съгласно нидерландското данъчно право. Освен това, като се има предвид, че става въпрос за сделка в рамките на групата Starbucks, няма спор, че лицензионното възнаграждение е вътрешногрупова сделка. От точки 147—156 по-горе следва, че за целите на определянето на корпоративния данък на SMBV равнището на такава сделка следва да бъде преценено, все едно че е било определено при пазарни условия.

225 Второ, важно е да се отбележи, че макар Комисията да счита, че равнището на лицензионното възнаграждение, изплащано от SMBV на Alki, е трябвало да бъде нулево, в съображение 310 от обжалваното решение тя признава, че свързаните с печенето на кафе ноу-хау и криви на печене могат да имат стойност. Също така в точка 126 от писмената си защита по дело T-636/16 Комисията пояснява, че не отрича, че интелектуалната собственост за печене на кафе може да има стойност.

226 От това следва, че единственият въпрос, по който страните не са съгласни помежду си, е какво би било равнището на трансферната цена за лицензионното възнаграждение, ако то беше определено при пазарни условия.

227 В това отношение следва да се припомни, че в съображения 286—341 от обжалваното решение Комисията твърди, че платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение е трябвало да бъде нулево. Всъщност, съгласно текста на обжалваното решение, Комисията не твърди, че равнището на посоченото възнаграждение е трябвало да бъде по-ниско от равнището на лицензионното възнаграждение, одобрено в ПЦС, а че не е трябвало да бъде плащано никакво лицензионно възнаграждение. Самата Комисия твърди, че не е правила преценка за диапазон на равнището на лицензионното възнаграждение, с мотива че то е трябвало да бъде равно именно на нула (съображение 340 от обжалваното решение).

228 В обжалваното решение Комисията обосновава своите твърдения, че платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение е трябвало да бъде равно на нула (съображение 318 от обжалваното решение) по същество с три елемента.

229 Що се отнася до първия елемент, Комисията твърди, че променливото естество на лицензионното възнаграждение в периода 2006—2014 г. е „първият признак“, че размерът на това плащане не е обвързан със стойността на интелектуалната собственост за печене на кафе (съображение 289 от обжалваното решение). Що се отнася до втория елемент, Комисията изтъква, че в своето правоотношение с Alki SMBV не се е ползвало от стойността на интелектуалната собственост за печене на кафе (съображения 310—313 от обжалваното решение). Що се отнася до третия елемент, Комисията обяснява, че споразуменията за производство, сключени между Starbucks и трети страни, не изискват никакво възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе (съображения 291—309 от обжалваното решение).

230 Освен това в обжалваното решение Комисията отхвърля доводите на Кралство Нидерландия и Starbucks, изтъкнати в административното производство. По-конкретно Комисията приема, че лицензионното възнаграждение не представлява насрещна престация за прехвърляне на предприемаческите рискове (съображения 319—332 от обжалваното решение) и че размерът на лицензионното възнаграждение не е оправдан от сумите, които Alki плаща на Starbucks US за технологията съгласно споразумението за поделяне на разходите (съображения 333—338 от обжалваното решение).

231 След това, първо, трябва да се изложи накратко поддържаната от Комисията в обжалваното решение теория за функциите на SMBV, свързани с лицензионното възнаграждение, и за релевантните обичайни правила за данъчно облагане. Всъщност тези елементи са основата на анализа за равнището на лицензионното възнаграждение, извършен от Комисията в обжалваното решение. Второ, следва да бъде разгледан доводът на Starbucks, че извършеният от Комисията анализ на лицензионните възнаграждения не е можел да се основава на доказателства, които не са били налични през април 2008 г. Трето, следва да бъдат анализирани доводите на Кралство Нидерландия и на Starbucks по въпроса кой е използвал интелектуалната собственост за печене на кафе. Четвърто, следва да се провери дали Комисията основателно е приела въз основа на сравнение с лицензионните възнаграждения, предвидени в договори с трети страни, че лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде нулево. Пето, следва да бъде разгледан доводът на Комисията, повдигнат в съдебното заседание, че в обжалваното решение тя всъщност твърдяла, че равнището на лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде по-ниско от равнището, одобрено в ПЦС.

б) По функциите на SMBV, свързани с лицензионното възнаграждение

232 Що се отнася до функциите на SMBV, които са релевантни за анализа на лицензионното възнаграждение, най-напред, не е спорно, че то пече зелено кафе на зърна, което купува от SCTC.

233 По-нататък в обжалваното решение, по-специално в съображения 49, 96, 137, 313 и 330, както и в писмените си изявления, Комисията твърди, че заведенията Starbucks, независимо дали са свързани или несвързани, са длъжни да купуват печеното кафе от SMBV и следователно SMBV също продава печеното кафе.

234 Нещо повече, в обжалваното решение Комисията счита, че според счетоводните стандарти запасите, които SMBV купува и продава, следва да намерят място в неговия балансов отчет, тъй като то е образуването, натоварено със сключването на договорите и издаването на фактури на заведенията.

235 Накрая, видно от обжалваното решение в неговата цялост, Комисията приема, че в доклада относно трансферното ценообразуване SMBV неправилно е представено като производител на кафе с нисък риск. В това отношение в съображения 319—332 от обжалваното решение Комисията по-специално отхвърля доводите на Кралство Нидерландия и на кореспондентите Starbucks, че договорните условия между SMBV и Alki, на които се основава доклада на данъчния консултант, водели до реално прехвърляне на предприемаческите рискове от SMBV на Alki. Нещо повече, Комисията обяснява, че SMBV носи търговския риск в отношенията си със SCTC и със заведенията Starbucks.

236 От това следва, че според Комисията SMBV не е производител по поръчка или подизпълнител от гледна точка на извършваните от него продажби на печено кафе на заведенията Starbucks, а пече кафе за своя собствена сметка и действа като продавач. Всъщност според обжалваното решение изразът „производство по поръчка“ обикновено се разбира като договореност, при която едно предприятие преработва суровини или полуготови стоки за сметка на друго предприятие.

в) По обичайните правила за облагане по нидерландското право

237 Както беше посочено в точка 146 по-горе, проверката по член 107, параграф 1 ДФЕС на данъчна мярка, предоставена на интегрирано предприятие, предполага предварително да се определят обичайните правила за данъчно облагане, приложими към получателя на посочената мярка.

238 В съображение 232 от обжалваното решение Комисията твърди, че нидерландските правила, от гледна точка на които следва да се разгледа ПЦС, са правилата на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане. Тези правила са обобщени в точки 3—11 и 35 по-горе.

239 Всъщност в случая няма спор, че ПЦС е било сключено, за да позволи на SMBV да се подготви за прилагането на правилата за облагане с корпоративен данък, като определи своята облагаема печалба. От това следва, че ПЦС се вписва в рамките на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане, която има за цел да обложи предприятията — интегрирани или самостоятелни — подлежащи на облагане с корпоративен данък.

240 Ето защо въпросът дали равнището на лицензионното възнаграждение съответства на равнище, което би било постигнато при пазарни условия, следва да бъде анализиран с оглед на функциите на SMBV, установени в точки 232—236 по-горе, и на обичайните правила за облагане, установени по-горе.

г) По използването от страна на Комисията на данни, които не са били налични в момента на сключването на ПЦС

241 Starbucks изтъква, че в обжалваното решение Комисията се е обосновала главно с информация, която не е била налична в момента на сключването на ПЦС през април 2008 г. По-точно Starbucks се позовава на практиката на съдилищата на Съюза относно критерия за частния инвеститор, съгласно която преценката за икономическата рационалност на дадена мярка следва да се извърши в контекста на периода, през който са взети мерките за финансова подкрепа, и следователно да се избегнат всякакви оценки въз основа на последващо положение. Според Starbucks същият принцип е установен и в нидерландското данъчно право, както и в Насоките на ОИСР.

242 Комисията не оспорва, че този принцип се прилага в случая и само изтъква, че значителна част от доводите в подкрепа на нейния извод, че ПЦС не съответства на принципа на сделката между несвързани лица, почиват на информация и данни, с които нидерландската данъчна администрация е разполагала в момента на сключване на ПЦС.

243 Най-напред следва да се посочи, че обстоятелството, че според Starbucks нидерландското данъчно право и Насоките на ОИСР предвиждат задължение за въздържане от всякаква преценка, основаваща се на последващо сключването на предварително ценово споразумение положение, за да се прецени дали то спазва принципа на сделката между несвързани лица, в случая няма никакво влияние върху проверката на ПЦС с оглед на условията по член 107 ДФЕС.

244 Starbucks обосновава довода си с прилагане по аналогия на практиката на съдилищата на Съюза, съгласно която, за да се провери дали държавата членка или съответната публична организация е действала като благоразумен частен инвеститор, работещ в условията на пазарна икономика, е необходимо случаят да се постави в контекста на периода, през който са взети разглежданите мерки, с цел да се прецени икономическата рационалност на поведението на държавата членка или на публичната организация и следователно да се избегнат всякакви оценки въз основа на последващо положение (решение от 25 юни 2015 г., SACE и Sace BT/Комисия, T-305/13, EU:T:2015:435, т. 93; в този смисъл вж. и решения от 16 май 2002 г., Франция/Комисия, C-482/99, EU:C:2002:294, т. 69 и 71 и от 5 юни 2012 г., Комисия/EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, т. 105).

245 В това отношение е достатъчно да се отбележи, че трансферното ценообразуване в съответствие с пазарните условия не се основава на принципа на равно третиране между публичните и частните предприятия, а както Комисията признава, на законосъобразната цел на предварително данъчно споразумение като ПЦС, която е да се определи предварително от съображения за правна сигурност прилагането на дадена данъчна разпоредба.

246 Следва да се констатира, че доколкото Комисията счита, че приемането на предварително данъчно споразумение като ПЦС представлява нова помощ, тя е трябвало да бъде уведомена за нея в съответствие с член 108, параграф 3 ДФЕС преди привеждането ѝ в действие. Ако Комисията се беше произнесла по такова уведомление, тя нямаше да може да вземе предвид данни, които не са били известни или разумно предвидими към момента на нейното решение. Следователно тя не може да упреква съответната държава членка, че не е взела предвид сведения, които не са били известни или разумно предвидими към момента на приемането на въпросното споразумение.

247 В този контекст, първо, следва да се припомни, че от член 1 и от съображение 40 от обжалваното решение се установява, че оспорваната от Комисията мярка е единствено ПЦС.

248 Второ, макар да е било възможно ПЦС да бъде отменено или изменено през периода на действието му от 2007 г. до 2017 г., важно е да се отбележи, че в обжалваното решение Комисията не е приела, че обстоятелството, че нидерландските органи не са отменили или изменили ПЦС по време на действието му, е предоставило на SMBV предимство. Всъщност точка 6, второ тире във връзка с точка 4, първо тире от ПЦС предвижда, че то се прекратява, когато настъпи съществено изменение във фактите и обстоятелствата, одобрени с ПЦС, освен ако страните не се договорят по взаимно съгласие да преразгледат споразумението. Следователно не е имало пречки Комисията да констатира, че е настъпило съществено изменение във фактите и обстоятелствата, одобрени с ПЦС, и съответно че продължаващото прилагане на ПЦС е предоставило селективно предимство на SMBV.

249 Трето, що се отнася до довода на Комисията, че ПЦС е било проверено в средата на периода на действие след шестата счетоводна година, която завършва на 31 декември 2013 г., и че ПЦС не е било изменено по този повод, достатъчно е да се отбележи, че никъде в обжалваното решение Комисията не твърди, че липсата на изменение или отмяна на ПЦС след тази проверка в средата на периода на неговото действие е предоставила на SMBV предимство съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС.

250 От това следва, че при тези обстоятелства проверката за наличие на предимство, предоставено от предварително споразумение като ПЦС, би трябвало да се извърши с оглед на контекста по времето, когато то е било сключено. Тази констатация означава, че Комисията е длъжна да се въздържа от преценки, основани на положение, следващо приемането на ПЦС.

251 Ето защо следва да бъде уважен доводът на Starbucks, че при обстоятелствата в случая Комисията не е можела да обоснове анализа си с информация, която не е била налична или разумно предвидима в момента на сключване на ПЦС през април 2008 г.

д) По въпроса дали интелектуалната собственост за печене на кафе е имала стойност за SMBV

252 С втория довод, изложен в съображения 310—332 от обжалваното решение (вж. т. 230 по-горе), Комисията по същество е искала да докаже, че изплащането на лицензионно възнаграждение от SMBV на Alki по принцип не е било оправдано, доколкото според Комисията SMBV не се е ползвало от стойността на интелектуалната собственост за печене на кафе. Този довод се разделя на две части. По същество, от една страна, Комисията приема, че SMBV не е използвало интелектуалната собственост за печене на кафе директно на пазара. От друга страна, тя констатира, че дейността печене на кафе не генерира достатъчно печалби, за да позволи плащането на лицензионното възнаграждение.

1) По въпроса дали SMBV е използвало интелектуалната собственост за печене на кафе директно на пазара

253 Що се отнася до довода, че SMBV не използва интелектуалната собственост за печене на кафе директно на пазара, в съображения 310—313 от обжалваното решение Комисията най-напред обяснява, че в специфичното правоотношение между Alki и SMBV стойността на интелектуалната собственост за печене на кафе не се „използва“ от дружеството, което пече кафето, тоест от SMBV. Според Комисията интересът към свързаното с печене на кафе ноу-хау и криви на печене се изразява в гарантиране на последователен вкус, свързан с марката и индивидуалните продукти. От това тя прави извода, че стойността на свързаните с печенето на кафе ноу-хау и криви на печене на Starbucks се „използва“ единствено при продажбата на продуктите на Starbucks в заведенията под марката „Starbucks“. Нещо повече, Комисията твърди, че сами по себе си свързаните с печенето на кафе ноу-хау и криви на печене не генерират стойност за осъществяващото печене на кафе дружество на текуща база, ако не могат

да се използват на пазара. Според нея, в случая на SMBV, свързаните с печенето на кафе ноу-хау и криви на печене „изглежда“ представляват техническа спецификация, съгласно която следва да се извършва печенето, поради предпочитание или по решение на предприятието, което дава поръчка за печенето. Фактът, че определените от Alki спецификации във връзка с процеса на печене, и по-специално кривите за печене, позволяват на SMBV да пече кафе, което се продава под марката „Starbucks“, според Комисията не води до никаква изгода за SMBV от гледна точка на увеличени продажби или продажна цена, тъй като по принцип SMBV не продава своята продукция на крайни клиенти, които ценят марката „Starbucks“. Накрая Комисията добавя, че SMBV продава практически цялата си продукция на франчайзингови заведения на Starbucks и следователно не използва интелектуалната собственост за печене на кафе директно на пазара.

254 В своите писмени изявления Комисията добавя, че стойността на интелектуалната собственост за печене на кафе се използва единствено когато продуктите се продават на крайни клиенти, които оценяват постоянния вкус, свързван с въпросната марка. В икономически план не било разумно дружеството за печене/производителят на кафе да заплаща лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе, след като не продава директно крайния продукт. Това се обяснява с факта, че при тази схема дружеството за печене/производителят на кафе използвал тази интелектуална собственост, за да пече кафе на зърна по искане на поръчващото предприятие.

255 Преди всичко останало, от една страна, [*поверително*]. От това следва, че по силата на споразумението за печене на кафе, SMBV е било длъжно да заплаща лицензионното възнаграждение като насрещна престация за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе.

256 От друга страна, следва да се констатира, че в обжалваното решение Комисията не твърди, че нейната теза, че използването на интелектуалната собственост за печене на кафе се извършва при крайните потребители, представлява критерий, предвиден в нидерландското данъчно право. Обратно, от съображения 310—313 от обжалваното решение, във връзка с встъпителните съображения, които представят позицията на Комисията при приемане на решението за откриване, се установява, че Комисията е извършила чисто икономическа преценка, която е обосновала с Насоките на ОИСР в редакциите им от 1995 г. и от 2010 г.

257 С оглед на тези съображения следва да се разгледа основателността на тезата на Комисията, изложена в съображения 298, 300 и 310—313 от обжалваното решение, че SMBV не използва директно интелектуалната собственост на пазара, тъй като не продава продуктите на крайни клиенти.

258 В това отношение следва да се констатира, че обясненията, изложени в съображения 310—313 от обжалваното решение, са неубедителни. Всъщност съжденията на Комисията в съображения 310—313 от обжалваното решение и в писмените изявления пред Общия съд по същество се основават на схващането, че стойността на интелектуалната собственост за печене на кафе се използва само когато продуктите се продават на крайни клиенти, които оценяват постоянния вкус, свързван с въпросната марка, и че в икономически план не било разумно предприятието за печене/производителят на кафе да плаща лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе, след като не предлага директно на пазара крайния продукт. Това схващане обаче не се потвърждава от установените факти в обжалваното решение.

259 Всъщност, първо, между страните няма спор, че интелектуалната собственост за печене на кафе по принцип може да има икономическа стойност. Второ, между страните няма спор и че SMBV е предприятие за печене на кафе, което при печенето на кафе е било длъжно да използва

интелектуалната собственост за печене на кафе. Трето, Комисията твърди, че заведенията Starbucks, свързани или несвързани, са длъжни да купуват печеното кафе от SMBV и че следователно то е и продавачът на печеното кафе.

260 В този контекст следва да се приеме, че Комисията неправилно съсредоточава своя анализ върху схващането, че стойността на интелектуалната собственост за печене на кафе се използва едва когато продуктите се продават на крайни клиенти. Въпросът кой понася в крайна сметка разходите, съответстващи на равностойността на интелектуалната собственост, използвана при производството на кафе, е съвсем отделен от въпроса дали интелектуалната собственост за печене на кафе е била необходима, за да позволи на SMBV да произвежда печеното кафе в съответствие с критериите на заведенията Starbucks, на които продава кафето за своя сметка.

261 В случай че SMBV продава печеното от него кафе на заведения Starbucks, които изискват кафето да е печено според спецификациите на Starbucks, възможно е SMBV, ако не е имало право да използва, или — ако се използва терминологията на обжалваното решение — да експлоатира интелектуалната собственост за печене на кафе, да не е било в състояние да произвежда и да доставя печено кафе в съответствие със спецификациите на Starbucks на заведенията, носещи същото наименование.

262 От това следва изводът, че обратно на твърдяното от Комисията, плащането на лицензионно възнаграждение от SMBV за използване на интелектуалната собственост за печене на кафе, не е лишено от икономическа логика. В действителност интелектуалната собственост е била необходима за упражняването на икономическата дейност на SMBV, а именно производството на печено кафе в съответствие със спецификациите на Starbucks. От това следва, че SMBV наистина извлича добавена стойност от използването на интелектуалната собственост за печене на кафе, без която то не би могло впоследствие да продава печеното кафе на заведенията Starbucks.

263 Освен това следва да се отхвърли доводът на Комисията, че заведенията Starbucks плащат лицензионни възнаграждения на Starbucks Coffee Emea, в които е включено и възнаграждение [*поверително*]. От една страна, съображенията, развити в рамките на настоящата линия на обосновка в обжалваното решение, не съдържат никакви данни в подкрепа на тази теза. От друга страна, обстоятелството, че заведенията Starbucks заплащат лицензионно възнаграждение на Starbucks Coffee Emea, не изключва възможността SMBV да може да отрази [*поверително*] във фактурираната на заведенията цена. Нещо повече, обстоятелството, че според Комисията заведенията Starbucks плащат второ лицензионно възнаграждение [*поверително*] на Starbucks Coffee Emea, [*поверително*], би могло да предостави предимство най-много на последното, но не и на SMBV.

264 От гореизложеното следва, че в съображения 298 и 300 от обжалваното решение Комисията неправилно е приела, че несвързано производствено предприятие използва интелектуална собственост за печене на кафе само когато продава своите продукти на крайни клиенти. Всъщност използването на интелектуалната собственост за печене на кафе не се ограничава до положения, при които едно предприятие за печене на кафе разпространява своето кафе на пазара на дребно на крайните потребители, а включва и положения като това на SMBV, при които едно предприятие за печене на кафе действа като продавач на пазара на едро. Обратно, самата преработка на кафето за сметка на възложител, който предоставя техническите спецификации за производство, не е достатъчна, за да докаже използването на такава интелектуална собственост.

265 Ето защо следва да се отбележи, че Комисията е допуснала грешка, като е приела, както е описано в обжалваното решение, че SMBV не е трябвало да заплаща лицензионно възнаграждение поради факта, че не използва интелектуалната собственост за печене на кафе директно на пазара.

2) По въпроса дали SMBV е реализирало загуба от дейностите си за печене на кафе

266 Кралство Нидерландия и Starbucks оспорват довода на Комисията, изложен в съображения 314—317 от обжалваното решение, че от 2010 г. нататък SMBV реализирало загуба от дейностите си за печене на кафе, което не позволявало заплащането на лицензионно възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе. Според Кралство Нидерландия Комисията по-специално не отчела в достатъчна степен факта, че закупуваните от SMBV зърна са били използвани и за производството на кафе от трети лица. По този начин според Комисията това доказвало, че одобреният с ПЦС метод, използван за определяне на лицензионното възнаграждение като променлива корекция, не съответствал на принципа на сделката между несвързани лица.

267 Комисията възразява, че според информацията, която е получила от Starbucks по време на административното производство, само малка част от печеното кафе е била преработена от външни производители. Следователно тя правилно приела, че практически цялото количество зърна, купено от SMBV, е било преработено в рамките на неговите собствени дейности за производство на кафе.

268 В обжалваното решение Комисията по същество приема, че от 2010 г. нататък Starbucks е реализирало загуба от дейностите си за печене на кафе и че изплащаното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение е финансирано отчасти от другите дейности на SMBV, без да е имало перспектива за бъдещи печалби от печенето на кафе. Според Комисията дейността печене на кафе не генерирала достатъчно печалби, за да позволи заплащането на лицензионното възнаграждение. Нещо повече, Комисията твърди, че изплащаното в рамките на групата лицензионно възнаграждение от SMBV на Alki за интелектуалната собственост за печене на кафе, „изглежда“, има за цел единствено да прехвърли на Alki печалбата, генерирана от функцията за препродажба на SMBV.

