Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus)

24. september 2019*

Riigiabi – Madalmaade antud abi – Otsus, millega tunnistatakse abi siseturuga kokkusobimatuks ja õigusvastaseks ning kohustatakse abi tagasi nõudma – Maksustamisalane eelotsus (*tax ruling*) – Siirdehinnad – Maksubaasi arvutamine – Reaalturuväärtuse põhimõte – Eelis – Võrdlussüsteem – Liikmesriikide maksu- ja menetlusautonoomia

Kohtuasjades T-760/15 ja T-636/16,

Madalmaade Kuningriik, esindajad: M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree ja M. Noort ning hiljem M. Bulterman, M. de Ree ja M. Noort,

hageja kohtuasjas T-760/15,

keda toetab

Iirimaa, esindajad: E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan ja A. Joyce, hiljem G. Hodge, A. Joyce, K. Duggan, M. Browne ja J. Quaney, keda abistasid M. Collins, *SC*, P. Gallagher, *SC*, *barrister* B. Doherty ja *barrister* S. Kingston,

menetlusse astuja,

Starbucks Corp., asukoht Seattle, Washington (Ameerika Ühendriigid),

Starbucks Manufacturing Emea BV, asukoht Amsterdam (Madalmaad),

esindajad: advokaadid S. Verschuur, M. Petite ja M. Stroungi,

hagejad kohtuasjas T-636/16,

versus

Euroopa Komisjon, esindajad: kohtuasjas T-760/15 P.-J. Loewenthal ja B. Stromsky, hiljem P.-J. Loewenthal ja F. Tomat, ning kohtuasjas T-636/16 P.-J. Loewenthal ja F. Tomat,

kostja,

mille ese on ELTL artikli 263 alusel esitatud nõuded tühistada komisjoni 21. oktoobri 2015. aasta otsus (EL) 2017/502 riigiabi SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) kohta, mida Madalmaad andsid Starbucksile (ELT 2017, L 83, lk 38),

* Kohtumenetluse keeled: hollandi ja inglise.

ÜLDKOHUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus),

koosseisus: president M. van der Woude, kohtunikud V. Tomljenović (ettekandja), E. Bieliūnas, A. Marcoulli ja A. Kornezov,

kohtusekretär: ametnik S. Spyropoulos,

arvestades menetluse kirjalikku osa ja 2. juuli 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

I. Vaidluse taust ja õiguslik raamistik

1 Starbucks Manufacturing Emea BV (edaspidi „SMBV“) on Starbucksi kontserni (edaspidi „Starbucksi kontsern“) tütarettevõtja, mis on asutatud Madalmaades. Starbucksi kontserni moodustavad Starbucks Corp. ja kõik tema kontrollitavad ettevõtjad. Starbucks Corp-i põhiasukoht on Seattle'is Washingtoni osariigis (Ameerika Ühendriigid). Alki LP (edaspidi „Alki“) on Starbucksi kontserni Ühendkuningriigis asutatud tütarettevõtja, kes kontrollib kaudselt SMBVd. Alki ja SMBV sõlmisid röstimist käsitleva lepingu (edaspidi „röstimisleping“), mille kohaselt maksab SMBV Alkile litsentsitasu äriühingule Alki kuuluvate intellektuaalse omandi õiguste kasutamise eest; need õigused hõlmavad eeskätt röstimise meetodeid ja muud röstimise valdkonna oskusteavet (edaspidi „litsentsitasu“).

2 Komisjoni 21. oktoobri 2015. aasta otsus (EL) 2017/502 riigiabi SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) kohta, mida Madalmaad andsid Starbucksile (ELT 2017, L 83, lk 38, edaspidi „vaidlustatud otsus“), käsitleb meedet, mis puudutab Madalmaade äriühingu maksu kohaldamist konkreetsel SMBV juhtumil.

A. Riigisisene õiguslik raamistik

3 Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise korra kohaselt peavad seda maksu maksma Madalmaades asutatud residendist maksukohustuslastest ettevõtjad ning Madalmaades majandustegevusega tegelevad välisriikide maksukohustuslastest ettevõtjad, kes ei ole Madalmaades registreeritud. 1969. aasta äriühingu tulumaksu seaduse (Wet op de vennootschapsbelasting, edaspidi „äriühingu tulumaksu seadus“) artikli 2 kohaselt maksustatakse registreeritud ettevõtjad, kelle hulka kuuluvad igal juhul ka Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingud, äriühingu tulumaksuga nende ülemaailmselt tulult. Äriühingu tulumaksu seaduse artiklis 3 on sätestatud, et registreerimata ettevõtjate puhul maksustatakse nende Madalmaades saadud tulu.