269 Най-напред следва да се констатира, че съжденията на Комисията се основават на схващането, че за да е възможно плащането на лицензионно възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе, е необходимо да се реализира печалба от дейностите за печене на кафе. Комисията обаче не доказва, че нидерландските данъчни правила предвиждат, че задължението за плащане на лицензионно възнаграждение зависи от рентабилността на съответната дейност. Нещо повече, въпросът дали дейностите за печене на кафе на SMBV са били рентабилни няма връзка с въпроса дали задължение за плащане на лицензионно възнаграждение като разглежданото в настоящия случай може да бъде икономически оправдано.

270 В това отношение най-напред е важно да се отбележи, че Комисията твърди, че дейността печене на кафе не е генерирала достатъчно печалба през периода, започващ от 2010 г. Следователно тази констатация не се отнася до целия период на действие на ПЦС (който започва през 2007 г.).

271 По-нататък следва да се отбележи, че както беше посочено в точки 243—251 по-горе, при обстоятелствата в настоящия случай Комисията е била длъжна да се въздържа от преценки, основаващи се на последващо сключването на ПЦС положение. Комисията обаче не обяснява в обжалваното решение по какъв начин загубите, които тя посочва в съображения 314—317 от последното, са били предвидими към момента на приемане на ПЦС, след като се отнасят до положението на SMBV от 2010 г. нататък. Следователно Комисията не е доказала, че е имала право да се обоснове с факта, че от 2010 г. нататък SMBV е генерирало загуба от дейностите си за печене на кафе.

272 Накрая, във всеки случай, доколкото Starbucks твърди, че дейностите за печене на кафе на SMBV винаги са били рентабилни, следва да се припомни, че Комисията е извършила своя анализ въз основа на сравнение между приходите, получени от заведенията Starbucks, и покупната стойност на зеленото кафе на зърна между SMBV и SCTC. В рамките на третата линия на обосновка Комисията обаче твърди именно, че увеличението на цените на зеленото кафе на зърна, считано от 2010 г., е било твърде високо. Следователно още от доводите на Комисията в обжалваното решение личи, че разходите за зелено кафе са били значително надценени и че съответно загубите, които тя посочва в обжалваното решение, не са съществували, или поне не в съотношения като констатираните в съображения 314—317 от обжалваното решение.

273 Тези констатации са достатъчни, за да бъде отхвърлен доводът на Комисията, че SMBV не е било в състояние да плаща лицензионно възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе, тъй като е реализирало загуби от дейностите си за печене на кафе.

274 Във всеки случай Starbucks твърди, че изчисленията на Комисията са неправилни, тъй като не отчитат факта, че значителна част от общия обем на покупките на зелено кафе не е била печена от SMBV. Комисията повдига възражение за недопустимост на този довод, с мотива че тази информация е нова и противоречи на информацията, предоставена в административното производство.

275 В това отношение следва да се констатира, че както в бележка под линия 155 от обжалваното решение, така и в писмените си изявления Комисията потвърждава, че предоставената от Starbucks информация в административното производство води до заключението, че практически цялото количество зелено кафе, купено от SMBV, с изключение на „малка част“, която е доставена на трети лица, също е било изпечено от SMBV. В този контекст Комисията се позовава на писмото на кореспондентите Starbucks, изпратено до нея на 23 септември 2015 г. От посоченото писмо обаче се установява, че въпросното трето лице е имало договор за производство по поръчка с групата Starbucks, който се е отнасял „преобладаващо“ (predominantly) за производството на продукти, различни от печено кафе, „но също за печене на зелено кафе само по себе си (въпреки че става въпрос за ограничени количества)“. Посочването на „ограничени количества“ сочи, че въпросното трето лице е произвеждало ограничено количество печено кафе в сравнение с произвежданите от него продукти, различни от мляно кафе, но не и че то е произвеждало пренебрежимо малки количества печено кафе. Следователно по време на административното производство Комисията е била информирана, че част от зеленото кафе, купувано от SMBV, не е било печено от SMBV. Ето защо възражението на Комисията относно допустимостта на довода на Starbucks, изведено от това, че този довод се основавал на информация, която не е била доведена до нейното знание по време на административното производство, не отговаря на фактите и следва да бъде отхвърлено.

276 Що се отнася до основателността на довода на Starbucks, че Комисията е взела предвид всички суми, съответстващи на покупките на зелено кафе на SMBV, като разходи при изчисленията си, макар че значителна част от общото количество закупено зелено кафе не е била изпечена от SMBV, следва да се констатира, че Комисията твърди, че в подадените на 29 май 2015 г. документи Starbucks не е посочило, че значителна част от зеленото кафе на зърна е било изпечено от трети лица. Въпреки това, както Starbucks основателно твърди, отговорът на въпрос 2 в писмото на кореспондентите Starbucks от 29 май 2015 г., който Комисията посочва в своите писмени изявления, се отнася до разпределението на приходите на Starbucks между различните му функции, а не до разпределението на неговите разходи между тези функции. От това следва, че отговорите на кореспондентите Starbucks, на които Комисията обосновава, съгласно нейните писмени изявления, своята констатация, че функцията за печене на кафе на SMBV е генерирала загуби считано от 2010 г., не са били достатъчни, за да позволят на Комисията да стигне до този извод.

277 Нещо повече, както беше изложено в точка 275 по-горе, при приемането на обжалваното решение Комисията вече е разполагала с информация, за да прецени, че нейните изчисления в съображение 314 от обжалваното решение, изразяващи се в изваждане на платената от SMBV на SCTC цена за зеленото кафе на зърна от приходите от печенето на кафе, са неправилни.

278 От това следва, че Комисията не е доказала, че от 2010 г. нататък SMBV е реализирало загуба от дейностите си за печене на кафе, което не му е позволявало да заплаща лицензионно възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе.

е) По сравнението с договорите за печене на кафе, сключени от Starbucks с трети лица, и с подобни лицензионни споразумения „на пазара“

279 С третия довод, изложен в обжалваното решение (вж. т. 229 по-горе), Комисията по същество се опитва да обясни, че сключените между Starbucks и трети страни споразумения за производство, както и някои споразумения, сключени между конкуренти на Starbucks и трети лица, извършващи печене на кафе, не предвиждат никакво лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе (съображения 291—309 от обжалваното решение).

280 В този контекст, в съображение 309 от обжалваното решение Комисията пояснява, че анализът на трансферното ценообразуване на стойността на лицензионното възнаграждение, изплащано от SMBV на Alki за интелектуалната собственост за печене на кафе, съгласно принципа на сделката между несвързани лица води до заключението, че не следва да се дължи лицензионно възнаграждение за тази интелектуална собственост в рамките на това конкретно правоотношение. Тя обосновава този извод, от една страна, с анализ на споразуменията за производство, сключени между Starbucks и трети лица, и от друга страна, със сравнение със споразуменията, сключени между конкуренти на Starbucks и трети лица, осъществяващи печене на кафе. По-специално от съображения 291 и 299 от обжалваното решение следва, че Комисията е искала да определи равнището на лицензионно възнаграждение между SMBV и Alki, което съответства на принципа на сделката между несвързани лица.

281 Кралство Нидерландия и Starbucks по същество не са съгласни с Комисията по въпроса дали договорите, сключени от Starbucks с външни предприятия за печене на кафе, както и с производители на продукти на основата на кафе, на които почива извършеното от Комисията сравнение, са релевантни за извършване на сравнение с договорните споразумения между Alki и SMBV при прилагане на метода на СНЦ.

282 По същество, по въпроса дали от споразуменията за производство между Starbucks и трети лица се предполага, че лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде нулево, Кралство Нидерландия и Starbucks изтъкват, че:

– договорите между Starbucks и външни предприятия за печене на кафе и производители на производни на кафе продукти, на които се основава обжалваното решение, не е можело да се използват за сравнение с договорните споразумения между Alki и SMBV, основано на метода на СНЦ,

– анализът на Комисията относно лицензионните възнаграждения почти изцяло се опира на доказателства, които не са били налични през април 2008 г.,

– по-голямата част от договорите, използвани от Комисията при сравнението между сделките, се отнася до специфични продукти на основата на кафе, различни от печено кафе на зърна,

– възнаграждението на Alki е неразривно свързано с покупката на зелено кафе на зърна от SCTC, но нито една от сделките, произтичащи от договорите, които Комисията е използвала при сравнението, не е неразривно свързана с друга сделка по същия начин,

– всички производители трети лица, посочени в обжалваното решение, които подобно на SMBV доставят продукти от кафе с марката „Starbucks“ на заведения или на търговци за препродажба, са заплащали значителни лицензионни възнаграждения като насрещна престация за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе на Starbucks.

283 Що се отнася до споразуменията за производство между Starbucks и трети лица, като първа стъпка Комисията разглежда в съображения 291—298 от обжалваното решение дали договорите за печене на кафе, сключени от групата Starbucks с десет несвързани предприятия, предоставят елемент за пряко сравнение, който позволява да се определи размерът на лицензионното възнаграждение, дължимо от SMBV на Alki. В това отношение Комисията основава проверката си на параграф 1.36 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 2010 г., който за целите на анализа на съпоставимостта между контролираните сделки на данъчнозадълженото предприятие и сравнимите сделки на свободния пазар изброява пет фактора за съпоставимост, които включват характеристиките на прехвърленото имущество или услуги, изпълняваните от страните функции, договорните условия, икономическото положение на страните и стопанските стратегии, следвани от страните. В бележка под линия 147 от обжалваното решение Комисията препраща и към параграф 1.17 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. Съгласно този параграф, за целите на анализа на съпоставимостта, характеристиките, които могат да са важни, са характеристиките на прехвърленото имущество или услуги, изпълняваните от страните функции, договорните условия, съответното икономическо положение на страните и стопанските стратегии, следвани от страните.

284 Като втора стъпка, в съображения 299—304 от обжалваното решение Комисията констатира, че въз основа на тези десет неконтролирани сделки размерът на лицензионното възнаграждение съгласно принципа на сделката между несвързани лица между SMBV и Alki може да се определи посредством метода на СНЦ.

285 По-конкретно, първо, за да определи размера на лицензионното възнаграждение по метода на СНЦ, тя сравнява платеното лицензионно възнаграждение от SMBV на Alki с дължимите плащания от трети страни на други предприятия от групата Starbucks в рамките на сравними сделки, сключени при подобни условия на свободния пазар. Второ, Комисията анализира договорите, сключени от групата Starbucks с несвързано производствено дружество 1, както и с предприятията, обозначени в съображение 300 от варианта на обжалваното решение, публикуван в *Официален вестник на Европейския съюз*, като „несвързани производствени дружества 2, 3, 4, 8, 9 и 10“ (наричани по-нататък съответно „несвързаното производствено дружество 2“, „несвързаното производствено дружество 3“, „несвързано производствено дружество 4“, „несвързаното производствено дружество 8“, „несвързаното производствено дружество 9“ и „несвързаното производствено дружество 10“). При това тя констатира, че посочените трети лица не са плащали лицензионни възнаграждения въз основа на своите лицензионни споразумения с групата Starbucks, ако не използват интелектуалната собственост за печене на кафе директно на пазара. Трето, Комисията констатира, че що се отнася до отношенията между групата Starbucks и предприятията, обозначени в съображение 303 от публикувания в *Официален вестник на Европейския съюз* вариант на обжалваното решение с израза „несвързани производствени дружества 5, 6 и 7“ (наричани по-нататък съответно „несвързаното производствено дружество 5“, „несвързаното производствено дружество 6“ и „несвързаното производствено дружество 7“), единствено споразуменията за лицензиране на търговски марки и технологии, сключени между тези трети лица и Starbucks, предвиждат заплащане на лицензионно възнаграждение.

286 Като трета стъпка, Комисията констатира в съображение 309 от обжалваното решение, че договорите за печене на кафе, сключени от групата Starbucks с десет предприятия трети лица, не изискват изобщо лицензионно възнаграждение за използване на интелектуалната собственост за печене на кафе. Следователно Комисията стига до заключението, че в рамките на особеното правоотношение между SMBV и Alki не е следвало да се дължи лицензионно възнаграждение за тази интелектуална собственост.

287 Без да е необходимо на този етап да бъде обсъждано дали изборът на Комисията на релевантни обстоятелства за анализа на съпоставимостта, а именно характеристиките на прехвърленото имущество или услуги, изпълняваните от страните функции, договорните условия, съответното икономическо положение на страните и стопанските стратегии, следвани от тях, е неправилен, следва да се констатира, че в контекста на този анализ съществуват редица обстоятелства, които се противопоставят на съпоставимостта между, от една страна, отношенията между групата Starbucks и трети страни, и от друга страна, отношенията между SMBV и Alki. Тези елементи са изложени в точки 288—345 по-долу.

1) По договорите, сключени след ПЦС

288 Следва да се отбележи, че седем от десетте договора, разгледани от Комисията, а именно договорите с несвързаните производствени дружества 1, 3, 4, 7, 8, 9 и 10, са били сключени след сключването на ПЦС. Доколкото Комисията не обяснява как тези договори са били налични или разумно предвидими към момента на сключване на ПЦС, по съображенията, изложени в точки 243—251 по-горе, тя не може да основава своя анализ на ПЦС на обстоятелства, следващи неговото сключване. Следователно тези седем договора следва да бъдат изключени от сравнителния анализ.

2) По договорите с предприятия, които не пекат кафе

289 Както беше посочено в точки 232—236 по-горе, SMBV е предприятие за печене на зелено кафе, което заплаща на Alki лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе.

290 В съображение 295 от обжалваното решение Комисията признава, че сред десетте производствени дружества трети лица, сключили договор с групата Starbucks, има такива, които не пекат кафе. Очевидно е обаче, че предприятие, което не пече кафе, няма да заплаща лицензионно възнаграждение на групата Starbucks за използване на интелектуалната собственост за печене на кафе с цел производството на печено кафе.

291 Нещо повече, в обжалваното решение Комисията не представя данни, които да сочат, че договорите, съгласно които третото лице не произвежда печено кафе, са сравними с договора между SMBV и Alki. Несъмнено, тази констатация не изключва възможността Комисията да е можела да обоснове своя анализ със сделките на предприятие, което не осъществява напълно еднакви функции със SMBV, или което се намира в различно фактическо положение. В тази хипотеза тя е длъжна да обоснове своя избор и да обясни корекциите, които е извършила в своя анализ, за да отчете разликите между предприятията.

292 Поради това договор, сключен с предприятие, което не пече кафе, в случая не може да бъде използван без съответни корекции или адаптиране за целите на сравнителния анализ, за да се докаже, че равнището на лицензионното възнаграждение, заплащано от SMBV на Alki, е трябвало да бъде нулево.

293 В това отношение договорите, сключени с несвързаните производствени дружества 5, 6 и 7, не са се отнасяли, съгласно тяхното описание в обжалваното решение, до печенето на зелено кафе. Като се има предвид, че в контекста на разглежданите договори несвързаните производствени дружества 5, 6 и 7 не са осъществявали функцията печене на кафе, следва да се направи заключението, че сключените с посочените дружества договори в случая не са можели да бъдат използвани за целите на сравнителния анализ.

3) По договорите с предприятия, които не са извършвали продажби на печено кафе на заведения или потребители

294 Както беше посочено в точка 235 по-горе, запасите, които SMBV е купувало от SCTC и е продавало на заведенията, са отразени в балансовия отчет на SMBV с обяснението, че последното е било образуването, на което е възложено сключването на договори и издаването на фактури на заведенията. От това следва, че SMBV е станало собственик на запасите от зелено кафе, което е изпекло и продало на заведенията. Налага се впрочем изводът, че ако SMBV беше независимо предприятие, то нямаше да може да произвежда кафе според спецификациите на групата Starbucks, без да е получило правото да използва интелектуалната собственост за печене на кафе. Ето защо то нямаше да може да произвежда печено кафе, без да заплаща лицензионно възнаграждение.

295 Обратно, както беше посочено в точка 236 по-горе, производител по поръчка или подизпълнител преработва суровините или полуготовите продукти за сметка на възложителя. Следователно интелектуалната собственост за печене на кафе за него представлява само техническа спецификация, за която той няма да плаща лицензионно възнаграждение на възложителя.

296 В това отношение първо следва да се отбележи, че в писмената защита по дело T-636/16 Комисията твърди, че що се отнася до договорното им правоотношение с групата Starbucks, несвързаните производствени дружества 1, 8 и 9 са действали в рамките на споразумения за производство по поръчка и че са произвеждали предимно продукти като ароматизирано кафе, мляно кафе за продукт от кафе с регистрирана търговска марка и разтворимо кафе. Според Комисията несвързаните производствени дружества 1, 8 и 9 не са станали собственици на съставки с марката „Starbucks“. Нещо повече, Комисията признава, че договорите с несвързаните производствени дружества 1, 8 и 9 се различават от споразумението за печене на кафе между SMBV и Alki.

297 Второ, що се отнася до договора между групата Starbucks и несвързаното производствено дружество 4, Комисията уточнява в съображение 148, трето тире от обжалваното решение, че той има за цел да възложи дейностите по печене на кафе на подизпълнител. В това отношение Starbucks твърди, че несвързаното производствено дружество 4 купува зеленото кафе от групата Starbucks, след това го пече в съответствие с предоставените от последното криви за печене и рецепти за смесване на зърна. След това то продава цялото количество печено кафе на дъщерно дружество, притежавано изцяло от групата Starbucks, което препродава печеното кафе на заведенията.

298 От това описание се установява, че несвързаното производствено дружество 4 не е продавало печеното от него кафе на заведения. То единствено е доставяло кафето, печено от него в качеството на подизпълнител, на предприятие от групата Starbucks, което се е занимавало с продажбата на това кафе. При тези условия интелектуалната собственост за печене на кафе е била само техническа спецификация за производството. Ето защо обстоятелството, че несвързаното производствено дружество 4 не е заплащало лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе на групата Starbucks, не означава, че SMBV не е трябвало да заплаща на Alki лицензионно възнаграждение.

299 Трето, що се отнася до несвързано производствено дружество 10, в своите писмени изявления по дело T-636/16 Комисията обяснява, че това предприятие произвежда и пече зелено кафе на зърна, което е закупено директно от доставчици на зелено кафе, и продава всички продукти от кафе с марката „Starbucks“ на едно-единствено образувание от групата Starbucks, което се занимава с тяхната продажба.

300 От това описание следователно се установява, че несвързано производствено дружество 10 не е продавало своето печено кафе на заведения, а на предприятие от групата Starbucks, което се е занимавало с неговата продажба. При тези условия интелектуалната собственост за печене на кафе е представлявала единствено техническа спецификация за производството. Ето защо не е изненадващо, че това предприятие не е плащало на групата Starbucks лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе.

301 Комисията възразява, че както несвързаните производствени дружества 4 и 10, така и SMBV произвеждат продукти от кафе, които не предлагат на пазара като независим доставчик, и че поради това те са в сходни положения. Въпреки това този довод не е убедителен. Всъщност следва да се припомни, че за да се определи дали SMBV се е ползвало от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, следва да се сравни положението на SMBV при прилагане на въпросната мярка с положението на сравнимо предприятие, което осъществява дейността си самостоятелно в условията на свободна конкуренция (вж. т. 148 и 149 по-горе). Следователно обектът на сравнение в рамките на такъв анализ е самостоятелно предприятие в положението на SMBV, тоест предприятие, което пече кафе и го продава на заведения на свободния пазар.

302 С оглед на тези разлики между положението на SMBV и положението на несвързаните производствени дружества 1, 4, 8, 9 и 10, и при липсата на допълнителни данни, които да сочат, че все пак е налице съпоставимост между разглежданите договори, от анализа на съпоставимостта е следвало да се изключат договорите между групата Starbucks и посочените дружества.

4) По договорите, които се отнасят до продукти, различни от печеното кафе

303 В съображение 295 от обжалваното решение Комисията признава, че някои от въпросните десет предприятия трети лица, които са сключили договор с групата Starbucks, произвеждат готови за консумация напитки или други продукти и съставки за приготвяне на напитки, и че поради това нито едно от десетте предприятия трети лица не произвежда печено кафе. Съгласно същото съображение договорите, които се отнасят до печенето на зелено кафе, са тези, които са сключени с несвързани производствени дружества 2, 3, 4 и 10.

304 Както беше посочено в точка 296 по-горе, Комисията признава, че що се отнася до договорното им правоотношение с групата Starbucks, несвързаните производствени дружества 1, 8 и 9 произвеждат основно продукти като ароматизирано кафе, прах за продукт на основата на кафе с регистрирана търговска марка или разтворимо кафе. Нещо повече, Комисията признава, че споразуменията с несвързаните производствени дружества 1, 8 и 9 в това отношение се различават от споразумението за печене на кафе между SMBV и Alki.

305 Нещо повече, следва да се припомни, че в писмената защита по дело T-636/16 Комисията твърди, че нейната преценка на договорите с трети страни по принцип не се основава на споразуменията, сключени с несвързаните производствени дружества 5, 6 и 7, поради разликите, които се дължат на лицензираното ноу-хау — а именно интелектуалната собственост за печене на кафе, съпоставена с ноу-хау за производство на готови за консумация напитки — и на мястото на тези предприятия във веригата на доставки — а именно обстоятелството, че

SMBV пече кафе на зърна, след което го продава на дистрибутори или на трети лица производители, докато несвързаните производствени дружества 5, 6 и 7 произвеждат продукти от кафе, които продават директно на своите клиенти, в случая главно супермаркети.

306 Впрочем, що се отнася до договорните правоотношения между групата Starbucks и несвързаните производствени дружества 1, 5, 6, 7, 8 и 9, следва да се отбележи, че в обжалваното решение Комисията не представя данни, които да сочат, че договорите, при които третата страна не произвежда печено кафе с цел продажба на свързани или несвързани заведения от групата Starbucks, са сравними с договора между SMBV и Alki. Всъщност по-специално от съображения 298 и 300 от обжалваното решение се установява, че в рамките на сравнението между платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение и лицензионните възнаграждения, евентуално предвидени в десетте договора, сключени между групата Starbucks и трети лица, Комисията приема, че релевантното за съпоставимостта обстоятелство е въпросът дали третото лице използва интелектуалната собственост директно на пазара като продава продукти на крайни клиенти.

307 Все пак според Комисията несвързаните производствени дружества 1, 5, 6, 7, 8 и 9 не са имали функцията печене на кафе, която се отнася до същия продукт, както функцията печене на кафе на SMBV. Следователно Комисията не е успяла да докаже, че тези договори са сравними в достатъчна степен с договора за печене на кафе между SMBV и Alki.

308 Ето защо по тази причина договорите между групата Starbucks и несвързаните производствени дружества 1, 5, 6, 7, 8 и 9 в случая също следва да бъдат изключени от сравнителния анализ.

5) По договора, който предвижда заплащане на лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе

309 Що се отнася до договора, сключен между групата Starbucks и несвързано производствено дружество 3, в съображение 148, второ тире от обжалваното решение Комисията твърди, че съгласно споразумение за лицензиране за печене на кафе, несвързаното производствено дружество 3 предоставя услуги за печене на кафе. Кафето се продава на групата Starbucks и на съвместно предприятие, собственост на несвързаното производствено дружество 3 и на групата Starbucks (наричано по-нататък „съвместното предприятие“), което управлява заведенията Starbucks в държава извън Съюза. Несвързаното производствено дружество 3 заплаща на групата Starbucks такса за печене на кафе, чийто размер е изчислен за определено количество зелено кафе, което се произвежда и продава на съвместното предприятие.

310 В съображение 301 от обжалваното решение Комисията добавя, че несвързаното производствено дружество 3 заплаща лицензионно възнаграждение на групата Starbucks само когато продава своята продукция на съвместното предприятие. При това положение, според Комисията, несвързаното производствено дружество 3 „използва [интелектуалната собственост] за печене на кафе директно на пазара чрез свързана страна“, поради което заплащането на лицензионно възнаграждение, „изглежда“, обхваща дистрибуцията на продукти с марката „Starbucks“ на трети страни чрез съвместното предприятие. Това заключение се потвърждавало от факта, че когато несвързаното производствено дружество 3 продавало печеното кафе на групата Starbucks, а не на съвместното предприятие, и дистрибуцията и експлоатацията на марката на пазара се осигурявали от групата Starbucks, несвързаното производствено дружество 3 не заплащало лицензионно възнаграждение на Starbucks за интелектуалната собственост за печене на кафе.

311 В това отношение следва да се посочи, че между Комисията и Starbucks няма спор, че когато несвързаното производствено дружество 3 продава печеното кафе на зърна на съвместното предприятие за определена територия, то заплаща на групата Starbucks лицензионно

възнаграждение за печене на кафе в размер, определен според количеството печено и пакетирано кафе, и че когато то продава печено кафе на зърна на Starbucks [*поверително*], не заплаща лицензионно възнаграждение за печенето на кафе.

312 Тази констатация е в явно противоречие с теорията на Комисията, че несвързаното производствено дружество 3 не заплаща лицензионно възнаграждение въз основа на своето лицензионно споразумение, сключено с групата Starbucks, когато не използва интелектуалната собственост за печене на кафе директно при крайните потребители на пазара. Както Starbucks основателно изтъква, задължението на несвързаното производствено дружество 3 да заплаща лицензионно възнаграждение се основава единствено на неговите продажби на печено кафе на заведенията на съответната територия, независимо от въпроса дали заведенията продават печено кафе на крайния клиент.

313 В този контекст Комисията изтъква, че е налице разлика между положението на несвързаното производствено дружество 3 и положението на SMBV, която се изразява във факта, че несвързаното производствено дружество 3 и заведенията Starbucks на съответната територия се контролират от едно и също образувание, а именно дружеството майка на несвързаното производствено дружество 3. Комисията добавя, че заплащането на лицензионно възнаграждение от страна на несвързаното производствено дружество 3, „изглежда“, по-скоро е извършено за сметка на съвместното предприятие, отколкото като възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе от несвързаното производствено дружество 3.

314 Най-напред обаче следва да се констатира, както беше посочено в точки 194—196 по-горе, че по принцип Комисията е длъжна да посочи в обжалваното решение доказателство за наличието на помощ.

315 Това задължение не е изпълнено, ако Комисията се ограничава да направи констатации prima facie, както в случая, когато тя само констатира, че заплащането на лицензионно възнаграждение, „изглежда“, обхваща дистрибуцията на продукти с марката „Starbucks“ на трети страни от съвместното предприятие, или че „изглежда“, това се извършва за сметка на съвместното предприятие.

316 По-нататък е уместно да се отбележи, че разликата между положението на SMBV и положението на несвързаното производствено дружество 3, посочена от Комисията, а именно обстоятелството, че несвързаното производствено дружество 3 е продавало печеното кафе чрез съвместното предприятие на заведенията Starbucks, намиращи се на съответната територия, не поставя под съмнение обстоятелството, че лицензионно възнаграждение за печене на кафе в размер, определен за дадено количество печено и пакетирано кафе, е било платено от несвързаното производствено дружество 3 на групата Starbucks. [*поверително*]

317 Накрая, в писмените си изявления самата Комисия твърди, че тъй като несвързаното производствено дружество 3 и съвместното предприятие са свързани страни, не е възможно да се направи пряко сравнение с отношението между SMBV и заведенията Starbucks в региона ЕБИА. Тази констатация отслабва още повече теорията на Комисията, че договорните отношения между несвързаното производствено дружество 3 и групата Starbucks са съпоставими с отношенията между SMBV и Alki и позволяват да се направи заключение, че лицензионното възнаграждение е трябвало да е нулево.

318 Накратко, от гореизложеното следва, че обратно на твърденията на Комисията в обжалваното решение, несвързаното производствено дружество 3 е предприятие за печене на кафе, което е плащало лицензионно възнаграждение на групата Starbucks за използването на интелектуална собственост за печене на кафе.

319 Ето защо, по съображенията, изложени в точки 289—318 по-горе, следва да се констатира, че Комисията не е успяла да докаже, че сравнението между, от една страна, договорните отношения между Alki и SMBV, и от друга страна, договорните отношения между групата Starbucks и несвързаните производствени дружества 1 и 3—10, позволява да се направи изводът, че равнището на платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение е трябвало да бъде нулево.

6) По договора, сключен с несвързаното производствено дружество 2

320 От съображение 148, първо тире от обжалваното решение се установява, че за да превъзложи печенето на кафе на подизпълнител, групата Starbucks е сключила два вида споразумения с несвързаното производствено дружество 2, които са изменени няколкократно. От една страна, по силата на споразумение за лицензиране на технологии, сключено преди 2008 г., предприятие от групата Starbucks предоставя на несвързаното производствено дружество 2 неизключителна лицензия за използване по-конкретно на технологии и ноу-хау на Starbucks за производство и продажба на печено кафе на подбрани трети страни, с които Starbucks е сключило споразумения за доставки, а именно по същество несвързаното производствено дружество 5. Като насрещна престация несвързаното производствено дружество 2 е трябвало да извършва услугите, така че печеното кафе да бъде с високо качество. За тази цел несвързаното производствено дружество 2 е трябвало да спазва по-специално определени от Starbucks конкретни стандарти за гарантиране на качество. В споразумението за лицензиране на технологии е посочено, че несвързаното производствено дружество 2 не трябва да заплаща такси за лицензията. От друга страна, в споразумение за доставка на зелено кафе е посочено, че несвързаното производствено дружество 2 е длъжно да закупува зелено кафе на зърна единствено от групата Starbucks на фиксирана цена за определено количество. Споразумението за лицензиране на технологии и споразумението за доставка са сключени с две различни образувания от групата Starbucks.

321 В съображения 300 и 302 от обжалваното решение Комисията добавя, че несвързаното производствено дружество 2 не плаща лицензионно възнаграждение по силата на споразумението за лицензиране, сключено с групата Starbucks, ако не използва директно на пазара интелектуалната собственост за печене на кафе, като продава продуктите на крайни клиенти. Въпреки това следва да се отбележи, че от описанието в съображение 148 от обжалваното решение се установява, че несвързаното производствено дружество 2 не е продавало печеното си кафе на крайни потребители.

322 Що се отнася до въпроса дали несвързаното производствено дружество 2 се е намирало в положение, сравнимо с това на SMBV, следва да се констатира, че договорното споразумение между несвързаното производствено дружество 2 и групата Starbucks е тясно свързано със споразумението между несвързаното производствено дружество 5 и групата Starbucks. Всъщност няколко години преди сключването на ПЦС несвързаното производствено дружество 5 и SMBV са сключили споразумение за доставка, с който групата Starbucks поема задължение да доставя печено кафе на зърна, концентрат и други съставки за кафе на несвързаното производствено дружество 5.

323 На по-късен етап, но преди сключването на ПЦС, несвързаното производствено дружество 5 и SMBV са сключили договор за делегация [*поверително*], към който несвързаното производствено дружество 2 се присъединява на същата дата. [*поверително*]

324 [*поверително*]

325 [*поверително*]

326 От тези разпоредби следва, че ролята на несвързаното производствено дружество 2 е била различна от ролята на SMBV, което според Комисията е било предприятие за печене на кафе, което извършва и продажбата на печено кафе на заведенията Starbucks. Всъщност съгласно договора за делегация, несвързаното производствено дружество 2 извършва доставки към несвързаното производствено дружество 5, за да позволи на групата Starbucks да изпълни своите договорни задължения към последното, произтичащи от споразумението за доставка.

327 В този контекст следва да се припомни, че в обжалваното решение Комисията класифицира договореностите между групата Starbucks и несвързаното производствено дружество 2 по естеството им като договор за подизпълнение (вж. т. 320 по-горе). Въпреки това, както беше посочено в точка 236 по-горе, такъв подизпълнител се ограничава да извърши печенето на кафе в съответствие с указанията на възложителя, за да изпълни договорното си задължение за доставка на печено кафе. При тези условия предприятието, което пече кафе, единствено следва технологическите указания на възложителя.

328 Налага се впрочем изводът, че в обжалваното решение Комисията не предоставя достатъчно данни, които да сочат, че такъв договор за подизпълнение е сравним с договора между SMBV и Alki за целите на определянето на равнището на лицензионното възнаграждение.

329 Във всеки случай, дори да се предположи, че за целите на определяне на равнището на лицензионното възнаграждение договорните споразумения между групата Starbucks и несвързаното производствено дружество 2 са сравними с тези между SMBV и Alki, Комисията само отхвърля в съображение 302 от обжалваното решение довода на Starbucks, че по-високата надценка върху разходите за зелено кафе на зърна, която несвързаното производствено дружество 2 е платило на групата Starbucks, представлявала „прикрито“ възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе. В този контекст, от една страна, тя твърди, че надценката, „изглежда“, е била прехвърлена изцяло на несвързаното производствено дружество 5. От друга страна, тя твърди, че „няма никакви признаци, че надценката към покупна цена не би била прехвърлена директно на [несвързаното производствено дружество 5] или че не би оказала влияние по друг начин на търговските условия между [несвързаното производствено дружество 5] и [несвързаното производствено дружество 2], тъй като това договорно споразумение не е било сключено отделно от договорното споразумение между [групата] Starbucks и [несвързаното производствено дружество 5]“.

330 Все пак разсъжденията, изложени в съображение 302 от обжалваното решение, не променят констатацията, че положението на несвързаното производствено дружество 2 като „подизпълнител“ не е достатъчно, за да се приеме, че SMBV, в качеството на продавач на своето печено кафе, не е трябвало да плаща никакво лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе.

331 Нещо повече, що се отнася до въпроса дали по-високата надценка върху разходите за зеленото кафе на зърна, плащана от несвързаното производствено дружество 2 на групата Starbucks, е представлявала възнаграждение за интелектуална собственост за печене на кафе, следва да се посочи, че доводът на Комисията, че по-високата надценка върху разходите за кафето на зърна, плащана от несвързаното производствено дружество 2, „изглежда“, се прехвърля на несвързаното производствено дружество 5, е спекулативен и сам по себе си не изключва възможността несвързаното производствено дружество 2 действително да е плащало възнаграждение за използване на интелектуалната собственост за печене на кафе на групата Starbucks.

332 Обратно, редица данни създават съмнения относно довода на Комисията, че в случая несвързаното производствено дружество 2 не е заплащало на групата Starbucks никакво възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе.

333 Първо, следва да се констатира, че на пръв поглед равнището на цената на зеленото кафе на зърна, доставяно от SMBV, платена от несвързаното производствено дружество 2 на групата Starbucks, изглежда високо с оглед на данните, на които Starbucks се позовава в бележка под линия 189 от жалбата по дело T-636/16. Комисията не оспорва тези цифрови данни. Впрочем в съображение 302 от обжалваното решение Комисията не оспорва твърдението на кореспондентите Starbucks, че посочената цена е висока.

334 Второ, Комисията твърди, че в обжалваното решение е приела, че в споразумението за лицензиране на технологии се уточнява, че несвързаното производствено дружество 2 не трябва да заплаща никакво лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе. Следователно тя приема, че Кралство Нидерландия и Starbucks е трябвало да докажат, че разликата в цените на зеленото кафе представлява „прикрито“ възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе, което те не били направили.

335 Следва да се припомни, че Насоките на ОИСР в редакциите им от 1995 г. и от 2010 г., на които Комисията основава своя анализ на съпоставимостта, изрично предвиждат в параграф 6.17, че насрещната престация за използване на нематериален актив може да бъде включена във фактурираната цена при продажбата на продукти, например когато предприятие продава на друго предприятие незавършени продукти, като в същото време предоставя на разположение на последното своя опит за последващите довършителни операции. В този контекст следва да се посочи, че Комисията основателно твърди, че разликата в цената по принцип е нещо различно от лицензионно възнаграждение, което потенциално води до различни данъчни последици, което впрочем е възпроизведено по същество в параграф 6.19 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 2010 г.

336 В случая от обжалваното решение ясно следва, че в административното производство Starbucks е твърдяло, че по-високата надценка върху разходите за зелено кафе на зърна, която несвързаното производствено дружество 2 плаща на групата Starbucks, представлява възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе.

337 При това положение доводите на кореспондентите Starbucks, повдигнати в административното производство, не е можело да бъдат отхвърлени въз основа единствено на констатацията, че споразумението за лицензиране на технологии е предвиждало, че несвързаното производствено дружество 2 не е трябвало да заплаща никакво лицензионно възнаграждение за използване на интелектуалната собственост за печене на кафе.

338 Трето, макар Комисията основателно да твърди, че доставката на зелено кафе на зърна и предоставянето на сублицензия върху интелектуална собственост са отделни сделки, основаващи се на два договора, сключени с различни насрещни страни в рамките на групата Starbucks, все пак споразумението за лицензиране на технологии между групата Starbucks и несвързаното производствено дружество 2 посочва, [*поверително*].

339 Четвърто, Комисията добавя по същество, че за разликата в цените на зеленото кафе на зърна, закупено съответно от несвързаното производствено дружество 2 и от SMBV, може да има редица други обяснения, като, най-напред, силните правомощия на Starbucks при преговорите [*поверително*], след това, обстоятелството, че несвързаното производствено дружество 2 не купува зеленото кафе на зърна директно от SCTC, а от Starbucks [*поверително*], което ги купува от SCTC и му ги препродава, което също би могло да доведе до допълнителна надценка върху цената, за да обхване добавената от Starbucks стойност [*поверително*], или накрая, разликата в условията на доставка.

340 Най-напред е важно да се отбележи, че доводът на Комисията, че Starbucks [*поверително*] има толкова значими правомощия при преговорите в сравнение с несвързаното производствено дружество 2, че това му позволява да поиска много по-висока цена от цената, която то може да получи от [*поверително*] SMBV, не е убедителен.

341 По-нататък, макар Комисията да твърди, че обстоятелството, че несвързаното производствено дружество 2 не купува зеленото кафе на зърна директно от SCTC, а от Starbucks [*поверително*], което го купува от SCTC и му го препродава, също би могло да води до допълнителна надценка, която да покрива [*поверително*], тя все пак не обяснява [*поверително*]. Във връзка с това Starbucks възразява, че SCTC изцяло поема процеса на доставките, което включва транспорта на кафето на зърна от отправното пристанище до пристанището по местоназначение, където те се доставят на несвързаното производствено дружество 2 без никаква обработка. Освен това според Starbucks по съображения за административна ефикасност [*поверително*]. Ето защо този довод на Комисията също трябва да бъде отхвърлен.

342 Накрая Комисията изтъква, че има разлика между условията за доставка на зелено кафе на зърна, от които се ползват несвързаното производствено дружество 2 и SMBV. Тя твърди, че Starbucks [*поверително*] продава зеленото кафе на зърна на несвързаното производствено дружество 2 на цена CIF (стойност, застраховка и навло) във входното пристанище на територията, на която то осъществява икономическата си дейност, докато зеленото кафе на зърна, което SMBV купува от SCTC, се доставя на цена FOB (франко борд) в пристанище Амстердам (Нидерландия). Налага се обаче изводът, от една страна, че Комисията не дава числово изражение на своето твърдение, според което разликата между разходите за доставка на цена FOB и цена CIF може да бъде значителна. От друга страна, Starbucks от своя страна твърди, че разликата на разходите между доставка на цена FOB и доставка на цена CIF е твърде малка, за да обясни „по-високата надценка“. Следователно Комисията не е доказала твърдението си, че „по-високата надценка“ не би могла дори частично да представлява възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе, поради това че тя се е дължала изцяло на разликата в условията на доставка между въпросните договори.

343 При тези условия нито лаконичните мотиви в съображение 302 от обжалваното решение, нито останалите обяснения на Комисията, които се оспорват от Starbucks, са позволявали на Комисията да направи извод, че сключените между групата Starbucks и несвързаното производствено дружество 2 договори доказват в достатъчна степен, че това дружество не е плащало на групата Starbucks никакво възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе.

344 От това следва, че въз основа на изложеното от нея в обжалваното решение Комисията не е успяла надлежно да докаже, че договорът между групата Starbucks и несвързаното производствено дружество 2 позволява да се приеме, че платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение е трябвало да бъде нулево.

345 В обобщение, от това следва, че въз основа на нейното сравнение с договорите, сключени с десетте несвързани производствени дружества, Комисията не е успяла да докаже, че лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде нулево. Всъщност договорите с несвързаните производствени дружества 1, 3, 4, 7, 8, 9 и 10 са сключени след приемането на ПЦС. Договорите с несвързаните производствени дружества 5, 6 и 7 от своя страна се отнасят до предприятия, които не пекат кафе. Договорите с несвързаните производствени дружества 1, 4, 8, 9 и 10 не са договори за препродажба. Договорите с несвързаните производствени дружества 1, 5, 6, 7, 8 и 9 се отнасят за продукти, различни от печеното кафе, а договорът с несвързаното производствено дружество 3 предвижда възможност за плащане на лицензионно възнаграждение. Що се отнася до анализа на договора, сключен с несвързаното производствено

дружество 2, лаконичните и спекулативни доводи на Комисията не са достатъчни, за да докажат, че това дружество не е плащало никакво възнаграждение на групата Starbucks за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе.

346 Ето защо от съображенията, изложени в точки 288—345 по-горе, следва, че Комисията не е доказала, че прилагането на метода на СНЦ въз основа на сравнение с договорите, сключени между групата Starbucks и десетте несвързани производствени дружества, би довело до заключението, че ако беше определено при пазарни условия, платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе е трябвало да бъде нулево.

ж) По споразуменията, сключени между конкурентите на Starbucks и трети предприятия за печене на кафе

347 Комисията сравнява платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение и с възнаграждението, предвидено в редица споразумения, сключени между конкурентите на Starbucks и трети предприятия за печене на кафе. Комисията счита, че от този сравнителен анализ следва, че SMBV не е трябвало да заплаща на Alki никакво възнаграждение за използване на интелектуалната собственост за печене на кафе.

348 Всъщност от съображение 309 от обжалваното решение се установява, че за да определи дали SMBV е платило на Alki лицензионно възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, Комисията е сравнила споразумението между SMBV и Alki с няколко споразумения, сключени между конкурентите на Starbucks и трети предприятия за печене на кафе. В този контекст Комисията се позовава на отговорите на Melitta, на Dallmayr и на предприятието Y.

349 Starbucks оспорва извършения от Комисията анализ. То счита, че споразуменията между Melitta и предприятие X са „споразумения, с които производителят по поръчка или по договор, за разлика от SMBV, доставя завършени продукти на своя възложител, а не директно на клиентите на възложителя“. Това правело тези споразумения коренно различни от споразумението за печене на кафе, и следователно тяхното разглеждане било неотносимо към случая. Ето защо е необходимо да се провери дали тези три договорни отношения са сравними с договора за печене на кафе между SMBV и Alki.

350 Първо, що се отнася до Melitta, Комисията посочва в съображение 306 от обжалваното решение, че това конкурентно на Starbucks предприятие ѝ е обяснило, че то не получава лицензионно възнаграждение от трети лица, на които възлага печенето на кафе като подизпълнители, въпреки че предоставя своите криви на печене на тяхно разположение.

351 В това отношение следва да се отбележи, че от съображения 207 и 208 от обжалваното решение се установява, че в определени случаи, когато капацитетът за печене е бил изчерпан, Melitta е възлагало печенето на кафе на външен подизпълнител (outsourcing). Все пак от това описание не следва, че третото предприятие за печене на кафе в действителност е продавало печеното кафе на заведения или на други потребители.

352 Ето защо следва да се приеме, че съгласно констатациите, изложени в обжалваното решение, положението на Melitta не е сравнимо с положението на SMBV.