4 Seega on äriühingu tulumaksuga maksustamise alus maksukohustuslasest ettevõtja saadud kasum. Nimelt tuleneb äriühingu tulumaksu seaduse artiklist 8 koostoimes 2001. aasta tulumaksuseaduse (Wet inkomstenbelasting) artikliga 3.8, et kõiki maksukohustuslasi maksustatakse vastavalt kogukasumi põhimõttele. Selle põhimõtte kohaselt maksustatakse ettevõtjate kogu kasumit tingimusel, et see tuleneb majandustegevusest või äritegevusest. Tulumaksuseaduse artiklis 3.8 nähakse ette, et „[e]ttevõtja kasum (kasum) on ettevõtja kogutulu, sõltumata selle nimetusest ja vormist“. Vastavalt tulumaksuseaduse artiklile 3.25, mida kohaldatakse äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8 alusel ka äriühingu tulumaksu maksukohustuslaste suhtes, tuleb maksustatav aastakasum kindlaks määrata hea äritava alusel ja järjepideval viisil.

5 Maksustatav kasum vastab üldjuhul raamatupidamislikule kasumile, nagu see tuleneb ettevõtja kasumiaruandest. Konkreetsete maksusätete, näiteks kohaldatavate maksusoodustuste, äriühingu osalustele kohaldatud maksuvabastuse, reaalturuväärtuse põhimõttele mittevastavalt teostatud tehingutest tulenevate maksukorrigeerimiste ning maksu- ja raamatupidamiseeskirjade kohaselt amortisatsiooni käsitlevate eri eeskirjade kohaldamise alusel võib siiski teha kohandusi.

6 Äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõikes 1 on sätestatud, et „kui ettevõtja osaleb otseselt või kaudselt teise üksuse juhtimises, kontrollis või aktsia- või osakapitalis ning kui nende vastastikuste õigussuhete tõttu on kokku lepitud või kehtestatud tingimused (siirdehinnad), mis kalduvad kõrvale tingimustest, mis oleksid tavapäraselt kokku lepitud sõltumatute majandussuhetes olevate poolte vahel, määratakse nende üksuste kasum kindlaks viimati nimetatud tingimuste alusel“.

7 Madalmaade rahandusministri 30. märtsi 2001. aasta määruses IFZ2001/295M „Siirdehind, reaalturuväärtusele vastavuse põhimõtte ja OECD konkurentsipõhimõtted, mida kohaldatakse rahvusvahelistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele (OECD põhimõtted)“ (edaspidi „siirdehindade määrus“), on kirjeldatud viisi, kuidas Madalmaade maksuhaldur tõlgendab äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõike 1 alusel reaalturuväärtuse põhimõtet. Siirdehinna määruse preambulis on sätestatud:

„Madalmaade poliitika rahvusvahelise maksuõiguse valdkonnas, mis hõlmab reaalturuväärtuse põhimõtet, lähtub eeldusest, et see põhimõte on osa Madalmaade maksusüsteemist ja on hõlmatud [tulumaksuseaduse] artiklis 3.8 nimetatud tulude laia mõistega. Teoreetiliselt on [Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) maksuküsimuste komitee 27. juunil 1995 vastu võetud põhimõtted siirdehindade kohaldamiseks rahvusvahelistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele] seega [tulumaksuseaduse] artikli 3.8 alusel otseselt kohaldatavad Madalmaade suhtes. OECD suunised jätavad mitmes küsimuses laia tõlgendamisvõimaluse. Veel mitmes küsimuses nõuab praktiline rakendamine OECD suuniste selgitamist. Käesolev määrus selgitab Madalmaade ametiasutuste seisukohta neis küsimustes ja toob vajaduse korral välja olemasolevad ebakindlad punktid“.

8 Siirdehindade määrus hõlmab kahtteist osa, mis käsitlevad reaalturuväärtuse põhimõtet, siirdehindade kohaldamise meetodeid, haldusmeetmeid, mille eesmärk on vältida ja lahendada siirdehindadega seotud vaidlusi, teiseseid korrigeerimisi, reaalturuväärtusele vastavate hindade kindlaksmääramist juhul, kui tehingu tegemise ajal on hinnang väga ebakindel, kontsernisiseste teenuste osutamist, panustamist kulude jagamise kokkuleppesse koos kasumimarginaaliga, reaalturuväärtusele vastavat tasustamist finantsteenuste eest, toetusi, maksusoodustusi ja osaliselt mahaarvatavaid kulusid, kasumi omistamist emaettevõtjale ja püsivale tegevuskohale, selle määruse jõustumist ja praeguse poliitika kohaldamist.