353 Второ, що се отнася до дружеството Y, което принадлежи към група от дружества, в съображения 211 и 307 от обжалваното решение Комисията посочва, че то възлага печенето на кафе на дружество в рамките на групата, определено като производител по поръчка, и че това дружество, извършващо печене на кафе, не заплаща лицензионни възнаграждения на групата.

354 Налага се изводът, че от това описание се установява, че предприятието за печене на кафе от групата, към която принадлежи дружеството Y, действа като производител по поръчка. Предприятието за печене на кафе преработва зеленото кафе за сметка на друго предприятие в рамките на групата, част от която е дружеството Y. Това означава, че предприятието за печене на кафе не продава печеното кафе на заведения или на други потребители.

355 Ето защо от констатациите в обжалваното решение се установява, че положението на дружеството Y не е сравнимо с положението на SMBV.

356 Трето, що се отнася до Dallmayr, в съображение 308 от обжалваното решение е посочено, че този конкурент счита за необичайно заплащането на лицензионно възнаграждение от дружеството, което извършва печенето на кафе, тъй като смята за по-логично клиентите да заплащат на това дружество, а не обратното. Всъщност от съображения 204 и 205 от обжалваното решение се установява, че Dallmayr твърди, че печенето на кафе се извършва или като самостоятелна стопанска дейност, или като вертикално интегрирана дейност в рамките на съответното дружество. То уточнява, че функцията за снабдяване „обикновено“ е интегрирана с функцията за печене. В този смисъл Dallmayr считало, че плащането на лицензионно възнаграждение от трето лице, което предоставя услуги за печене на кафе, е доста необичайно. Всъщност според Dallmayr по-скоро клиентът плаща на предприятието, което извършва печенето, а не обратното.

357 В това отношение следва да се отбележи, че Dallmayr единствено твърди, че счита плащането на лицензионно възнаграждение за печене на кафе като „доста необичайно“. Това твърдение не изключва такова лицензионно възнаграждение все пак да може да бъде предвидено. Следователно изявленията на Dallmayr не опровергават съществуването на лицензионно възнаграждение като платеното от SMBV.

358 Следователно от съображенията, изложени в точки 347—357 по-горе, се установява, че Комисията не е доказала, че договорите, сключени между конкурентите на Starbucks и трети предприятия за печене на кафе, посочени в обжалваното решение, са релевантни за целите на анализа на положението на SMBV. Всъщност направените в това отношение констатации в обжалваното решение не позволяват да се стигне до заключението, че тези договори са били сравними със споразумението за печене на кафе. Ето защо, дори да се приеме за установено, че в рамките на договорите между конкурентите на Starbucks и третите предприятия за печене на кафе не са били плащани никакви лицензионни възнаграждения, това обстоятелство не е достатъчно, за да се докаже, че SMBV не е трябвало да плаща на Alki никакво лицензионно възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе.

359 Ето защо по изложените в точки 279—358 по-горе съображения следва да се приеме, че Комисията не е доказала по начина, изискван от изложената в точки 194—196 по-горе съдебна практика, че лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде нулево. Следователно на това основание трябва да бъдат уважени жалбите на Кралство Нидерландия и на Starbucks в частта им, която се отнася до втората линия на обосновка в обжалваното решение. Ето защо не е необходимо да се разглеждат доводите на Кралство Нидерландия и на Starbucks, с които те оспорват отхвърлянето на техните доводи, повдигнати в административното производство с цел да обосноват съществуването на лицензионното възнаграждение (вж. т. 230 по-горе).

з) По довода, че равнището на лицензионното възнаграждение е трябвало да е по-ниско отколкото одобреното в ПЦС равнище

360 Както беше изложено в точка 229 по-горе, в обжалваното решение Комисията посочва, че променливото естество на лицензионното възнаграждение през периода 2006—2014 г. представлява „първият признак“, че размерът на това плащане не е обвързан със стойността на

интелектуалната собственост за печене на кафе. В тази връзка в съдебното заседание Комисията обяснява, че от съображения 287—289 и от бележка под линия 146 от обжалваното решение се установявало, че лицензионното възнаграждение е следвало да бъде определено на по-ниско равнище отколкото одобреното в ПЦС равнище.

361 Най-напред следва да се отбележи, че в съображение 287 от обжалваното решение Комисията само възпроизвежда някои констатации от решението за откриване, без обаче да изведе от тях никакви последици за обжалваното решение. След това, в съображение 288 от обжалваното решение Комисията обяснява, че е изчислила за периода 2006—2014 г. какъв процент от годишните продажби на печено кафе от SMBV в заведенията представлява годишният размер на лицензионното възнаграждение, изплащано от SMBV на Alki, което потвърждавало нейните съмнения относно колебанията на лицензионното възнаграждение. Накрая, в съображение 289 от обжалваното решение Комисията добавя, че променливото естество на лицензионното възнаграждение представлява „първият признак“, че размерът на това плащане не е обвързан със стойността на интелектуалната собственост, за която се плаща. В бележка под линия 146 от обжалваното решение по същество се споменава, че „[к]ато пример […], не беше намерен нито един договор [от разгледаните от Комисията], съгласно който се заплаща възнаграждение за лицензирана на пазара технология за печене на кафе“.

362 Ето защо следва да се приеме, че нито в съображения 287—289 от обжалваното решение, нито в бележка под линия 146 от посоченото решение се съдържа какъвто и да било довод, че равнището на лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде по-ниско от равнището, одобрено с ПЦС. Всъщност в тези съображения само се констатира, от една страна, че променливото естество на лицензионното възнаграждение е признак, че то не е свързано със стойността на интелектуалната собственост за печене на кафе, и от друга страна, че посоченото лицензионно възнаграждение изобщо не е трябвало да бъде плащано.

363 Напротив, следва да се констатира, че видно по-специално от съображения 290, 318, 339 и 445 от обжалваното решение, Комисията е констатирала, че лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде именно нулево. A fortiori, в съображение 340 от обжалваното решение Комисията уточнява, че не е било необходимо да се изчислява размерът на лицензионното възнаграждение и че, с други думи, печалбата, която SMBV е платило на Alki под формата на лицензионно възнаграждение за интелектуалната собственост за печене на кафе, е трябвало да подлежи на пълно данъчно облагане в Нидерландия.

364 От тези съображения следва, че обжалваното решение не съдържа никакви установими от Кралство Нидерландия и Starbucks съображения, че лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде определено на по-ниско равнище от одобреното от ПЦС равнище.

365 Във всеки случай, дори да се приеме, че от обжалваното решение следва достатъчно ясно, че лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде определено на по-ниско равнище от одобреното от ПЦС, Кралство Нидерландия и Starbucks оспорват по същество довода на Комисията, че равнището на лицензионното възнаграждение няма връзка с неговата икономическа стойност.

366 Несъмнено в този контекст следва да се отбележи, че не може да се отрече, че променливото естество на лицензионното възнаграждение поставя въпроси относно икономическата рационалност на лицензионното възнаграждение. Всъщност в случая Кралство Нидерландия и Starbucks не дават никакви убедителни обяснения, които да оправдаят избора на необичаен метод за определяне на равнището на лицензионното възнаграждение.

367 Въпреки това остатъчното естество на посоченото лицензионно възнаграждение просто означава, че то е било изчислявано по принцип въз основа на определяне на равнището на останалите релевантни разходи и приходи, както и на оценка на равнището на облагаемата

печалба на SMBV. Ако посочените параметри са били правилно определени, самото остатъчно естество на лицензионното възнаграждение не изключва равнището на остатъчното лицензионно възнаграждение да съответства на неговата икономическа стойност.

368 Налага се изводът, че констатациите в съображения 287—289 от обжалваното решение не са достатъчни, за да докажат, че лицензионното възнаграждение е трябвало да се определи на по-ниско равнище от одобреното от ПЦС за целия период от 2006 г. до 2014 г., по-специално с мотива че обжалваното решение не уточнява какво е равнището на лицензионното възнаграждение, което Комисията би счела за подходящо.

369 Нещо повече, следва да се отбележи, че в контекста на констатацията в съображение 289 от обжалваното решение Комисията се позовава на бележка под линия 146 от обжалваното решение, в която е посочено следното:

„[А]нализ чрез RoyaltyStat за второто тримесечие на 2015 г. показва, че от 168-те споразумения в сектора, налични в базата данни, при които се лицензира само технология, средната стойност на лицензионното възнаграждение е 5 % от продажбите (въз основа на 143 от тези споразумения, при които лицензионната такса се определя като процент от стойността на продажбите, а не като изплащана сума за всяко продадено изделие). Измежду всички договори, налични в базата данни RoyaltyStat, не беше намерен нито един договор, съгласно който се заплаща възнаграждение за лицензирана на пазара технология за печене на кафе. За такава технология се издава лицензия само в определени случаи в комбинация с търговски марки“.

370 В това отношение следва да се посочи, първо, че тези съображения са изложени само „[к]ато пример“, второ, че макар Комисията да изтъква, че „в сектор[ите], при които се лицензира само технология“ е било заплащано лицензионно възнаграждение и има примери за „издава[не на] лицензия [за такава технология] в комбинация с търговски марки“, тя все пак не обяснява какво би било подходящото равнище на такова лицензионно възнаграждение, и трето, че Комисията не е обяснила причините, поради които счита, че данните относно 2015 г. са били разумно предвидими в момента на сключването на ПЦС през 2008 г.

371 Следователно Комисията не е доказала надлежно своето твърдение, че през целия период от 2006 г. до 2014 г. равнището на лицензионното възнаграждение не е било свързано със стойността на интелектуалната собственост, за която то е било заплащано, и че поради това на SMBV е било предоставено икономическо предимство.

372 От това следва, че доводът на Комисията, че в обжалваното решение е доказала, че лицензионното възнаграждение е трябвало да бъде определено на по-ниско равнище от одобреното от ПЦС равнище, следва да бъде отхвърлен.

373 Съответно следва да бъде уважена втората част от третото основание по дело T-760/15 и четвъртата част от второто основание по дело T-636/16, доколкото Кралство Нидерландия и Starbucks оспорват, че в рамките на втората линия на обосновка Комисията е доказала, че платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение е трябвало да бъде нулево и че от това следва предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, като не е необходимо да бъде разглеждан доводът на Starbucks, че Комисията е била длъжна да определи диапазон на лицензионното възнаграждение в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

3. По определянето на цената на зеленото кафе на зърна годишна база (трета линия на обосновка)

374 По същество Кралство Нидерландия и Starbucks повдигат две оплаквания срещу анализа на Комисията в рамките на третата линия на обосновка в обжалваното решение, според който равнището на цената на зеленото кафе на зърна е надценено, въпреки че въпросът дали то съответства на принципа на сделката между несвързани лица изобщо не бил предмет на обсъждане в ПЦС. В първото оплакване Starbucks твърди, че третата линия на обосновка се отнася до елемент от разходите на SMBV, който е извън обхвата на оспорваната мярка, както е определена в обжалваното решение. Във второто оплакване Кралство Нидерландия и Starbucks оспорват констатацията, че равнището на надценка върху разходите за зеленото кафе на зърна, продавано от SCTC на SMBV, не отговаря на равнището в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

а) По въпроса дали цената на зеленото кафе на зърна е извън обхвата на оспорваната мярка

375 Що се отнася до първото оплакване, Starbucks твърди по същество, че третата линия на обосновка на Комисията, отнасяща се до цената на зеленото кафе на зърна, е насочена срещу елемент от разходите на SMBV, който е извън обхвата на оспорваната мярка, както е определена в обжалваното решение. Всъщност Starbucks отбелязва, че Комисията не е разгледала въпроса за цената на зеленото кафе спрямо момента на сключване на ПЦС, тоест спрямо април 2008 г. В писмената си реплика то добавя, че някои от доводите в писмената защита по дело T-636/16 сочат, че установените от Комисията данъчни предимства, произтичащи от цената на зеленото кафе на зърна за периода 2011—2014 г., не могат да се отдадат на ПЦС. Всъщност твърдените данъчни предимства, произтичащи от цената на зеленото кафе на зърна, не можело да се отдадат на ПЦС, а на годишните декларации, в които се фиксират тези цени, и съответно били извън обхвата на „обжалваното решение“.

376 Комисията изтъква, че от обжалваното решение и от писмената защита по дело T-636/16 ясно се установява, че цената на зеленото кафе на зърна е трябвало да бъде разгледана, за да се установи дали равнището на тази цена е било твърде високо и е водело до намаляване на облагаемата печалба на SMBV.

377 Що се отнася до обхвата на оспорваната мярка, както е определен в обжалваното решение, следва да се посочи, че съгласно член 1 от обжалваното решение, мярката, която представлява помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и е била приведена в действие от Кралство Нидерландия в разрез с член 108, параграф 3 ДФЕС, е ПЦС, „сключено от Нидерландия [със SMBV] на 28 април 2008 г.“. Следователно от тази разпоредба и от определението, изложено в съображение 40 от обжалваното решение, се установява, че оспорваната мярка е единствено ПЦС.

378 В това отношение се налага изводът, че от разпоредбите на ПЦС се установява (вж. т. 12—16 по-горе), че то определя метода за изчисляване на възнаграждението на SMBV за неговите дейности за производство и дистрибуция, който служи за определяне на облагаемата основа за целите на плащането на нидерландския корпоративен данък от страна на SMBV. В този контекст, макар ПЦС да посочва цената на зеленото кафе на зърна, плащана от SMBV на SCTC, като констатира, че тези разходи са изключени от базата на разходите на SMBV, в него не се разглежда въпросът на какво равнище следва да бъдат фиксирани трансферните цени за покупка на зелено кафе на зърна. Всъщност следва да се прави разлика между въпроса дали цената на зеленото кафе на зърна е част от базата на разходите при изчисляване на облагаемата основа и въпроса какъв е размерът на трансферната цена на тези сделки, който реално е бил

определен за дадена година. ПЦС не съдържа никакви данни, които да позволят да бъде определен този размер, поради което в рамките на ПЦС нидерландските органи не са одобрили метод за трансферно ценообразуване или равнище на цени за зеленото кафе на зърна.

379 Следва да се уточни, че при липса на установено равнище на покупната цена на зеленото кафе на зърна в ПЦС, годишното определяне на цените на кафето на зърна, по-конкретно за периода 2011—2014 г., е следвало евентуално да бъде извършено в рамките на годишните актове за установяване на данъчни задължения.

380 От това следва, че годишното определяне на равнището на цените на зеленото кафе на зърна не е предвидено в ПЦС и следователно е извън обхвата на оспорваната мярка. Доводите на Комисията не поставят под въпрос тази констатация.

381 Първо, Комисията счита, че ПЦС, което съставлява оспорваната мярка, е трябвало предварително да определи трансферната цена за зеленото кафе на зърна, считано от данъчната 2011 г. Всъщност според съображение 447 от обжалваното решение счетоводната печалба на SMBV, произтичаща от цените на зеленото кафе на зърна за данъчните години от 2011 г. нататък, е следвало да бъде определена на по-високо равнище. Всъщност от съображения 360 и 361 от обжалваното решение следва, че според Комисията в доклада относно трансферното ценообразуване не е проучен въпросът дали цената за зеленото кафе на зърна, плащана от SMVC на SCTC, отговаря на принципа на сделката между несвързани лица. Според Комисията това „означава“, че предложеният в този доклад метод за определяне на облагаемата печалба на SMBV предоставя на последното селективно предимство. Нещо повече, в съображение 348 от обжалваното решение Комисията твърди, че в ПЦС през 2008 г. е трябвало да бъде указана цена, отговаряща на принципа на сделката между несвързани лица, която нямало да позволява отклонение през 2011 г., по-специално чрез увеличаване на надценката, освен в случай на заместване или изменение на тази цена в ПЦС.

382 Въпреки това следва да се констатира, че докладът относно трансферното ценообразуване не съдържа никакъв анализ на трансферните цени, приложими при специфични сделки, като цената на зеленото кафе на зърна, която SCTC иска от SMBV. В него обаче е изложен методът за изчисляване на възнаграждението на SMBV за неговите дейности за производство и дистрибуция, което представлява облагаемата основа за целите на облагането с нидерландския корпоративен данък.

383 ПЦС се изразява единствено в получаването на предварително потвърждение за данъчното третиране на дадено данъчнозадължено лице. Впрочем предварително решение, каквото е ПЦС, не обхваща непременно всички аспекти от данъчното третиране на данъчнозадълженото лице, а може да се ограничи да разгледа някои конкретни въпроси. Впрочем от страница 28 от доклада относно трансферното ценообразуване се установява, че данъчният консултант на групата Starbucks счита, че сделките, свързани със зеленото кафе, са различни от сделките, за които е било поискано ПЦС.

384 От една страна, Комисията не представя никакви данни, от които да е видно, че съгласно нидерландското право, което е релевантното в това отношение право, въпросът дали равнището на платената от SMBV на SCTC цена на зеленото кафе на зърна е съответствала на принципа на сделката между несвързани лица, е трябвало да бъде разгледан в ПЦС.

385 От друга страна, самият факт, че ПЦС не установява предварително равнище на трансферна цена за зеленото кафе на зърна, не означава сам по себе си, че ПЦС, което определя метода за изчисляване на възнаграждението на SMBV, е предоставило на SMBV предимство по отношение на неговите дейности за производство и дистрибуция.

386 Второ, в своите писмени изявления Комисията отбелязва, че техническото привеждане в действие на ПЦС посредством годишните актове за установяване на данъчни задължения също представлява предоставяне на помощ. От обжалваното решение обаче не произтича такава констатация. В това отношение Комисията се позовава на член 1 от обжалваното решение, в който е посочен фактът, че ПЦС дава на SMBV „право […] да определя своето корпоративно данъчно задължение в [Кралство] Нидерландия на годишна основа за период от десет години“. Комисията добавя, че обжалваното решение многократно се позовава на облагаемата печалба на SMBV, така както е определена от ПЦС. Според нея ПЦС би имало значение само ако се използва при „подготовката на данъчните декларации“. В това отношение тя се позовава на съображение 225 от обжалваното решение, което гласи, че ПЦС предполага, че нидерландската данъчна администрация е приела разпределянето на печалбата, предложено от Starbucks, въз основа на което SMBV определя своето корпоративно данъчно задължение към Нидерландия на годишна основа.

387 За разлика от твърденията на Комисията, описани по-горе, следва да се посочи, че годишните актове за установяване на данъчни задължения по отношение на SMBV не привеждат в действие ПЦС само технически. Макар наистина да е вярно, че ПЦС и докладът относно трансферното ценообразуване, на който то се основава, определят предварително метода за изчисляване на облагаемата печалба на SMBV за целите на облагане с нидерландския корпоративен данък, те не позволяват по никакъв начин да се предвидят годишните приходи и разходи, които се декларират от SMBV с оглед на реалните сделки, извършени през съответната година.

388 Нещо повече, твърдението на Комисията, че техническото привеждане в действие на ПЦС чрез годишните актове за установяване на данъчни задължения също представлява предоставяне на помощ, е неправилно. Всъщност годишните актове, чрез които се прилага ПЦС, не са част от разглежданата мярка, така както е определена от Комисията, а именно ПЦС, както се установява от член 1 от обжалваното решение. По-точно ПЦС не определя облагаемата печалба на SMBV въз основа на цената на зеленото кафе на зърна, нито разглежда въпроса за ежегодното определяне на цената на зеленото кафе на зърна. Освен това никъде в обжалваното решение Комисията не упреква нидерландските органи, че са предоставили на SMBV предимство поради изключването на разходите за зеленото кафе на зърна от облагаемата основа, а само оспорва факта, че равнището на неговата цена не е било контролирано от нидерландските данъчни органи.

389 Във всеки случай следва да се констатира, че не е имало пречка Комисията да даде по-широко определение на оспорваната мярка, така че годишните актове за установяване на данъчни задължения до SMBV да бъдат обхванати от нея. Тя обаче е ограничила обхвата на оспорваната мярка само до ПЦС.

390 Нещо повече, в точка 248 по-горе е посочено, че ПЦС е можело да бъде отменено или изменено през периода на неговото действие, който е от 2007 г. до 2017 г. Следва да се отбележи, че в обжалваното решение Комисията не счита, че фактът, че нидерландските органи не са отменили или изменили ПЦС по време на действието му, с мотива че разходите за зелено кафе на зърна са прекалено високи, е предоставило на SMBV предимство.

391 Ето защо следва да бъде уважено оплакването, че третата линия на обосновка се отнася до елемент от разходите на SMBV, който е извън обхвата на оспорваната мярка. Като се има предвид, че равнището на разходите за зелено кафе на зърна за данъчните години, считано от 2011 г., не е част от оспорваната мярка, Комисията не е можела да иска от Кралство Нидерландия в съответствие с член 2, параграф 1 във връзка със съображения 447 и 448 от обжалваното решение да възстанови разликата между действително платената сума за

корпоративен данък и сумата, която би била дължима, ако счетоводната печалба на SMBV, произтичаща от разходите за зелено кафе на зърна за данъчните години считано от 2011 г., е била определена в по-голям размер.

б) По въпроса дали равнището на надценката, приложена към разходите за зелено кафе на зърна, продавано от SCTC на SMBV, не е отговаряло на равнището в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица

392 Във всеки случай, дори да се предположи, че третата линия на обосновка се отнася до елемент от разходите на SMBV, който е обхванат от оспорваната мярка, налага се изводът, че би трябвало да се уважи и второто оплакване, изложено по-горе в точка 374. Всъщност от самото начало е необходимо да се припомни, че разходите за зеленото кафе на зърна, закупувано от SMBV, са изключени от базата на разходите на SMBV, определена в ПЦС. По същество цената на зеленото кафе на зърна, която SMBV плаща на SCTC, се състои от разходите за стоката на SCTC и надценка върху тези разходи.

393 В обжалваното решение е обяснено, че в периода 2005—2010 г. средната надценка върху разходите за зелено кафе на зърна, доставян[о] от SCTC, е [*поверително*] %, в сравнение с [*поверително*] % за периода 2011—2014 г. Съответната [средна] брутна печалба от [стойността на продажбите] в периода 2005—2010 г. е била [*поверително*] % в сравнение със средна брутна печалба от [стойността на продажбите] от около [*поверително*] за периода 2011—2014 г. Съгласно обжалваното решение Starbucks твърди, че надценката от [*поверително*] %, приложима като цяло за периода 2005—2010 г., отговаря на принципа на сделката между несвързани лица. Комисията по-нататък презумира, че увеличаването на надценката, считано от 2011 г., е можело да представлява отчетено от SMBV възнаграждение за дейностите по печене на кафе. Тъй като надценката от [*поверително*] % също попада в диапазона за възнаграждение във връзка с функцията за снабдяване, посочен от Starbucks в административното производство, Комисията достига до извода, че надценката от [*поверително*] % върху разходите за зелено кафе на зърна в периода 2005—2010 г. е отговаряла на принципа на сделката между несвързани лица. Тъй като според обжалваното решение Starbucks не е представило „валидна“ обосновка за увеличаването на надценката на [поверително] % считано от 2011 г., Комисията приема, че след този период не следва да се приема съответното приспадане от счетоводната печалба на SMBV в резултат на това увеличение.

394 Въпреки това, за да се стигне до надеждно приближение на надценка съгласно принципа на сделката между несвързани лица за периода от 2011 г. нататък, Комисията приема да увеличи средната надценка от [*поверително*] % за периода 2005—2010 г. с разходите за програмата „C.A.F.E. практики“ до размера на разходите за [*поверително*]. Според Комисията, в края на 2014 г. тези разходи са представлявали [*поверително*] % от разходите за зелено кафе на зърна, закупено от SCTC, и [*поверително*] % от цената, начислявана на SMBV. Поради това отговаряща на принципа на сделката между несвързани лица надценка, отчетена от SCTC за период от 2011 г. нататък, би била в размер на [*поверително*] % от разходите за зелено кафе на зърна, закупувано от SCTC, което отговаря на брутна печалба от [*поверително*] % от продажната цена на зеленото кафе на зърна, която SCTC начислява на SMBV.

395 Комисията стига до заключението, че средната надценка от [*поверително*] %, която всъщност е прилагана в периода 2011—2014 г. върху разходите за зеленото кафе на зърна, продавано от SCTC на SMBV, не представлява надеждно приближение на пазарния резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

396 От една страна, следва да се отбележи, както е посочено в точки 243—251 по-горе, че при обстоятелствата в конкретния случай Комисията е била длъжна да се въздържа от всякакви преценки, основаващи се на положение след сключването на ПЦС. В обжалваното решение

Комисията впрочем не обяснява по какъв начин увеличеното равнище на разходите за зелено кафе на зърна за данъчните години от 2011 г. нататък, което тя констатира в съображения 342—359 от това решение, е било предвидимо в момента на приемане на ПЦС, след като става въпрос за положението на SMBV от 2011 г. нататък. Следователно Комисията не е доказала, че е можела да се обоснове с факта, че SCTC е прилагало по-висока надценка върху разходите за зеленото кафе на зърна за данъчните години от 2011 г. нататък.

397 От друга страна, дори да се предположи, че промяната в надценката от 2011 г. е била предвидима в момента на сключването на ПЦС, следва да се посочи, че подходът на Комисията не е убедителен. Всъщност, както Starbucks основателно изтъква, Комисията внушава, че надценката на SCTC е трябвало да бъде фиксирана до равнището на средната печалба преди данъчно облагане на SCTC за неговите вътрешногрупови продажби през данъчните години преди 2008 г., въпреки че такива по-ранни „контролирани“ (вътрешногрупови) сделки не могат да служат за целите на сравнителен анализ на трансферните цени, „основани на пазара“.

398 В това отношение следва да се отбележи, че Комисията твърди, че платената от SMBV на SCTC цена е била прекалено висока след 2011 г. Следва да се припомни, че става въпрос за цена, платена в рамките на групата Starbucks. За да се определи трансферна цена, Комисията е трябвало да сравни платената от SMBV на SCTC цена с цена на зелено кафе на зърна, която би платило самостоятелно предприятие на пазара. Тя е трябвало да определи диапазон на цените за зеленото кафе на зърна, които самостоятелно предприятие за печене на кафе, намиращо се в сравнимо със SMBV положение, би платило на пазара. Въпреки това, вместо да определи и да разгледа такава неконтролирана сделка, Комисията е ограничила своя анализ до въпросната контролирана сделка и просто е проверила убедителността на структурата на разходите и надценките на другата (интегрирана) страна по въпросната контролирана сделка, а именно SCTC.

399 Като пример следва да се припомни, че Насоките на ОИСР в редакцията им от 2010 г., на които Комисията многократно се позовава в обжалваното решение, гласят в параграфи 3.24 и 3.25 следното:

„3.24 Съпоставима сделка на свободния пазар е сделка между две независими страни, която е съпоставима с разглежданата контролирана сделка. Може да става въпрос за съпоставима сделка между една от страните по контролираната сделка и независима страна („вътрешна съпоставима неконтролирана сделка“), или между две независими предприятия, никое от които не участва в контролираната сделка („външна съпоставима неконтролирана сделка“).

3.25 Съпоставянето на контролираните сделки на едно данъчнозадължено лице с други контролирани сделки, извършени от същата или друга многонационална група, не е релевантно при прилагане на принципа на сделката между несвързани лица и следователно не би трябвало да се използва от данъчната администрация като основа за извършване на корекция на трансферните цени или от данъчнозадълженото лице, за да обоснове своята политика в областта на трансферното ценообразуване“.

400 В този контекст Комисията признава, че в съображения 342—361 от обжалваното решение тя не е имала за цел да извърши щателен анализ на установените трансферни цени, за да определи пазарната цена на зеленото кафе към момента на искането за ПЦС. Въпреки това, както е посочено в точка 154 по-горе, Комисията е била длъжна да обоснове избора на метод за трансферно ценообразуване, който тя счита за подходящ в конкретния случай, за да провери равнището на трансферната цена при вътрешногрупова сделка.

401 Твърдението на Комисията, че за целите на своята преценка изобщо не е имала нужда да проверява външните съпоставими неконтролирани сделки за зелено кафе на зърна, тъй като е „установила“, че средната надценка от [*поверително*] % за периода 2005—2010 г. отговаря на

надценка в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица през 2008 г., не е достатъчно, за да оправдае това. Всъщност сравнението между контролираната сделка с външни съпоставими неконтролирани сделки за периода след 2011 г. има за цел да определи дали тя е съответствала на принципа на сделката между несвързани лица, и обстоятелството, че се предполага, че друга контролирана сделка съответства на принципа на сделката между несвързани лица през периода 2005—2010 г., не позволява да се избегне проверката на външни съпоставими неконтролирани сделки за периода след 2011 г. Самият факт, че според Комисията кореспондентите Starbucks не са предоставили никаква валидна обосновка за увеличението на надценката считано от 2011 г., не доказва, че цената на зеленото кафе на зърна, платена от SMBV на SCTC през данъчните години от 2011 г. нататък, е била определена на по-високо равнище в сравнение с цената, която е трябвало да платят други съпоставими оператори на пазара.

402 Тези съображения са достатъчни, за да се направи изводът, че второто оплакване, изложено в точка 374 по-горе, също следва да бъде уважено.

403 Ето защо, както беше посочено в точки 391 и 402 по-горе, следва да бъде уважено оплакването, че третата линия на обосновка се отнася до елемент от разходите на SMBV, който е извън обхвата на оспорваната мярка, и по съображения за изчерпателност, че посредством тази линия на обосновка Комисията не е доказала наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС в полза на SMBV.

404 Ето защо следва да се уважи основанието, изведено от факта, че в рамките на своите първа до трета линия на обосновка Комисията не е доказала, че ПЦС е предоставило на SMBV предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

Д. По оспорването на изложената при условията на евентуалност обосновка, свързана с наличието на данъчно предимство в полза на SMBV (съображения 362—408 от обжалваното решение)

405 Четвъртото основание по дело T-760/15 и третата част от второто основание по дело T-636/16 се отнасят до изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията относно наличието на предимство, която има за цел да докаже, че дори да се предположи, че МТНП е можел да се използва при определяне на облагаемата печалба на SMBV, правилата за прилагане на този метод към SMBV, одобрени в ПЦС, са били неправилни.

406 Тази обосновка, изложена при условията на евентуалност, се подразделя на две части. В първата част Комисията приема, че изборът на SMBV вместо Alki като „подлежаща на тестване страна“ за целите на прилагането на МТНП бил неправилен (четвърта линия на обосновка). Във втората част Комисията счита, че дори да се предположи, че подлежащата на тестване страна наистина трябва да е SMBV, маржът на печалба на SMBV, получен след прилагане на МТНП, не съответства на принципа на сделката между несвързани лица. От една страна, Комисията приема, че изборът на оперативните разходи като показател за равнището на печалба е неправилен (пета линия на обосновка). От друга страна, тя посочва, че при всяко положение корекциите на маржа на печалбата, извършени с цел увеличаване на съпоставимостта на SMBV със сравнимите предприятия, са били неподходящи (шеста линия на обосновка).

407 МТНП, на който Комисията се позовава в съображения 72—74 от обжалваното решение, е непряк метод за трансферно ценообразуване. Той се изразява в определяне на нетната печалба, реализирана от данъчнозадължено лице при една или повече контролирани сделки, които са тясно свързани или последователни, чрез използване на подходяща база. За да бъде определена тази подходяща база, следва да бъде избран показател за равнището на печалба, например разходи, продажби или активи. Показателят за нетна печалба, получен от данъчнозадълженото

лице при контролирана сделка, трябва да бъде определен посредством показателя за нетна печалба, който същото данъчнозадължено лице или независимо предприятие реализира по силата на сравними неконтролирани сделки. МТНП предполага да бъде определена една от страните по сделката, за която се тества показател.

408 Кралство Нидерландия и Starbucks, които твърдят, че МТНП е приложен правилно, оспорват всички отправени от Комисията упреци в рамките на обосновката, изложена при условията на евентуалност, за наличието на предимство.

409 Първо, първата част от четвъртото основание по дело T-760/15 и първото оплакване от третата част от второто основание по дело T-636/16 се отнасят до определянето на SMBV като образуването с най-опростени функции.

410 Второ, втората и третата част от четвъртото основание по дело T-760/15 и второто оплакване от третата част на второто основание по дело T-636/16 се отнасят до установяването на основните функции на SMBV и определянето на печалбата на SMBV въз основа на оперативните разходи.

411 Трето, четвъртата част от четвъртото основание по дело T-760/15 и третото оплакване от третата част от второто основание по дело T-636/16 се отнасят до избора на корекции, предназначени да увеличат съпоставимостта между SMBV и сравнимите предприятия. Тези оплаквания следва да бъдат разгледани едно след друго.

412 Освен това Starbucks изтъква, че изложената при условията на евентуалност обосновка на Комисията относно наличието на предимство (съображения 362—408 от обжалваното решение) е опорочена от липса на мотиви. То упреква Комисията, че е оспорила начина, по който е приложен МТНП, без да докаже, че по-добре прилагане на този метод би довело до по-висока печалба за SMBV.

1. По определянето на SMBV като образуването с най-сложни функции (четвърта линия на обосновка)

413 С първата част от четвъртото основание по дело T-760/15 Кралство Нидерландия изтъква, че е неправилен доводът на Комисията, че SMBV, като образуването с най-сложни функции, не може да бъде определено за подлежаща на тестване страна за целите на прилагането на МТНП. Всъщност то изтъква, че SMBV правилно е било избрано за прилагане на МТНП. От една страна, самото обстоятелство, че Alki е притежателят на интелектуалната собственост за печене на кафе и на марката „Starbucks“ за региона ЕБИА, оправдавало то да не бъде определено за подлежаща на тестване страна за целите на прилагането на МТНП. От друга страна, функциите на SMBV били по-опростени от функциите на Alki. Нито един от доводите, приведени от Комисията в обжалваното решение по отношение на функциите и рисковете, поети от SMBV, не можело да постави под съмнение тази констатация. Нещо повече, Кралство Нидерландия твърди, че Комисията не е изчислила печалбата, която би се следвала на Alki, ако МТНП беше приложен спрямо него, и следователно че тя не е доказала, че препоръчаното от нея прилагане на МТНП би довело до по-висока печалба за SMBV.

414 В рамките на първото оплакване от третата част от второто основание по дело T-636/16 Starbucks изтъква, че SMBV основателно е било определено в доклада относно трансферното ценообразуване като образуването с по-опростена функция в сравнение с Alki. От една страна то твърди, че SMBV извършва рутинни дейности с нисък риск като печене и пакетиране на кафе, както и административна и логистична подкрепа. От друга страна Starbucks счита, че Alki по необходимост е образуването с най-сложни функции, доколкото то експлоатира правата на интелектуална собственост за печене на кафе, което Комисията не оспорвала, и че то понася

рисковете, свързани с дейностите на SMBV в съответствие с клаузите на договора за печене на кафе. Starbucks упреква Комисията, че не е извършила подходящ анализ нито на функциите на SMBV, нито на функциите на Alki.

415 Нещо повече, Starbucks твърди, че обжалваното решение е опорочено от липса на мотиви. То изтъква, че Комисията не е доказала, че неправилното определяне на SMBV като образуването с най-опростени функции му е предоставило предимство. То изтъква, че обжалваното решение не уточнява каква би била облагаемата печалба на SMBV, ако за образуване с най-опростени функции беше определено Alki, нито начина, по който МТНП е трябвало да бъде приложен спрямо Alki.

416 Комисията оспорва тези доводи. Тя твърди, че в обжалваното решение е доказала надлежно, че изборът на SMBV за подлежащо на тестване образуване за целите на прилагането на МТНП е неправилен и не позволява да се постигне надеждно приближение до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

417 Първо, Комисията изтъква, че обстоятелството, че докладът относно трансферното ценообразуване не съдържа пълен функционален анализ на SMBV и на Alki, е достатъчно, за да се приеме, че възприетият в ПЦС метод не позволява да се постигне резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица. Второ, Комисията твърди, че Насоките на ОИСР не са в подкрепа на позицията на Кралство Нидерландия и на Starbucks относно избора на подлежаща на тестване страна. Трето, Комисията изтъква, че сложността на функциите на подлежащата на тестване страна се съпоставя с тази на другото образуване по тестваната сделка, и че от тази гледна точка Alki има по-опростени функции от SMBV. Четвърто, Комисията изтъква, че доводът, че тя не е извършила подходящ функционален анализ на SMBV и на Alki, е недопустим, доколкото става въпрос за нов довод, представен за първи път на етапа на писмената реплика. Тя подчертава, че във всички случаи този довод е неоснователен.

418 Пето, що се отнася до липсата на мотиви, изтъкната от Starbucks, Комисията отвръща, че в съображение 377 от обжалваното решение тя е направила заключението, че доколкото прилагането на МТНП почива на неправилно схващане, то не позволява да се достигне до надеждно приближение до пазарен резултат и по този начин предоставя на SMBV предимство. Тя уточнява, че макар Alki да е било счетено за образуването с по-сложни функции, анализът на неговите функции показвал, че то не е имало право на лицензионно възнаграждение, поради което цялата печалба трябвало да е за SMBV.

419 По същество страните са на противоположни становища, от една страна, по въпроса дали докладът относно трансферното ценообразуване, одобрен в ПЦС, правилно определя SMBV като подлежащо на тестване образуване за целите на МТНП, и от друга страна, по въпроса дали Комисията е мотивирала в достатъчна степен причините, поради които приема, че грешката при определяне на подлежащото на тестване образуване е довела до намаляване на облагаемата печалба на SMBV.

420 Най-напред, независимо от въпроса дали подлежащото на тестване образуване е било SMBV или Alki, следва да се провери дали Комисията е изпълнила задължението си за мотивиране.

421 В това отношение от постоянната съдебна практика се установява, че изискванията от член 296, параграф 2 ДФЕС мотиви трябва да са съобразени с естеството на съответния акт и по ясен и недвусмислен начин да излагат съображенията на институцията, която го издава, така че да дадат възможност на заинтересованите лица да се запознаят с основанията за взетата мярка, а на компетентната юрисдикция — да упражни своя контрол. Изискването за мотивиране следва да се преценява в зависимост от обстоятелствата по конкретния случай, по-специално в зависимост от съдържанието на акта, от естеството на изложените мотиви и от интереса, който адресатите или други заинтересовани лица, засегнати пряко и лично от акта, могат да имат от

получаване на разяснения. Не се изисква мотивите да уточняват всички относими фактически и правни обстоятелства, доколкото въпросът дали мотивите на определен акт отговарят на изискванията на член 296, параграф 2 ДФЕС следва да се преценява с оглед не само на неговия текст, но и на неговия контекст, както и на съвкупността от правни норми, уреждащи съответната материя (вж. решения от 15 юли 2004 г., Испания/Комисия, C-501/00, EU:C:2004:438, т. 73 и цитираната съдебна практика и от 22 януари 2013 г., Saltzgitter/Комисия, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, т. 112 и 113 и цитираната съдебна практика).

422 В случая в раздел 9.2.3.4 от обжалваното решение Комисията посочва, че изборът на SMBV за подлежащо на тестване образувание за целите на прилагането на МТНП е предоставил предимство на SMBV.

423 Най-напред, в съображение 364 от обжалваното решение тя посочва, че докладът относно трансферното ценообразуване е трябвало да включва сравнение на всяка от страните по контролираните сделки.

424 По-нататък, в съображения 365—368 от обжалваното решение Комисията приема, че изборът на SMBV за подлежаща на тестване страна не съответства на предписанията на Насоките на ОИСР в редакциите им от 1995 г. и от 2010 г., по силата на които подлежаща на тестване страна е страната, чиито функции са най-опростени сред образуванията, които са страни по контролираната сделка.

425 Накрая, след анализ на функциите на SMBV и на Alki Комисията прави извода, че докладът относно трансферното ценообразуване погрешно посочва SMBV като образуването с най-опростени функции в сравнение с Alki (съображения 369—376 от обжалваното решение).

426 В съображение 377 от обжалваното решение Комисията прави извода, че тъй като методът, използван в доклада относно трансферното ценообразуване за определяне на данъчната основа на SMBV, е основан на погрешното допускане, че SMBV трябва да бъде тестваната страна за прилагането на МТНП, следователно този метод не води до надеждно приближение до пазарен резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Комисията добавя, че тъй като възприемането на този метод в ПЦС води до намаляване на дължимия от SMBV данък съгласно нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане в сравнение със самостоятелни предприятия, чиято облагаема печалба съгласно тази система се определя от пазара, следва да се приеме, че това ПЦС предоставя селективно предимство на SMBV по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

427 Както беше посочено в точка 201 по-горе, самата констатация за неспазване на методологическите указания в областта на трансферното ценообразуване не е достатъчна, за да се установи наличието на държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС. Необходимо е също Комисията да докаже, че методологическите грешки, които е установила, не позволяват да се достигне приближение до резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, и че са довели до намаляване на облагаемата печалба в сравнение с печалбата, която би била изчислена в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

428 Ето защо, за да изпълни в рамките на проверката за наличие на предимство по смисъла на член 107 ДФЕС изложеното в точка 421 по-горе свое задължение за мотивиране, Комисията е била длъжна да посочи причините, поради които е приела, че грешката при избора на подлежащото на тестване образувание е довела до намаляване на равнището на облагаемата печалба на SMBV в такъв мащаб, че то не е съответствало на надеждно приближение до резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, и така е довела до намаляване на данъчната тежест на SMBV.

429 Следва да се констатира, че Starbucks основателно твърди, че обжалваното решение не съдържа никакви данни, от които да могат да се разберат причините, поради които Комисията е приела, че грешката при определяне на подлежащото на тестване образувание за целите на прилагането на МТНП е предоставила предимство на SMBV.

430 От една страна, макар в съображение 377 от обжалваното решение Комисията да посочва, че грешката относно подлежащото на тестване образувание е предоставила предимство на SMBV, това съображение не съдържа достатъчно мотиви. Всъщност, както се установява от точка 422 по-горе, Комисията само твърди, че грешката при определяне на подлежащото на тестване образувание е довела до намаляване на облагаемата печалба. Тя не представя никакви данни, които да доказват, че прилагането на МТНП към Alki и предоставянето на остатъчната печалба на SMBV биха довели до по-висока облагаема печалба за SMBV.

431 От друга страна, останалите съображения от обжалваното решение не съдържат никакви данни, от които да могат да се разберат причините, поради които Комисията е приела, че облагаемата печалба на SMBV би била по-висока, ако МТНП беше приложен към Alki, а не към SMBV.

432 Предвид тези съображения следва да се констатира, че Комисията не е изложила причините, поради които е приела, че изборът на SMBV като подлежаща на тестване страна за целите на прилагането на МТНП е довел до намаляване на облагаемата печалба на SMBV. Ето защо в нарушение на своето задължение за мотивиране, произтичащо от член 296, параграф 2 ДФЕС, Комисията не е доказала по какъв начин тази грешка е предоставила предимство на SMBV.

433 Във всеки случай следва също да се констатира, че съображенията на Комисията относно избора на подлежащото на тестване образувание са неправилни. Всъщност, дори да се предположи, че Комисията е можела да извърши проверка на ПЦС от гледна точка на Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., както са били налични през април 2008 г., и че е можела да направи извод за наличие на предимство от неспазването на предписанията в тези насоки, последните не предвиждат строго правило за определяне на подлежащата на тестване страна.

434 По-точно, както основателно изтъкват Кралство Нидерландия и Starbucks, параграф 3.43 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г. посочва, че свързаното предприятие, спрямо което се прилага МТНП, трябва да бъде предприятието, за което могат да бъдат открити надеждни данни за възможно най-съпоставимите сделки. По-нататък се уточнява, че това често означава да се избере свързаното предприятие, което е с възможно най-опростени функции сред всички участващи в сделката предприятия и което не притежава ценни или уникални нематериални активи. От това следва, че насоките не налагат непременно да бъде избрано образуването с най-опростени функции, а съветват единствено да бъде избрано образуването, за което са налични най-много надеждни данни.