9 Konkreetsemalt on siirdehindade määruse punktis 1 sätestatud, et reaalturuväärtuse põhimõtte üldiseks aluseks Madalmaade õiguses on seotud ettevõtjate vahelise tehingu tingimuste võrdlemine sõltumatute ettevõtjate vahelise tehingu tingimustega. Maksuhalduril on õigus eeldada, et maksukohustuslane on suuteline tõendama, et tema kohaldatavad siirdehinnad vastavad reaalturuväärtuse põhimõttele. Seda silmas pidades tuleks eeldada, et kõik asjaomased ettevõtjad saavad sellist tasu, mis kajastab nende täidetavaid ülesandeid, võttes arvesse selleks mobiliseeritud vara ja kantavaid riske. Lisaks sellele peab reaalturuväärtuse põhimõttele vastav tasu olema teoreetiliselt kindlaks määratud tehingute alusel. Kui see ei osutu võimalikuks, tuleb tehinguid ühiselt hinnata, et määrata kindlaks, kas need vastavad reaalturuväärtuse põhimõttele. Lisaks sellele ei või maksuhaldur mitut aastat käsitlevate andmete hindamisel kasutada tagantjärele saadud teavet.

10 Siirdehindade määruse punktis 2 on esitatud siirdehindade kindlaksmääramiseks viis meetodit, millele on osutatud Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) maksuküsimuste komitee 27. juunil 1995 vastu võetud ja 22. juulil 2010 läbi vaadatud põhimõtetes siirdehindade kohaldamiseks rahvusvahelistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele (edaspidi „OECD suunised“). Need meetodid hõlmavad võrreldava kontrollimata hinna meetodit ning tehingupõhise tootluse meetodit. Kõnealuse määruse kohaselt on OECD suunistes esitatud meetodite vahel teatav hierarhia ning eelistatakse

traditsioonilisi tehingupõhiseid meetodeid. Madalmaade maksuhaldur peab siirdehindade hindamist alustades alati lähtuma maksukohustuslase poolt tehingu ajal valitud meetodist. Määruses on täpsustatud, et see eeskiri on vastavuses OECD suuniste punktiga 1.68 suuniste 1995. aasta redaktsioonis. Sellest tuleneb, et maksukohustuslastel on põhimõtteliselt vabadus valida siirdehindade kindlaksmääramise meetod, kui valitud meetod annab asjaomase tehingu puhul reaalturuväärtuse põhimõttele vastava tulemuse. Kuigi maksukohustuslane peab siirdehinna valimisel arvesse võtma selle meetodi usaldusväärsust asjaomases olukorras, ei ole selle lähenemisviisi eesmärk konkreetselt innustada maksukohustuslast hindama kõiki meetodeid ja põhjendama seejärel, miks tema valitud meetod annab asjaomastel tingimustel kõige sobivama tulemuse.

11 Siirdehindade määruse punktis 5 on muu hulgas sätestatud, et selliste mittemateriaalsete asjade, nagu patendid, ülemineku korral võib olla raske hinnata nende asjade väärtust ülemineku hetkel, sest puuduvad piisavad teadmised tulevikus ilmnevate eeliste ja riskide kohta. Juhul kui sõltumatud ettevõtjad on võrreldavates tingimustes teinud otsuse kasutada hindade läbivaatamise klauslit, peab maksuhalduril olema võimalus kindlaks määrata hind sellise klausli alusel. Eesmärk on saavutada kord, kus tasu on kooskõlas selliste eelistega, mis tekivad tulevikus mittemateriaalsest asjast.

B. Hindade eelkokkulepe

12 Madalmaade maksuhaldur sõlmis 28. aprillil 2008 SMBVga hindade eelkokkuleppe (edaspidi „eelkokkulepe“), mille eesmärk oli määrata kindlaks SMBV tasu tema tootmis- ja turustustegevuse eest Starbucksi kontsernis (edaspidi „SMBV tasu“) vastavalt kõnealusele eelkokkuleppele. SMBV tasu suurust kasutati seejärel selleks, et igal aastal kindlaks määrata Madalmaade äriühingu tulumaksuga maksustatav SMBV kasum. Eelkokkuleppe preambuli kohaselt on see kokkulepe maksukokkulepe, milles käsitletakse rahvusvahelise kontserni raames kasumi arvutamiseks kasutatavate siirdehindade kooskõla reaalturuväärtuse põhimõttega. Eelkokkuleppest [*konfidentsiaalne*] [1] tuleneb, et selle eesmärk oli eeskätt selle kasutamine Madalmaade äriühingu tulumaksu iga-aastaste deklaratsioonide koostamisel. Eelkokkulepe kehtis ajavahemikul 1. oktoobrist 2007 kuni 31. detsembrini 2017.