435 Комисията впрочем не доказва, че са били налице по-надеждни данни за прилагане на МТНП към Alki. По-специално следва да се отбележи, че от една страна, целта на ПЦС е да определи равнището на облагаемата печалба на SMBV, а не на Alki, и че от друга страна, Alki е трето лице в производството, което има за цел да определи данъчното положение на SMBV в Нидерландия.

436 Освен това наличието на тази препоръка изобщо не означава, че изборът на едното или на другото образувание като подлежащо на тестване образуване непременно ще окаже влияние върху получената трансферна цена и че изборът на образуването с най-сложни функции като подлежащо на тестване образувание не позволява да се постигне резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

437 Всъщност, макар изборът на образуването с най-опростени функции като подлежаща на тестване страна да цели ограничаване на грешките, по никакъв начин не е изключено прилагането на МТНП към образуването с най-сложни функции да може да доведе до резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Освен това, доколкото остатъчната печалба се предоставя на другата страна, на теория резултатът би трябвало да е един и същ, независимо дали се тества едното или другото образуване.

438 Ето защо първата част от четвъртото основание по дело T-760/15 и първото оплакване от третата част от второто основание по дело T-636/16 следва да бъдат уважени, без да е необходимо да се разглежда доводът на Starbucks, с който се оспорва допустимостта на някои от представените от Комисията доводи.

2. По анализа на функциите на SMBV и по определянето на печалбата на SMBV въз основа на оперативните разходи (пета линия на обосновка)

439 С втората и третата част от четвъртото основание по дело T-760/15 Кралство Нидерландия изтъква, че Комисията неправилно е приела, от една страна, че основните функции на SMBV са препродажбата на продукти на основата на кафе и различни от кафе продукти, а не печене на кафе, и от друга страна, че оперативните разходи не са подходящ показател за равнището на печалбата.

440 Първо, Кралство Нидерландия твърди по същество, че Комисията неправилно е приела, че основната функция на SMBV е препродажбата, а не печенето на кафе. Второ, Кралство Нидерландия твърди, че доколкото Комисията неправилно е приела, че основната функция на SMBV е била препродажбата, нейната констатация, че продажбите са подходящ показател за равнището на печалбата, също е неправилна. Трето, Кралство Нидерландия изтъква, че алтернативният анализ на съпоставимостта, предложен от Комисията в съображения 395—398 от обжалваното решение, не доказва, че определянето на печалбата на SMBV въз основа на оборота би довело до по-висока облагаема печалба за SMBV.

441 В рамките на второто оплакване от третата част на второто основание Starbucks също упреква Комисията, че неправилно е приела, че основната функция на SMBV е препродажбата на продукти, различни от кафе, а не печенето на кафе, и от това е направила извод, че продажбите са подходящият показател за равнището на печалбата, а не оперативните разходи. В това отношение то твърди, че оперативните разходи са правилният показател за равнището на печалбата на SMBV. Освен това Starbucks изтъква, че Комисията не е доказала, че грешката при определяне на функциите на SMBV му е предоставила предимство, доколкото анализът на съпоставимостта на Комисията е опорочен от сериозни грешки.

442 Комисията твърди, че надлежно е доказала, че основната функция на SMBV е била препродажбата и съответно че релевантният за равнището на печалбата показател за SMBV са били продажбите, а не оперативните разходи.

443 Първо, Комисията твърди, че SMBV извършва основно препродажба.

444 Второ, Комисията оспорва доводите на Кралство Нидерландия и на Starbucks, с които те искат да докажат, че тя неправилно е приела, че продажбите са релевантният показател за равнището на печалбата. Тя изтъква, че доколкото е доказала, че основната функция на SMBV е препродажбата, основателно е упрекнала нидерландските органи, че са одобрили използването на оперативните разходи като показател за равнището на печалбата, и е имала основание да приеме, че релевантният за равнището на печалбата показател са били продажбите.

445 Нещо повече, Комисията отбелязва, че печалбата от продажбите на продукти, различни от кафе, се следва на SMBV и не може да бъде прехвърлена обратно на Alki под формата на лицензионно възнаграждение, тъй като Alki не е в положение, което да му позволява да реализира печалби от препродажбата на продукти, различни от кафе.

446 Трето, Комисията оспорва доводите на Кралство Нидерландия и на Starbucks, че нейният анализ на елементите за сравнение бил опорочен от множество грешки.

447 Четвърто, Комисията оспорва критиките на Кралство Нидерландия и Starbucks, че тя не доказала, че по-добро прилагане на МТНП би довело до по-висока облагаема печалба за SMBV.

448 От една страна Комисията изтъква, че тези критики са неотносими към преценката на валидността на обжалваното решение. Всъщност според нея не било необходимо да се предлага метод за възстановяване във връзка с нейната изложена при условията на евентуалност обосновка, тъй като тя не била съгласна с използването на МТНП в случая на SMBV.

449 От друга страна Комисията твърди, че тези забележки са неоснователни, тъй като тя извършила анализ въз основа на функцията на SMBV за препродажба и изчислила възнаграждение на SMBV въз основа на надценка върху продажбите. Съображение 400 от обжалваното решение, в което тя приема, че целта на това изчисление не е да се изчисли възнаграждението на SMBV в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, не поставяло под съмнение обстоятелството, че нейният сравнителен анализ е бил извършен, за да се докаже, че по-добро прилагане на МТНП би довело до по-висока облагаема печалба за SMBV.

450 По същество страните спорят по въпроса дали Комисията е доказала, че констатираните от нея грешки при анализа на функциите на SMBV и при избора на показателя за равнището на печалба са предоставили предимство на SMBV.

451 В самото начало е важно да се констатира, че макар в жалбата по дело T-760/15 тези въпроси да са обект на две самостоятелни оплаквания в отделни раздели, въпросите относно установяването на функциите на SMBV и относно избора на показателя за равнището на печалбата са неразривно свързани. Всъщност от съображения 386 и 400 от обжалваното решение се установява, че тези два въпроса са част от едно и също доказване, според което ПЦС е предоставило предимство на SMBV.

452 Всъщност като първи етап Комисията констатира, че основната функция на SMBV е била препродажбата на продукти, различни от кафе, а не печенето на кафе (съображения 380—386 от обжалваното решение).

453 Като втори етап, въз основа на тази констатация Комисията твърди, че продажбите са по-подходящ показател за равнището на печалбата в сравнение с оперативните разходи (съображения 387—391 от обжалваното решение). По същество Комисията счита, че за периода 2008—2014 г. изборът на оперативните разходи като показател за равнището на печалбата не отразява голямото увеличение на продажбите и съответно на печалбата на SMBV, формирана от неговата дейност за препродажба. От това Комисията стига до заключението, че печалбите, формирани от продажбите, са били недължимо прехвърлени на Alki посредством лицензионното възнаграждение, макар последното да не било в състояние да генерира посочените печалби.

454 Неразривно свързаният характер на двата етапа, изложени в точки 452 и 453 по-горе, произтича, от една страна, от обстоятелството, че от констатираната грешка единствено при установяване на функциите на SMBV Комисията не извежда никакво заключение относно наличието на

селективно предимство, и от друга страна, от обстоятелството, че Комисията извежда грешката при избора на показател за равнището на печалбата на SMBV от грешката при установяването на функциите на SMBV.

455 Като трети етап Комисията също така се опитва да „илюстрира“ влиянието на грешката при определянето на основните функции на SMBV и избора на показател за равнището на печалбата върху равнището на печалбата на SMBV. За тази цел тя провежда собствен функционален анализ, като се основава на схващането, че основната функция на SMBV е препродажбата (съображения 392—400 от обжалваното решение).

456 За яснота следва да се отбележи, че с това разсъждение, от една страна, Комисията не оспорва избора на МТНП в случая, а от друга страна, тя не твърди, че възприетият в ПЦС показател за равнището на печалбата, а именно оперативните разходи, би трябвало да включва и други разходни елементи, а твърди, че в ПЦС е трябвало да бъде използван показател за равнището на печалбите, който е напълно различен от разходите.

457 Следователно, за да се провери дали Комисията е успяла да докаже, че изборът на показателя за равнището на печалбата е довел до резултат, който не съответства на принципа на сделката между несвързани страни, е необходимо да се разгледат най-напред доказателствата на Комисията в рамките на първия и втория етап (съображения 380—391 от обжалваното решение), а след това нейният анализ на съпоставимостта, извършен в рамките на третия етап от нейната обосновка (съображения 392—400 от обжалваното решение).

а) По избора на показател за равнището на печалбата

458 В обжалваното решение Комисията приема, че основната функция на SMBV е препродажбата на продукти, различни от кафе. Тя обосновава това съждение най-вече с обстоятелството, че през 2007 г. само [*поверително*] % от приходите на SMBV били получени от продажбата на печено кафе. За сравнение, [*поверително*] % от приходите на SMBV били получени от продажба на продукти, различни от кафе, съответстващи на това, което Starbucks определяло като дейност по предоставяне на логистични и административни услуги, и значителна част от персонала на SMBV била заета в тази дейност.

459 Въз основа на тази констатация Комисията приема, че продажбите са подходящият показател за равнището на печалбата. В съображение 387 от обжалваното решение тя най-напред посочва, че съгласно параграф 2.87 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 2010 г. продажбите или оперативните разходи за дистрибуция могат да са подходящ показател за равнището на печалбата. По-нататък, в съображение 388 от обжалваното решение Комисията констатира, че в случая продажбите представляват по-пригоден показател за рентабилността на функцията за препродажби на SMBV, тъй като печалбата на последното се генерира и отразява като надценка върху разпространяваните продукти. Нещо повече, според Комисията между 2008 г. и 2014 г. общите продажби на SMBV са се увеличили на практика тройно, докато „брутният марж“ се е увеличил повече от два пъти за същия период, като за сравнение оперативните разходи на SMBV са се увеличили едва с 6 %. От това тя прави извода, че оперативните разходи не могат да се считат за адекватен показател за равнището на печалбата. Въз основа на тази констатация, в съображение 389 от обжалваното решение Комисията потвърждава, че изплащането на лицензионно възнаграждение на Alki, съответстващо на остатъчната печалба, е довело до прехвърляне на Alki на част от печалбата на SMBV, свързана с препродажбите, въпреки че поради своя ограничен оперативен капацитет Alki не е в състояние да генерира печалба от тази дейност. Поради това тя стига до заключението, че цялата печалба би трябвало да се води на SMBV.

460 Въпреки това следва да се отбележи, че дори да се предположи, че Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че основната функция на SMBV е препродажба на продукти, различни от кафе, нейният анализ не е достатъчен, за да докаже, че показателят за равнището на печалбата, основан на оперативните разходи, не може да доведе до резултат, съответстващ на принципа на сделката между несвързани лица.

461 Първо, следва да се изтъкне, че както самата Комисия посочва в съображение 387 от обжалваното решение, от параграф 2.87 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 2010 г. следва, че продажбите или оперативните разходи, свързани с дистрибуцията, могат да бъдат подходящ показател за равнището на печалбата. От това следва, че дори да се приеме за правилно схващането на Комисията, че основната функция на SMBV е била препродажбата на продукти, различни от кафе, по принцип не е изключено оперативните разходи да могат да бъдат подходящ показател за равнището на печалбата.

462 Доколкото Кралство Нидерландия оспорва преценката на Комисията, че препродажбата на продукти, различни от кафе, представлява подходяща основа за определяне на нетната печалба на SMBV, следва да се припомни, че от Насоките на ОИСР, на които Комисията основава своя анализ, и по-специално от параграфи 1.42, 3.2 и 3.26 в редакцията им от 1995 г., които по същество съответстват на параграфи 2.57, 2.58 и 3.9 в редакцията им от 2010 г., се установява, че МТНП се изразява в това нетната печалба, реализирана от данъчнозадължено лице в резултат на една или няколко контролирани сделки, които са тясно свързани или постоянни, да бъде определена въз основа на подходяща база. От това следва, че МТНП служи за определяне на равнището на трансферната цена за даден вид сделка или за тясно свързани или постоянни сделки въз основа на анализ на основните функции, свързани с тази сделка или сделки. Той обаче няма за цел да определи равнището на печалбата за цялостната дейност на едно предприятие, която се състои от различни видове сделки, въз основа на определянето на една-единствена основна функция, като бъдат пренебрегнати останалите функции, извършвани от това предприятие. Такъв механизъм не би съответствал на параграф 3.4 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 1995 г., който съответства на параграф 2.7 от Насоките на ОИСР в редакцията им от 2010 г., и който предвижда следното:

„Методите, базирани на транзакционната печалба, не трябва в никакъв случай да бъдат използвани така, че да доведат до свръхоблагане на предприятията само заради това, че реализират печалби под средната, нито обратно, до по-ниско облагане на предприятията, които реализират печалба над средната. Няма причина в рамките на принципа на сделката между несвързани лица да бъде наложена допълнителна данъчна тежест на предприятия, които са с по-слаби резултати от средното равнище, или обратно, да се облагат по-ниско предприятия, които са с по-високи резултати от средното равнище, когато причините за техния успех или неуспех се дължат на търговски фактори“.

463 В този контекст, от една страна, следва да се отбележи, че в обжалваното решение Комисията твърди, че функциите на SMBV, свързани с препродажбата на продукти от кафе и с печенето на кафе, не са били маловажни. Следователно тези две функции, а не само едната или другата, е трябвало да бъдат взети предвид при определянето на възнаграждението на SMBV.

464 От друга страна, при всички случаи в обжалваното решение Комисията не е доказала, че при обстоятелствата в случая всички вътрешногрупови сделки на SMBV, които са били релевантни за определяне на неговата облагаема печалба, са били тясно свързани или постоянни, поради което възнаграждението за тях е можело да бъде определено само на едно ценово равнище.

465 Тази констатация е достатъчна, за да бъде отхвърлено становището на Комисията, че продажбите на продукти, различни от кафе, са показател за равнището на печалбата, който може да бъде използван за цялата дейност на SMBV.

466 Второ, при всяко положение доводите на Комисията, които имат за цел да отхвърлят използването на оперативните разходи като показател за равнището на печалбата в случая, са неубедителни.

467 От една страна, следва да се констатира, че анализът на Комисията, извършен в съображения 388 и 389 от обжалваното решение, се основава на данни, следващи сключването на ПЦС. Както беше посочено в точка 251 по-горе, при обстоятелствата в случая Комисията обаче не е можела да обоснове своя анализ с информация, която не е била налична или разумно предвидима в момента на сключване на ПЦС, тоест през април 2008 г. В случая Комисията не е доказала, че данните за продажбите на SMBV и за неговите разходи за периода между 2008 г. и 2014 г. са били разумно предвидими, поради което тя не е можела да обоснове своя анализ с тези данни.

468 От друга страна, дори да се предположи, че данните относно дейността на SMBV през периода 2008—2014 г. са можели да бъдат използвани от Комисията, следва да се отбележи, че твърдението, че осъществените от SMBV продажби са се утроили, докато оперативните разходи са се увеличили едва с 6 % за същия период, не е достатъчно, за да постави под съмнение избора на оперативните разходи като показател за равнището на печалбата.

469 Всъщност следва да се припомни, че както беше посочено в точка 458 по-горе, доводите на Комисията почиват на схващането, че основната функция на SMBV е препродажбата на продукти, различни от кафе. От една страна, посочените от Комисията стойности впрочем се отнасят, както самата тя посочва, до общите продажби и „брутния марж“ на SMBV, което по необходимост включва продажбите на кафе и на продукти от кафе. Нещо повече, що се отнася до „брутния марж“, той е равен на брутната печалба, тоест на разликата между оборота от продажбите и стойността на продадените стоки, разделена на продажбите (вж. бележка под линия 70 от обжалваното решение), и следователно не представлява коефициент, който да отразява доходността от продажбите преди приспадане на фиксираните разходи. Комисията обаче не обяснява защо тези стойности е можело да бъдат използвани или са били релевантни в случая. Освен това тя не представя никакви доказателства в подкрепа на тези цифрови данни, нито каквото и да е указание за техния източник.

470 Трето, показателят за равнището на печалба, предложен от Комисията, а именно общите продажби, също не изглежда да е подходящ за определяне на възнаграждението на SMBV.

471 Всъщност, както е посочено в точка 458 по-горе, Комисията основава своите доводи на схващането, че [*поверително*] % от приходите на SMBV произхождали от функцията за препродажба на продукти, различни от кафе. От това тя прави извода, че тази функция е основната функция на SMBV.

472 Въпреки това е важно да се изтъкне, че тези цифрови данни, на които Комисията основава своите разсъждения, се отнасят до приходите, а не до печалбите на SMBV. Налага се обаче изводът, че високо съотношение на приходите не означава непременно високо съотношение на печалбите, поради което тази констатация сама по себе си не е достатъчна, за да установи, че основната функция на SMBV е препродажбата на продукти, различни от кафе.

473 Освен това доказателствената стойност на тези цифрови данни е още по-спорна, доколкото, както беше посочено в точки 275—277 по-горе, Комисията е следвало да вземе предвид обстоятелството, че част от приходите и от печалбите произхождат от продажбата на кафе, печено от трети лица.

474 С оглед на констатациите, изложени в точки 458—473 по-горе, следва да се приеме, че Комисията не е доказала надлежно, че изборът на оперативните разходи като показател за равнището на печалбата не позволява да се достигне до надеждно приближение до пазарен резултат.

475 Доколкото Комисията не е доказала, че изборът на показател за равнището на печалбата е неправилен, тя не е можела да приеме в съображение 389 от обжалваното решение, че част от печалбата на SMBV, отнасяща се до нейната дейност по препродажба, е била недължимо прехвърлена на Alki посредством лицензионното възнаграждение. Всъщност тя не е доказала, че печалбата на SMBV е трябвало да бъде по-висока в сравнение с равнището на печалба, определено при прилагане на ПЦС.

б) По извършения от Комисията анализ на съпоставимостта

476 Както беше посочено в точка 455 по-горе, следва да се приеме, че в съображения 392—399 от обжалваното решение Комисията извършва собствен анализ на съпоставимостта, като изхожда от схващането, че основната функция на SMBV е била препродажбата на продукти, различни от кафе.

477 Всъщност Комисията е искала да определи диапазон съгласно принципа на сделката между несвързани лица за SMBV, като го сравнява с предприятия, чиято основна функция е продажбата на едро на продукти от кафе, и възприема продажбите като индикатор за равнище на печалбата.

478 За да направи това, Комисията повтаря анализа на данъчния консултант с коригирани данни за група сравними предприятия, която нарича „коригирана група от сходни дружества“, определена въз основа на функцията за препродажба на SMBV, след което изчислява на базата на коригираната група от сходни дружества диапазона за възвръщаемостта на продажбите, който според нейния анализ съответства на резултат при спазване на принципа на сделката между несвързани лица. Полученият интерквартилен обхват на възвръщаемостта от продажбите съответства на диапазон от 1,5 % и 5,5 %. След това Комисията го прилага спрямо резултатите на SMBV между 2007 г. и 2014 г. Тя констатира, че за всяка от годините, за които действа ПЦС, данъчната основа на SMBV, изчислена въз основа на ПЦС, е по-ниска от долния квартил на данъчната основа на SMBV, която би била формирана при прилагане на възприетия от Комисията метод.

479 Подходът на Комисията, който се изразява, от една страна, в извършване на собствен анализ, и от друга страна, в сравняване на положението на SMBV от гледна точка на ПЦС с резултатите от нейния анализ, може да отговори на изискванията, които трябва да изпълни Комисията, за да докаже наличието на предимство. Всъщност резултатите от анализа на Комисията показват, че облагаемата печалба на SMBV, получена при прилагане на ПЦС за финансовите 2007—2014 г., е по-ниска от облагаемата печалба на SMBV, изчислена за финансовите 2007—2014 г. при прилагане на диапазона съгласно принципа на сделката между несвързани лица, получен от Комисията въз основа на данните за коригираната група от сходни дружества.

480 Въпреки това на първо място следва да се констатира, че както изтъкват Кралство Нидерландия и Starbucks, анализът на съпоставимостта на Комисията е ненадежден.

481 Първо, важно е да се изтъкне, че в съображение 400 от обжалваното решение Комисията уточнява, че целта на извършения от нея анализ „не е да се изчисли възнаграждение за изпълняваните от SMBV функции в рамките на групата Starbucks съгласно принципа на сделката между несвързани лица“. По този начин тя „признава, че представеният по-горе диапазон не е подкрепен с достатъчен анализ на съпоставимостта“. Това уточнение, направено от самата Комисия, отслабва доказателствената сила на нейния анализ, с който иска да покаже, че установените грешки относно функциите на SMBV и относно избора на показател за равнището на печалбата са довели до предоставянето на предимство на SMBV.

482 Второ, твърдяната от Starbucks невъзможност да бъде възпроизведено проучването на коригираната група от сходни дружества, направено от Комисията, и да бъдат получени същите резултати като Комисията, също потвърждава ненадеждността на извършения от Комисията анализ на съпоставимостта. Всъщност, когато данъчният консултант на Starbucks е опитал да повтори анализа на съпоставимостта на Комисията, като използва същите критерии като нея, той е получил списък от 87 предприятия. Впрочем от дванадесетте дружества, определени от Комисията за целите на нейния анализ на съпоставимостта, само три са попаднали в списъка от 87 предприятия.

483 Несъмнено, на етапа на писмената защита по дело T-636/16 Комисията се опитва да повтори проучването на коригираната група от сходни дружества, за да докаже надеждността на своя анализ на съпоставимостта. Въпреки това, дори да се предположи, че използването на базата данни „Орбис“ вместо базата данни „Амадеус“ не оказва никакво влияние, доколкото първата база данни включва същите данни като втората, следва да се констатира, че пет от дружествата, посочени в съображение 394 от обжалваното решение, не се появяват, когато тя повтаря своето търсене на сходни дружества. Впрочем Комисията признава това в точка 179 от своята писмена защита по дело T-636/16.