13 Eelkokkuleppes nähti ette reaalturuväärtuse põhimõtte kohane meetod SMBV tasu kindlaksmääramiseks tootmis- ja turustustegevuse eest Starbucksi kontsernis. Lisaks sellele oli eelkokkuleppes heaks kiidetud litsentsitasu summa, mille SMBV maksis Alkile röstimise, kohvisegude ja kohvi röstimiskõveratega seotud tehnoloogia kasutamise eest (edaspidi „röstimisega seotud intellektuaalomand“) kohvi tootmise ja kaupluste käitajatele tarnimise raames.

14 Täpsemalt on seoses eelkokkuleppe kohaldamisalaga [*konfidentsiaalne*]. Seoses SMBV ülesannetega on märgitud [*konfidentsiaalne*], et kõnealune ettevõtja vastutas peamiselt röstitud kohviubade tootmise ning röstitud kohviubade ja seotud toodete Starbucksi kauplustele tarnimise eest Euroopa, Lähis-Ida ja Aafrika piirkonnas ning ta oli Madalmaades asuva röstimistehase omanik. Lisaks sellele oli eelkokkuleppes märgitud, et SMBV kasutab litsentsi alusel teatavaid Alkile kuuluvaid intellektuaalomandi õigusi ning need õigused on vajalikud tootmisprotsessis ning kohvi tarnimiseks kaupluste käitajatele. Täpsustatud on, et sellega seoses maksis SMBV Alkile litsentsitasu. [*konfidentsiaalne*] Lisaks sellele, eelkokkuleppe [*konfidentsiaalne*] kohaselt täitis SMBV edasimüüja funktsioone mitme teise kohviga seotud toote puhul ning lisaks omaenda tootmisega seotud logistikaülesannetele osutas ka logistilist tuge seoses muude toodetega teatavatel turgudel.

15 Seoses siirdehindade kindlaksmääramise meetodiga SMBV tootmis- ja turustustegevuse puhul on eelkokkuleppe [*konfidentsiaalne*] märgitud muu hulgas, et SMBV tasu kindlaksmääramine pidi toimuma kulupõhise hinnakujunduse meetodi (*cost plus method*) kohaselt (selle mõiste tähenduse

1 Konfidentsiaalsed andmed kustutatud.

kohta vt tagapool punkt 187) ning et selle tasu suurus vastas reaalturuväärtuse põhimõttele, kui „tegevuskasumi marginaal“ ulatus [*konfidentsiaalne*]%ni asjakohasest kulude baasist (edaspidi „SMBV kulubaas“). Lisaks sellele ei kuulu eelkokkuleppe kohaselt SMBV kulubaasi hulka:

– kulud, mis on seotud Starbucksi topside, pabersalvrättidega jne;

– röstimata kohviubade maksumus;

– kolmandate isikute osutatud logistika- ja tarneteenusega seotud ning kolmandate isikute alltöövõtulepingute alusel (*consignment manufacturing*) toimunud tegevusega seotud kulud;

– litsentsitasu maksmine.

16 Seoses SMBV igal aastal Alkile makstava litsentsitasuga on eelkokkuleppes [*konfidentsiaalne*] ette nähtud, et selle suurus määratakse kindlaks, lähtudes erinevusest tootmis- ja turustustegevusest saadava litsentsitasu maksmise eelse tegevuskasumi ja SMBV tasu vahel. Tasutud litsentsitasu arvatakse äriühingu tulumaksu maksubaasist maha ning selle suhtes ei kohaldata Madalmaade dividendimaksu.

C. Vaidluse taust

1. Komisjoni haldusmenetlus

17 30. juulil 2013 edastas komisjon Madalmaade Kuningriigile esimese teabenõude, mis puudutas liikmesriigi tavasid äriühingute maksustamisega seotud eelotsuste puhul. Sellega seoses palus komisjon endale edastada Starbucksi kontserni Madalmaades asutatud mõlema tütarettevõtja, SMBV ja Starbucks Coffee Emea BV kasuks tehtud kõik eelotsused. Vastuseks sellele teabenõudele edastas Madalmaade Kuningriik komisjonile muu hulgas eelkokkuleppe.