484 Следователно доводите, които Комисията излага, за да оправдае тази разлика между резултата от своя собствен анализ на съпоставимостта и резултата от повторението на този анализ, не позволяват да бъде опровергана констатацията за недостоверност и ненадеждност на нейния анализ на съпоставимостта. Всъщност Комисията твърди, че посочената разлика в резултатите се обяснява с обстоятелството, че класирането на тези пет дружества в базата данни се е променило след нейния анализ на съпоставимостта.

485 От една страна, от репликата на Starbucks се установява, и това не е оспорено от Комисията в дупликата по дело T-636/16, че е възможно да се консултират историческите версии на базите данни „Орбис“ и „Амадеус“, поради което промяната в положението на дружествата не би трябвало да оказва влияние върху възможността за повтаряне на анализа на съпоставимостта на Комисията. Предвид това, тъй като тези исторически версии на базата данни „Амадеус“ не могат да бъдат актуализирани с обратна сила, резултатите не можело да се различават от получените при анализа на съпоставимостта на Комисията.

486 От друга страна, Starbucks уточнява, че Комисията е използвала както при своя собствен анализ на съпоставимостта, така и при повтарянето му, версии на базите данни „Амадеус“ и „Орбис“ съответно от 2015 г. и от 2017 г., което Комисията не оспорва. От това следва, че анализът на Комисията се основава на версии на базите данни след 2008 г. Доколкото обаче, както твърди самата Комисия, класирането на предприятията може да се променя според версията на базите данни, резултатите от анализа на съпоставимостта биха могли да се изкривят от използването на по-нова версия. Освен това, както се установява от точки 243—251 по-горе, Комисията е трябвало да вземе предвид само информацията, която е била налична към датата на приемане на оспорваната мярка.

487 Съответно обстоятелството, от една страна, че Комисията не е била в състояние да повтори своя анализ на съпоставимостта, и от друга страна, че тези пет предприятия представляват съществена част от коригираната група от сходни дружества, използвана за анализа на съпоставимостта, както и следващата от това невъзможност за Кралство Нидерландия и за Starbucks или за Общия съд да разберат точния метод, използван от Комисията в нейната обосновка, и да възпроизведат този анализ, за да проверят дали тя правилно е определила сходните дружества, могат поставят под съмнение надеждността и достоверността му.

488 На второ място, при всички случаи следва да се констатира, както изтъкват Кралство Нидерландия и Starbucks, че анализът на Комисията е опорочен от няколко грешки.

489 Първо, следва да се посочи, че коригираната група от сходни дружества, използвана от Комисията при анализа на съпоставимостта, не съответства на констатациите, които тя е направила относно функциите на SMBV, и не позволява да се докаже, че установените от нея грешки са довели до намаляване на облагаемата печалба на SMBV.

490 Всъщност, от една страна е важно да се посочи, че в обжалваното решение Комисията приема, че основната функция на SMBV е препродажбата на продукти, различни от кафе. Всъщност в съображение 382 от обжалваното решение Комисията ясно посочва, че основната функция на SMBV е била препродажбата, като [*поверително*] % от приходите на дружеството през 2007 г. произтичат от тази дейност. В съображение 384 от посоченото решение Комисията пояснява своето становище, според което основната част от дейностите на SMBV са продажба или препродажба на различни от кафе продукти, като хартиени чаши и салфетки. Тази констатация освен това е подкрепена от писмените изявления на Комисията, че основната функция на SMBV е препродажбата на продукти, различни от кафе, и че това е главната причина, поради която тя упреква данъчния консултант на групата Starbucks, че е избрал оперативните разходи като показател за равнището на печалбата.

491 От друга страна, в съображения 393 и 394 от обжалваното решение Комисията посочва, че тъй като в доклада относно трансферното ценообразуване функциите на SMBV са били неправилно определени, групата от сходни дружества, използвана при прилагането на МТНП, определена въз основа на кода от общата класификация на икономическите дейности в Европейските общности (NACE) „преработка на кафе и чай“, е била неподходяща. Ето защо Комисията възпроизвежда анализа в доклада относно трансферното ценообразуване, като използва коригираната група от сходни дружества, определена въз основа на кода от NACE „търговия на едро с кафе, чай, какао и подправки“. След това тя изключва от коригираната група от сходни дружества тези от тях, които разпространяват основно продукти, различни от чай и кафе. По този начин е получена коригирана група от сходни дружества, съставена от дванадесет дружества, всичките извършващи дейност печене на кафе, както Комисията посочва в съображение 394 от обжалваното решение.

492 Следва обаче да се отбележи, че дружествата от коригираната група от сходни дружества имат функции, различаващи се от основната функция на SMBV, така както е определена от Комисията, а именно препродажба на продукти, различни от кафе. Това означава, че тези дружества не са в положение, сравнимо с положението на SMBV. Следователно тези дружества не могат да бъдат считани за релевантни при изчисляване на печалбата, която SMBV би генерирало при пазарни условия. Ето защо алтернативният анализ на съпоставимостта, който се състои във възпроизвеждане на анализа на данъчния консултант въз основа на коригирана група от сходни предприятия, чиято дейност е продажбата и печенето на кафе, задължително е погрешен.

493 Второ, следва да се посочи, както изтъква Starbucks, че дори ако се предположи, че Комисията е можела да използва коригираната група от сходни дружества, резултатите от извършения от Комисията анализ на съпоставимостта непременно са изкривени, доколкото тя е сравнявала несъпоставими данни, а именно оперативната печалба на сходните дружества с облагаемата печалба на SMBV.

494 В това отношение, от една страна, следва да се посочи, че между страните няма спор, че интерквартилният обхват, изчислен от Комисията за периода 2005—2007 г., който отговаря на диапазон между 1,5 % и 5,5 % от продажбите, е изчислен въз основа на оперативните печалби на дружествата от коригираната група от сходни дружества. Това твърдение впрочем се подкрепя от таблица 12 от обжалваното решение. От друга страна, е безспорно, че Комисията е сравнила именно облагаемата печалба на SMBV, определена при прилагане на ПЦС, а не неговата оперативна печалба, с оперативната печалба на сходните дружества от коригираната група. Това впрочем се установява от таблица 13 от обжалваното решение.

495 Комисията не оспорва, че оперативните печалби не са сравними с печалбите преди данъчно облагане, но се ограничава до това да твърди, че е възпроизвела анализа на данъчния консултант на групата Starbucks. Нещо повече, следва да се посочи, че оперативните печалби и облагаемите печалби са две отделни понятия, които по принцип се проявяват с вписването на различни стойности в съответната счетоводна статия, както се установява от съображение 82 от обжалваното решение и от таблица 1 от посоченото решение.

496 Обстоятелството, че в съображение 397 от обжалваното решение Комисията потвърждава, че е сравнила облагаемата печалба на SMBV, изчислена въз основа на ПЦС, с облагаемата печалба, изчислена въз основа на определения от Комисията диапазон, не може да постави под съмнение констатацията в точка 493 по-горе. Всъщност, доколкото интерквартилният обхват е бил изчислен въз основа на оперативните печалби на сходните дружества, полученият при прилагане на този обхват резултат на SMBV съответства не на облагаемата, а на оперативната му печалба.

497 От това следва, че сравнението на облагаемата печалба на SMBV с интерквартилния обхват, получен въз основа на оперативната печалба на дружествата от коригираната група от сходни дружества, неизбежно е опорочено.

498 Освен това за периода 2007—2008 г. числото 1,2 % е доста близко до долната граница на диапазона, изчислен от Комисията. С оглед на многото приближения при анализа на Комисията, този резултат не показва положение, което да е в явно противоречие с пазарните условия. Всъщност следва да се посочи, че когато Комисията проверява дали облагаемата печалба на дадено интегрирано предприятие при прилагане на данъчна мярка съответства на надеждно приближение до облагаема печалба, формирана в пазарни условия, тя може да констатира наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС само при условие че отклонението между двата сравними фактора надхвърля неточностите, присъщи на а приложения за получаване на посоченото приближение метод.

499 Освен това, дори да се предположи, че грешката, изразяваща се в сравняване на облагаемата печалба на SMBV с оперативната печалба на сходните дружества, действително се е намирала в доклада относно трансферното ценообразуване на Starbucks, което Starbucks оспорва, наличието на посочената грешка в доклада относно трансферното ценообразуване не е пречка Общият съд да провери дали обжалваното решение не е опорочено от грешка. Освен това, ако беше счела за проблем факта, че оперативните печалби са сравнени с облагаемите печалби, Комисията е трябвало да разгледа този въпрос в обжалваното решение.

500 Ето защо, въз основа на констатациите в точки 480—499 по-горе следва да се приеме, че сравнителният анализ, извършен от Комисията в съображения 392—399 от обжалваното решение, от една страна, е ненадежден, а от друга страна, е опорочен от няколко грешки.

501 Поради това, предвид съображенията, изложени в точки 457—500 по-горе, следва да бъдат уважени оплакванията на Кралство Нидерландия и на Starbucks, че Комисията не е доказала, че одобряването в ПЦС на определянето на функциите на SMBV и на избора на показател за равнището на печалбата, предложени в доклада относно трансферното ценообразуване, е предоставило предимство на SMBV. Ето защо не е необходимо повече да се проверява дали Комисията правилно е приела, че определянето на функциите на SMBV и изборът на показател за равнището на печалбата, възприети в ПЦС, са погрешни. Следователно не е необходимо да се разглежда доводът на Starbucks, с който се оспорва допустимостта на някои от представените от Комисията доводи.

3. По избора на корекции (шеста линия на обосновка)

502 В рамките на четвъртата част от четвъртото основание по дело T-760/15 и третото оплакване от третата част от второто основание по дело T-636/16 Кралство Нидерландия и Starbucks изтъкват по същество, че Комисията не е доказала, че предложените в доклада относно трансферното ценообразуване корекции за подобряване на съпоставимостта между SMBV и сходните дружества са можели да предоставят предимство на SMBV.

503 Кралство Нидерландия изтъква, че Комисията погрешно е констатирала, че две от предложените в доклада относно трансферното ценообразуване корекции за подобряване на съпоставимостта между SMBV и двадесетте несвързани сравними дружества не позволяват да се стигне до приближение до резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. От една страна, изключването на разходите за продукти от кафе и различни от кафе от базата на относимите разходи било обосновано по-специално от факта, че SMBV действало като доставчик на услуга, нямало никакви функции по снабдяване и не носело рисковете, свързани със запасите, за разлика от сравнимите дружества. От друга страна, корекцията на надценката била оправдана от факта, че надценката преди корекцията се отнася до оперативните печалби, докато ПЦС имало за цел да определи облагаемите печалби. Тази корекция довела до повишаване на надценката.

504 От една страна Starbucks добавя, че в обжалваното решение Комисията не поставя под съмнение приложените корекции към базата на разходите, избрана за показател за равнището на печалбата. Ето защо доводът на Комисията, развит в съображение 183 от писмената защита по дело T-636/16, че корекцията на базата на разходите била неподходяща поради липсата на прехвърляне на рискове от SMBV на Alki, бил недопустим, тъй като не се съдържал в обжалваното решение. От друга страна то счита, че цифровите данни, представени от Комисията в точки 184 и 185 от писмената защита по дело T-636/16, с които цели да докаже, че облагаемите приходи на SMBV са щели да бъдат по-високи, ако е била приложена надценка спрямо общите разходи, също са недопустими, тъй като не са изложени в обжалваното решение.

505 Що се отнася до разглежданите корекции, Starbucks твърди липса на мотиви. Комисията се ограничила да посочи, че корекциите не били адаптирани, без да докаже по какъв начин облагаемата печалба на SMBV е щяла да бъде по-висока при подходящи корекции.

506 Комисията оспорва тези доводи. Тя твърди, че двете предложени в доклада относно трансферното ценообразуване корекции не са адекватни и водят до намаление на облагаемата печалба на SMBV. Тя изтъква, че Кралство Нидерландия и Starbucks не са доказали, че тя е допуснала грешка при преценката.

507 Първо, що се отнася до корекциите, приложени към базата на разходите, Комисията твърди, че тя е оспорила това в съображения 319—332 от обжалваното решение, като е изложила твърдения, че Alki не би могло да носи предприемаческия риск на SMBV. Комисията препраща и към съображения 59 и 159 от обжалваното решение, в които се посочвало, че корекцията на базата на разходите била обоснована в доклада относно трансферното ценообразуване с качеството на SMBV на производител по поръчка, който не носи никакъв риск Нещо повече, Комисията оспорва доводите на Кралство Нидерландия и на Starbucks, че печалбата на SMBV можела да се изчисли въз основа на оперативните, а не на общите разходи.

508 Второ, Комисията посочва, че макар коригираната надценка да е довела до по-висок процент, този процент е приложен към значително по-ниска основа на разходите. Тя добавя, че доколкото цената на зеленото кафе на зърна, платените възнаграждения на трети лица и продуктите, различни от кафе, е трябвало да бъдат включени в базата на разходите, не е следвало да бъде прилагана „корекцията на оборотния капитал“. Дори да се предположи, че

данъчният консултант на групата Starbucks, изготвил доклада относно трансферното ценообразуване, не е допуснал грешка, като е изключил тези отделни разходи от базата на разходите, „корекцията на оборотния капитал“ също не била адаптирана. Нещо повече, Комисията изтъква, че е обяснила достатъчно в съображения 402—406 от обжалваното решение по какъв начин „корекцията на оборотния капитал“, съчетана с корекцията на базата на разходите, е намалила корпоративния данък, който по принцип е дължало SMBV.

а) Предварителни бележки

509 Най-напред следва да се посочи, че в съображения 407 и 408 от обжалваното решение Комисията приема, че дори ако се предположи, че функциите на SMBV и показателят за равнището на печалбата са били правилно определени, две предложени в доклада относно трансферното ценообразуване корекции са довели до това предложеният в доклада относно трансферното ценообразуване метод да не позволява да се стигне до резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

510 Въз основа на констатацията, че двете корекции са погрешни, Комисията е направила извод, че като е одобрило този метод, който води до намаляване на дължимия данък от SMBV въз основа на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане в сравнение със самостоятелните предприятия, чиято печалба се определя при пазарни условия въз основа на тази система, ПЦС е предоставило селективно предимство на SMBV по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

511 Следва да се отбележи, че от съображения 407 и 408 от обжалваното решение се установява, че подходът на Комисията, изразяващ се в сравняване на облагаемата печалба на SMBV при прилагане на ПЦС с облагаемата печалба на самостоятелно предприятие, чиято печалба се определя при пазарни условия въз основа на нидерландската обща система за корпоративно данъчно облагане, на пръв поглед изглежда изпълнява изискванията, които трябва да изпълни Комисията във връзка с доказването на наличието на предимство.

512 Въпреки това следва да се припомни, че по съображенията, изложени в точки 151 и 152 по-горе, следва, че за да определи дали в случая ПЦС е предоставило на SMBV предимство, Комисията е длъжна да докаже, че методът за трансферно ценообразуване, одобрен в ПЦС, е довел до намаляване на данъчната тежест на SMBV, и по-точно да докаже, че равнището на печалба на SMBV, изчислено по метода за трансферно ценообразуване, е намалено до такава степен, че не може да се приеме за надеждно приближение до пазарен резултат. Всъщност, както беше посочено в точка 498 по-горе, когато Комисията проверява дали облагаемата печалба на интегрирано предприятие при прилагане на данъчна мярка съответства на надеждно приближение до облагаема печалба, формирана при пазарни условия, тя може да приеме, че е налице предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, само при условие че отклонението между двата сравними фактора надхвърля неточностите, присъщи на приложения за получаване на посоченото приближение метод.

513 Ето защо следва да се провери дали Комисията е доказала надлежно, че двете извършени от данъчния консултант на групата Starbucks корекции са предоставили предимство на SMBV.

б) По корекцията, засягаща базата на разходите

514 Първата предложена в доклада относно трансферното ценообразуване корекция се отнася до базата на разходите (наричана по-нататък „корекцията на базата на разходите“). Тя се изразява в изключването на определени разходи от базата на разходите, използвана като показател за равнището на печалбата за целите на прилагане на МТНП. Все пак трябва да се отбележи, че както се установява от съображения 406 и 407 от обжалваното решение, отправените от

Комисията критики изрично се ограничават до изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1 от базата на разходите, използвана за прилагане на МТНП. По същество Комисията посочва, че няма никакво обяснение защо разходите на несвързаното производствено дружество 1 са били изключени, макар да са били взети предвид в предходното ПЦС.

515 На първо място следва да се припомни, че обратно на твърденията на Комисията, изводът в съображение 407 от обжалваното решение, че предложените в доклада относно трансферното ценообразуване и одобрени с ПЦС корекции предоставят на SMBV предимство, изрично е ограничен до изключването на разходите на несвързаното производствено предприятие 1 от базата на разходите на SMBV. Всъщност от текста на обжалваното решение не се установява Комисията да е обосновала извода за предимство въз основа на изключването на други разходи от базата на разходите, използвана като показател за равнището на печалба на SMBV.

516 Изтъкнатото от Комисията обстоятелство, че в съображения 319—332 от обжалваното решение тя е поставила под съмнение факта, че предприемаческите рискове на SMBV са били прехвърлени на Alki, не позволява да се приеме, че по тази причина тя е счела, че някои разходи погрешно са били изключени от базата на разходите, използвана като показател за равнището на печалбата. Тази констатация се подкрепя от обстоятелството, че въпросът относно корекциите е представен от самата Комисия като линия на обосновка, изложена при условията на евентуалност (вж. съображение 407 от обжалваното решение) спрямо линията на обосновка, развита в съображения 319—332 от обжалваното решение.

517 Освен това, обратно на твърдяното по същество от Комисията, от съображения 59 и 159 от обжалваното решение не се установява, че тя е обосновала извода за предоставено от ПЦС предимство на SMBV с корекциите на базата на разходите. Във връзка със съображение 59 от обжалваното решение следва да се констатира, че макар то наистина да се позовава на посочените корекции, става въпрос само за представяне на съдържанието на доклада относно трансферното ценообразуване. Що се отнася до съображение 159 от обжалваното решение, което се намира в раздела за представяне на административното производство, в него само се посочва, че Комисията е изразила съмнения относно предложените в доклада относно трансферното ценообразуване корекции, без от това да може да се направи извод какво е становището на Комисията в рамките на обжалваното решение.

518 Следователно въз основа на констатациите в точки 515—517 по-горе е важно да се посочи, че в обжалваното решение Комисията не е твърдяла и a fortiori не е доказала, че корекцията на базата на разходите, извън изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1, е предоставила на SMBV предимство. Ето защо следва да бъдат отхвърлени доводите на Комисията, представени на етапа на писмената защита, че използването на оперативните разходи вместо на общите разходи (включващи разходите за кафе на зърна, платените възнаграждения на трети лица и разходите за продукти, различни от кафе) е довело до намаляване на облагаемата основа на SMBV.

519 На второ място, що се отнася до изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1, в съображение 406 от обжалваното решение Комисията приема, че докладът относно трансферното ценообразуване е възприел значително намаление на базата на разходите, като е изключил посочените разходи.

520 Комисията обаче само твърди в съображение 406 от обжалваното решение, че тези разходи са били взети предвид при предишния режим за определяне на данъчната основа на SMBV, използван преди сключването на ПЦС, и че изключването на тези разходи не е било мотивирано, без да прави допълнителни уточнения. От текста на обжалваното решение не личи

ясно на какво се позовава Комисията, когато твърди липса на мотиви за изключването на разходите, и по-конкретно дали тя счита, че такива обяснения е трябвало да се съдържат в ПЦС или да бъдат дадени в административното производство.

521 В това отношение, първо, е важно да се посочи, че констатацията за недостатъчна обосновка на корекцията, независимо дали от кореспондентите Starbucks или от нидерландските органи, не е достатъчна, за да се приеме за доказано само по себе си, че тази корекция е била неправилна или че е довела до намаляване на данъчната тежест на SMBV.

522 Второ, при всички случаи е важно да се посочи, че от съображение 407 от обжалваното решение се установява, че извършената от Комисията проверка за погрешния характер на изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1 е допълнителен анализ, който се вписва в хипотезата, при която основната функция на SMBV действително е печенето на кафе.

523 Впрочем, от една страна, от писмената защита на Комисията по дело T-636/16 се установява, че несвързаното производствено дружество 1 произвежда основно продукти като ароматизирано кафе, прах за продукт на основата на кафе с регистрирана търговска марка или разтворимо кафе и че то пече зелено кафе на зърна само в „ограничени обеми“. Комисията обаче не обяснява защо разходите на несвързаното производствено дружество 1 са били релевантни за изчисляване на облагаемата печалба на SMBV като предприятие за печене на кафе.

524 От друга страна, следва да се констатира, че доводите, представени от Комисията в нейните писмени изявления по повод изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1, се основават на схващането, че основната дейност на SMBV е препродажбата. Ето защо тези различни доводи следва да бъдат отхвърлени.

525 Трето, от доклада относно трансферното ценообразуване се установява, че данъчният консултант е изключил от базата на разходите, използвана за целите на прилагането на МТНП, разходите, които се отнасят до дейности, за които SMBV не получава добавена стойност. От друга страна, Кралство Нидерландия и Starbucks изтъкват в съответните писмени изявления, че изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1 е обосновано от факта, че SMBV няма никаква добавена стойност. Те твърдят, че разходите, свързани със сделката между SMBV и несвързаното производствено дружество 1, само преминават през сметките на SMBV, но не се отнасят към дейността на SMBV. Следователно покупката на продукти от несвързаното производствено дружество 1 била неутрална сделка при определяне на облагаемата печалба на последното.

526 В това отношение следва да се посочи, че не е изключено приходите от продуктите, доставени от несвързаното производствено дружество 1, да са равни на разходите на несвързаното производствено дружество 1, така че SMBV да не формира никаква печалба от продуктите на посоченото дружество. Комисията впрочем не е доказала, че SMBV е увеличило стойността на продуктите на несвързаното производствено дружество 1 и че действително е формирало печалба от използването на тези продукти, поради което разходите на несвързаното производствено дружество 1 непременно е трябвало да бъдат взети предвид за целите на прилагането на МТНП.

527 Комисията не доказва и че посочените в доклада относно трансферното ценообразуване разлики между функциите на SMBV и на 20-те предприятия, въз основа на които е извършен сравнителният анализ, не обосновават прилагането на корекцията във връзка с изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1.

528 Доколкото Комисията не представя данни, от които да се приеме, че SMBV е формирало печалба от сделката с несвързаното производствено дружество 1 или че надценката е трябвало да се приложи към база на разходите, включваща разходите на несвързаното производствено дружество 1, следва да се приеме, че тя не е можела да направи извод, че изключването на посочените разходи е неправилно и е довело до намаляване на печалбата на SMBV.

529 На трето място следва да се посочи, че както твърди Starbucks, цифровите данни, съдържащи се в таблицата, представена в точка 184 от писмената защита на Комисията по дело T-636/16, които са изчисления, основани на стойностите, съдържащи се в таблица 3 от обжалваното решение, не могат да бъдат взети предвид в подкрепа на становището на Комисията. От една страна, посочените данни се отнасят до общите разходи на SMBV (оперативни разходи и стойност на продадените стоки), а не само до оперативните разходи, към които са били добавени разходите на несвързаното производствено дружество 1. От друга страна, тези данни доказват единствено че равнището на печалбата е щяло да бъде по-високо, ако основата на разходите е била по-голяма, но не позволяват да се обоснове тезата, че SMBV е формирало печалба от използването на продуктите на несвързаното производствено дружество 1.

530 На четвърто място следва да се посочи, че изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1 е било съчетано с корекцията на маржа на възвръщаемостта в посока увеличение. Ето защо не може непременно да се направи извода, че приложените в ПЦС корекции в тяхната цялост непременно са довели до намаляване на облагаемата основа на SMBV. Впрочем Комисията не е определила стойности на разходите на несвързаното производствено дружество 1, или поне каква е тяхната част от разходите на SMBV. Следователно от обжалваното решение не се установява, че разходите на несвързаното производствено дружество 1 представляват такава част от разходите на SMBV, че самото им изключване оказва влияние върху печалбите на SMBV в такъв мащаб, че тяхното равнище вече не е показателно за печалба, формирана в положение, съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица.

531 С оглед на тези съображения следва да се приеме, че Комисията не е успяла да докаже, че изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1 е предоставило на SMBV предимство, и не е необходимо да се разглежда дали решението на Комисията е опорочено от липса на мотиви.

в) По „корекцията на оборотния капитал“

1) По обхвата на разглежданата корекция

532 Що се отнася до обхвата на втората разглеждана корекция, следва да се посочи, че в съображение 407 от обжалваното решение Комисията твърди, че прилагането на „корекцията на оборотния капитал“ (working capital adjustment) е довело до това, че предложеният метод в доклада относно трансферното ценообразуване не позволява надеждно приближение до пазарен резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. В това отношение следва да се посочи, че нито в доклада относно трансферното ценообразуване, нито в ПЦС е употребен изразът „корекция на оборотния капитал“.

533 Най-напред, в обжалваното решение Комисията твърди, че в доклада относно трансферното ценообразуване данъчният консултант на групата Starbucks е предложил корекция на надценката за преобразуване, представена от нидерландските органи като „корекция на оборотния капитал“ (съображение 401 от обжалваното решение). От това следва, че изразът „корекция на оборотния капитал“, използван в обжалваното решение, следва да бъде разбиран в смисъла, използван от нидерландските органи в административното производство.

534 По-нататък, от съображение 403 от обжалваното решение се установява, че Комисията е изразила съмнение относно „корекцията на оборотния капитал“ в съображения 101—113 от решението за откриване. От една страна, следва да се отбележи, че в съображения 101 и 102 от решението за откриване Комисията обсъжда „корекцията, свързана с разходите за суровини“ (raw material cost mark-up), докато корекцията, свързана с изключването на разходите за зелено кафе от базата на разходите е обсъдена в съображения 99 и 100 от решението за откриване. Следователно в съображение 403 обжалваното решение не препраща към последната корекция. Освен това тази констатация се подкрепя от съображение 269, подточка iii) и бележка под линия 130 от обжалваното решение.

535 Несъмнено, съображения 103—113 от решението за откриване се отнасят отчасти и до корекцията, свързана с изключването на разходите за зелено кафе от базата на разходите. Съгласно съображение 107 от решението за откриване доводите на нидерландските органи относно „корекциите на оборотния капитал“ обаче са изложени в съображение 59 от същото решение. Съгласно съображение 59 от решението за откриване нидерландските органи са декларирали, че „корекцията в случая е съчетание от две корекции за съпоставимост: тя съчетава корекция на оборотния капитал за наличните суровини въз основа на възвръщаемостта на сравнимите дружества с корекция на разходите за суровини в базата на разходите на сравнимите дружества“. От описанието на доводите на Кралство Нидерландия в административната процедура се установява, че за него изразът „корекция на оборотния капитал“ означава само „корекция, свързана с разходите за суровини“, определена в доклада относно трансферното ценообразуване.

536 Накрая следва да се посочи, че в съображение 407 от обжалваното решение самата Комисия прави разлика между „корекция на оборотния капитал“ и изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1 от облагаемата основа на SMBV.

537 Ето защо трябва да се заключи, че изразът „корекция на оборотния капитал“, използван в съображение 407 от обжалваното решение, се отнася до „корекцията, свързана с разходите за суровини“, определена в доклада относно трансферното ценообразуване.

538 Във всеки случай, дори да се предположи, че изразът „корекция на оборотния капитал“, използван в съображение 407 от обжалваното решение, трябва да бъде разбиран и в смисъл, че препраща към корекцията на разходите за суровини в базата на разходите на SMBV, налага се изводът, че съображения 401—406 от обжалваното решение не съдържат никакви доводи относно базата на разходите, освен този, който се отнася до изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1. Впрочем в точки 514—531 по-горе вече беше посочено, че Комисията не е успяла да докаже, че изключването на тези разходи е предоставило предимство на SMBV. В съображения 404 и 405 от обжалваното решение Комисията просто отхвърля доводите на Кралство Нидерландия относно релевантността на проучване на съпоставимостта въз основа на общите разходи и на научна статия. Освен това съображения 401—403 от обжалваното решение не съдържат никаква препратка към базата на разходите на SMBV.

2) По оплакването, изведено от липса на намаление на данъчната тежест на SMBV

539 На първо място следва да се посочи, че доколкото, от една страна „корекцията на оборотния капитал“ съответства на корекцията на разходите за суровини в базата на разходите, определена в доклада относно трансферното ценообразуване (вж. т. 537 по-горе), а от друга страна, доводът относно изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1 е отхвърлен (вж. т. 514—531 по-горе), тази корекция се е проявила в увеличение на процента на надценка върху базата на разходите от [*поверително*] % на [*поверително*] %. Използването на по-висок процент надценка за целите на определяне на облагаемата печалба

на SMBV обаче не е можело да доведе до намаляване на облагаемата печалба на SMBV. Следователно тази единствена корекция сама по себе си не може да предостави предимство на SMBV.

540 От това следва, че Комисията не е успяла да докаже, че „корекцията на оборотния капитал“ е довела до намаляване на равнището на печалбите на SMBV, нито следователно че тази корекция му е предоставила предимство.

541 На второ място следва да се посочи, че обосновката на Комисията относно „корекцията на оборотния капитал“, изложена в съображения 401—405 от обжалваното решение, не може да докаже, че „корекцията на оборотния капитал“ е довела до намаляване на равнището на печалбите на SMBV и следователно му е предоставила предимство.

542 Най-напред, доколкото Комисията е обосновала своите разсъждения с констатацията, че използваният за определяне на „корекцията на оборотния капитал“ метод не отчита размера на оборотния капитал на сходните предприятия и на SMBV, достатъчно е да се посочи, че Комисията не обяснява по какъв начин това обстоятелство може да докаже намаляване на равнището на печалбата на SMBV.

543 След това, макар Комисията да приема, че няма стабилна връзка между стойността на продадените стоки, използвана в корекцията, и потребностите от оборотен капитал, следва да се констатира, че Комисията не е обяснила по какъв начин това би могло да докаже конкретно намаляването на равнището на печалбите на SMBV.

544 Нещо повече, със своите твърдения, че „корекцията на оборотния капитал“, извършена от данъчния консултант на групата Starbucks, не е съобразена с обявената цел за коригиране на разликите при използването на оборотния капитал, Комисията се ограничава до общи и приблизителни съображения, като например твърдението, че тази корекция не е „подходяща“ или че „дружество с голям размер на разходите за суровини може да има ниски потребности от оборотен капитал, ако преработва своите запаси по ефикасен начин“.

545 Накрая, що се отнася до констатацията в съображения 402—405 от обжалваното решение, че нито един от фактите, представени в доклада относно трансферното ценообразуване, и нито един от доводите на Кралство Нидерландия в административното производство не са обосновали по някакъв начин „корекцията на оборотния капитал“, следва да се отбележи че самата констатация за липса на такава обосновка също не доказва, че „корекцията на оборотния капитал“ е довела до намаляване на облагаемата печалба на SMBV.

546 От това следва, че противно на извода на Комисията в съображение 407 от обжалваното решение, тя не е доказала, че „корекцията на оборотния капитал“ е довела до намаляване на облагаемата печалба на SMBV.

547 Този извод не може да бъде поставен под съмнение от доводите на Комисията. Всъщност е важно да се посочи, че от съображение 407 от обжалваното решение се установява, че направената от Комисията проверка на „корекцията на оборотния капитал“ е извършен при условията на евентуалност анализ, който се вписва в хипотезата, че основната функция на SMBV в действителност е печенето на кафе. Представените от Комисията в нейните писмени изявления доводи във връзка с „корекцията на оборотния капитал“ обаче почиват на схващането, че основната дейност на SMBV е препродажбата. Ето защо тези различни доводи следва да бъдат отхвърлени.

548 С оглед на съображенията, изложени в точки 502—547 по-горе, следва да бъдат уважени оплакванията на Кралство Нидерландия и на Starbucks, че Комисията не е доказала, че одобряването с ПЦС на корекциите на оборотния капитал и изключването на разходите на несвързаното производствено дружество 1 са предоставили предимство на SMBV.

549 Ето защо следва да се уважени основанието, изведено от обстоятелството, че в рамките на четвърта до шеста линия на обосновка Комисията не е доказала, че ПЦС е предоставило на SMBV предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

Е. По въпроса дали ПЦС е дерогация от член 8 ter от ЗКД и от декрета относно трансферното ценообразуване (анализ от гледна точка на ограничената референтна рамка, съображения 409—412 от обжалваното решение)

550 Кралство Нидерландия изтъква, че насочва основанията си във връзка с липсата на предимство в случая както срещу главното становище на Комисията, тоест първите шест линии на обосновка, така и срещу нейния анализ от гледна точка на ограничената референтна рамка, в който Комисията е направила извод за наличие на предимство в случая с оглед на член 8 ter от ЗКД и на декрета относно трансферното ценообразуване. От своя страна Starbucks твърди, че Комисията е следвало да разгледа ПЦС от гледна точка на член 8 ter, параграф 1 от ЗКД и на декрета относно трансферното ценообразуване, което тя не била направила.

551 Комисията твърди, че в съображения 409—412 от обжалваното решение е разгледала ПЦС с оглед на член 8 ter, параграф 1 от ЗКД и че след тази проверка е установила, че ПЦС предоставя на SMBV селективно предимство.

552 В това отношение следва да се посочи, че при условията на още по-голяма евентуалност, в раздел 9.2.4 от обжалваното решение, озаглавен „Становище, изложено при условията на евентуалност: селективно предимство поради дерогация от декрета“ (съображения 409—412 от обжалваното решение), Комисията приема, че ПЦС предоставя на SMBV предимство с оглед на преценка, извършена въз основа на по-ограничената референтна рамка на член 8 ter, параграф 1 от ЗКД и на декрета относно трансферното ценообразуване (съображение 412 от обжалваното решение).

553 Всъщност в съображение 410 от обжалваното решение Комисията посочва, че „в рамките на становище, изложено при условията на евентуалност, […] ПЦС на SMBV предоставя селективно предимство на SMBV и в контекста на по-ограничената референтна система, съставена от дружества в групи, използващи трансферно ценообразуване, към които се прилагат член 8 [ter], параграф 1 от ЗКД и декретът [относно трансферното ценообразуване]“. В съображение 411 от обжалваното решение Комисията припомня, че с член 8 ter, параграф 1 от ЗКД и доклада относно трансферното ценообразуване се установява „принципът на сделката между несвързани лица“ съгласно нидерландското данъчно законодателство, съгласно който сделките между дружества в група следва да се възнаграждават сякаш са сключени от независими дружества“. В същото съображение Комисията изтъква, че в преамбюла към декрета относно трансферното ценообразуване се уточнява, че Насоките на ОИСР се прилагат пряко към Нидерландия. В съображение 412 от обжалваното решение Комисията препраща към мотивите в съображения 268—274 от обжалваното решение, в които са изложени първите шест линии на обосновка, и прави заключението, че ПЦС предоставя селективно предимство и съгласно по-ограничената референтна рамка, съставена от член 8 ter, параграф 1 от КЗД и от декрета относно трансферното ценообразуване.

554 От тези констатации се установява, че Комисията е направила извод, че разглежданото ПЦС предоставя селективно предимство на SMBV, като се има предвид, че то води до намаляване на дължимия данък в сравнение с положението, при което принципът на сделката между несвързани лица, прогласен в член 8 ter от ЗКД и в декрета относно трансферното ценообразуване, би бил правилно приложен.

555 Впрочем следва да се отбележи, че Комисията обосновава този извод с проверката на ПЦС, извършена в рамките на главния ѝ анализ. Така тя твърди, че вече е доказала в рамките на раздел 9.2.3.1 от обжалваното решение, че ПЦС не позволява да се постигне надеждно приближение до резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

556 Несъмнено мотивите, изложени в съображения 409—412 от обжалваното решение, се отнасят преди всичко до един от доводите на Кралство Нидерландия и на Starbucks относно избора на референтна рамка, който е част от анализа за селективността на разглежданата мярка.

557 Въпреки това следва да се отбележи, че Кралство Нидерландия и Комисията считат, че съображение 412 от обжалваното решение следва да бъде тълкувано в смисъл, че въз основа на проверка с оглед на релевантното национално право, а именно член 8 ter, параграф 1 от ЗКД и декрета относно трансферното ценообразуване, Комисията е направила извод, че ПЦС предоставя предимство на SMBV, като анализът, извършен от нея в първите шест линии на обосновка, се прилага mutatis mutandis. Впрочем тази констатация се подкрепя от текста на съображение 416 от обжалваното решение.

558 Без в случая да е необходимо да се изразява становище относно точното естество и точния обхват на мотивите на Комисията от гледна точка на ограничената референтна рамка, изложени в съображения 409—412 от обжалваното решение, достатъчно е да се посочи, че дори да се предположи, че в тях Комисията е разгледала откритите от нея грешки в рамките на първите шест линии на обосновка от гледната точка на член 8 ter от ЗКД и на декрета относно трансферното ценообразуване, които въвеждат принципа на сделката между несвързани лица в нидерландското право, по същите причини като изложените в точки 173—549 по-горе, които се прилагат към такава проверка mutatis mutandis, Комисията не е доказала, че ПЦС е предоставило на SMBV предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

Ж. Заключение

559 От една страна, от точки 404 и 549 по-горе следва, че шестте линии на обосновка в обжалваното решение не са достатъчни, за да се докаже, че ПЦС е предоставило на SMBV предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

560 От друга страна, от точки 550—558 по-горе следва, че Комисията не е доказала, че ПЦС е дерогация от член 8 ter от ЗКД и от декрета относно трансферното ценообразуване и че поради това то предоставя на SMBV предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

561 Поради това от всичко гореизложено следва, че с нито една от линиите на обосновка, изложени в обжалваното решение, Комисията не е успяла да докаже надлежно наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Ето защо обжалваното решение следва да бъде отменено изцяло, без да е необходимо да бъдат разглеждани останалите основания, повдигнати от Кралство Нидерландия и от Starbucks.

IV. По разноските

562 Съгласно член 134, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да понесе направените от нея съдебни разноски, както и тези на Кралство Нидерландия и Starbucks, в съответствие с исканията на последните.

563 В съответствие с член 138, параграф 1 от Процедурния правилник Ирландия понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (седми разширен състав)

реши:

1) Съединява дела T-760/15 и T-636/16 за целите на настоящото съдебно решение.

2) Отменя Решение (ЕС) 2017/502 на Комисията от 21 октомври 2015 година относно държавна помощ SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), приведена в действие от Нидерландия в полза на Starbucks.

3) Европейската комисия понася направените от нея съдебни разноски, както и тези на Кралство Нидерландия, Starbucks Corp. и Starbucks Manufacturing Emea BV.

4) Ирландия понася направените от нея съдебни разноски.

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Корнезов

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 24 септември 2019 година.

Подписи

Съдържание

I. Обстоятелствата по спора и правната уредба 2

А. По националната правна уредба 2

Б. По предварителното ценово споразумение 4

В. Обстоятелствата по спора 6

1. По административното производство пред Комисията 6

2. По обжалваното решение 6

а) По описанието на оспорваната мярка 6

б) По оценката на оспорваната мярка 8

в) По възстановяването на държавната помощ 14

г) Заключение 15

II. Производството и исканията на страните 16

А. По писмената фаза на производството по дело T-760/15 16

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство 16

2. По встъпванията 16

3. По исканията за поверително третиране 17

4. По исканията на страните 17

Б. По писмената фаза на производството по дело T-636/16 18

1. По съдебния състав и по разглеждането с предимство 18

2. По исканията за поверително третиране 18

3. По исканията на страните 18

В. По съединяването за целите на устната фаза на производството и по устната фаза на производството 19

III. От правна страна 20

А. Процесуални въпроси 20

1. По съединяването на настоящите дела за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството 20

2. По молбата за изваждане от преписката на становището на Starbucks по доклада за съдебното заседание 20

3. По допустимостта на приложение A.7 към жалбата по дело T-760/15 21

Б. По изложените основания и структурата на разглеждане на настоящите жалби 22

В. По съществуването на принцип на сделката между несвързани лица в областта на контрола на държавните помощи и по спазването на принципа на данъчна автономия на държавите членки 23

Г. По оспорването на главната обосновка, отнасяща се до наличието на данъчно предимство в полза на SMBV (съображения 275—361 от обжалваното решение) 30

1. По избора на МТНП в случая и по пропуска да бъде разгледана вътрешногруповата сделка, за която всъщност е било поискано ПЦС (първа линия на обосновка) 30

а) Предварителни бележки 33

б) По тежестта на доказване 34

в) По степента на контрол от страна на Общия съд 35

г) По пропуска в ПЦС да бъде установено и анализирано лицензионното възнаграждение, платено от SMBV на Alki 35

д) По задължението да бъде предпочетен методът на СНЦ пред МТНП 36

2. По въпроса дали платеното от SMBV на Alki лицензионно възнаграждение е трябвало да бъде нулево (втора линия на обосновка) 38

а) Предварителни бележки 39

б) По функциите на SMBV, свързани с лицензионното възнаграждение 40

в) По обичайните правила за облагане по нидерландското право 41

г) По използването от страна на Комисията на данни, които не са били налични в момента на сключването на ПЦС 42

д) По въпроса дали интелектуалната собственост за печене на кафе е имала стойност за SMBV 43

1) По въпроса дали SMBV е използвало интелектуалната собственост за печене на кафе директно на пазара 43

2) По въпроса дали SMBV е реализирало загуба от дейностите си за печене на кафе 46

е) По сравнението с договорите за печене на кафе, сключени от Starbucks с трети лица, и с подобни лицензионни споразумения „на пазара“ 48

1) По договорите, сключени след ПЦС 50

2) По договорите с предприятия, които не пекат кафе 50

3) По договорите с предприятия, които не са извършвали продажби на печено кафе на заведения или потребители 51

4) По договорите, които се отнасят до продукти, различни от печеното кафе 52

5) По договора, който предвижда заплащане на лицензионно възнаграждение за използването на интелектуалната собственост за печене на кафе 53

6) По договора, сключен с несвързаното производствено дружество 2 55

ж) По споразуменията, сключени между конкурентите на Starbucks и трети предприятия за печене на кафе 59

з) По довода, че равнището на лицензионното възнаграждение е трябвало да е по-ниско отколкото одобреното в ПЦС равнище 60

3. По определянето на цената на зеленото кафе на зърна годишна база (трета линия на обосновка) 63

а) По въпроса дали цената на зеленото кафе на зърна е извън обхвата на оспорваната мярка 63

б) По въпроса дали равнището на надценката, приложена към разходите за зелено кафе на зърна, продавано от SCTC на SMBV, не е отговаряло на равнището в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица 66

Д. По оспорването на изложената при условията на евентуалност обосновка, свързана с наличието на данъчно предимство в полза на SMBV (съображения 362—408 от обжалваното решение) 68

1. По определянето на SMBV като образуването с най-сложни функции (четвърта линия на обосновка) 69

2. По анализа на функциите на SMBV и по определянето на печалбата на SMBV въз основа на оперативните разходи (пета линия на обосновка) 73

а) По избора на показател за равнището на печалбата 75

б) По извършения от Комисията анализ на съпоставимостта 78

3. По избора на корекции (шеста линия на обосновка) 82

а) Предварителни бележки 83

б) По корекцията, засягаща базата на разходите 83

в) По „корекцията на оборотния капитал“ 86

1) По обхвата на разглежданата корекция 86

2) По оплакването, изведено от липса на намаление на данъчната тежест на SMBV 87

Е. По въпроса дали ПЦС е дерогация от член 8 ter от ЗКД и от декрета относно трансферното ценообразуване (анализ от гледна точка на ограничената референтна рамка, съображения 409—412 от обжалваното решение) 89

Ж. Заключение 90

IV. По разноските 91