18 11. juunil 2014 algatas komisjon seoses eelkokkuleppega ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud ametliku uurimismenetluse (edaspidi „menetluse algatamise otsus“), leides, et selle kokkuleppe puhul võib olla tegemist riigiabiga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

19 Pärast menetluse algatamise otsuse vastuvõtmist vahetas komisjon eeskätt seoses eelkokkuleppega mitmel korral teavet Madalmaade Kuningriigiga ning Starbucksi kontserni kuuluvate ettevõtjatega, kes olid haldusmenetluse raames komisjoni kontaktisikuteks (edaspidi „Starbucksi kontaktisikud“).

2. Vaidlustatud otsus

20 Komisjon võttis 21. oktoobril 2015 vastu vaidlustatud otsuse. Selles otsuses leidis komisjon ühelt poolt, et eelkokkuleppe puhul on tegemist siseturuga kokkusobimatu abiga, ning teiselt poolt andis korralduse see abi tagasi nõuda. Vaidlustatud otsus jaguneb üheteistkümnesse ossa.

a) Vaidlustatud meetme kirjeldus

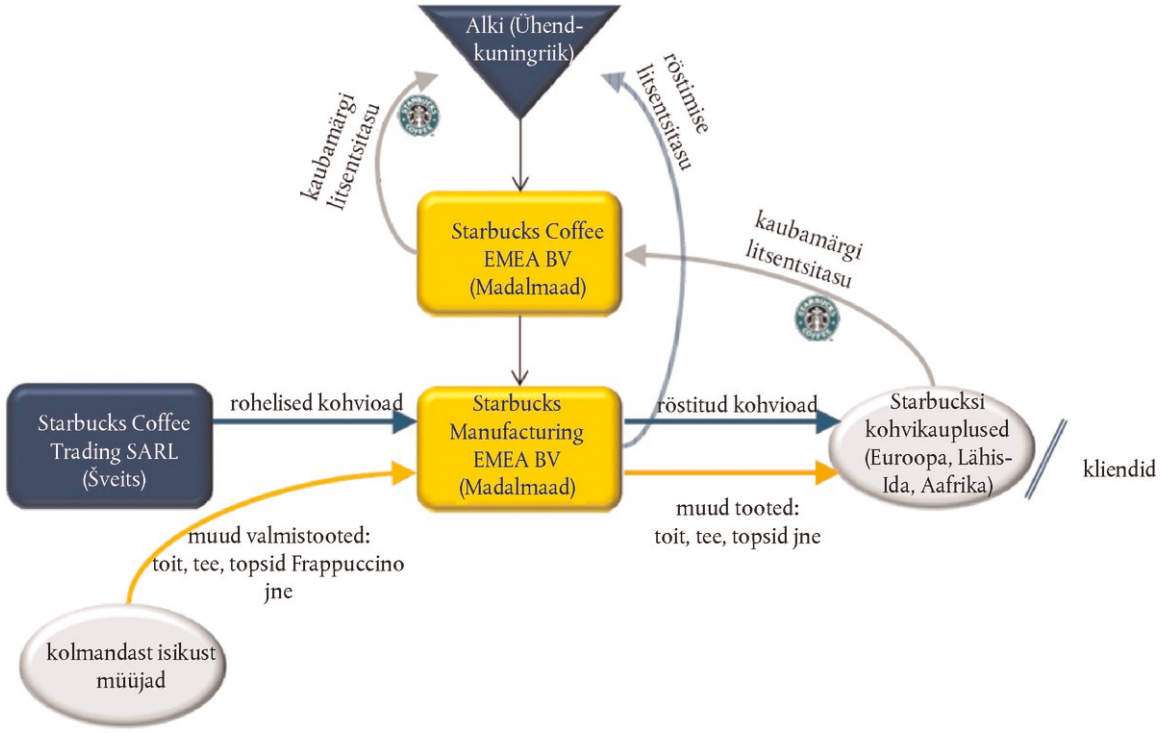
21 Vaidlustatud otsuse 2. osas „Vaidlustatud meetme kirjeldus“ on komisjon vaadeldava meetmena määratlenud eelkokkuleppe. Komisjon täpsustas, et eelkokkuleppe sõlmimise aluseks oli Starbucksi maksunõustaja tehtud siirdehinnaaruanne (edaspidi „siirdehinnaaruanne“) ning täheldas, et see dokument on eelkokkuleppe lahutamatu osa (vaidlustatud otsuse põhjendused 40 ja 46).

22 Komisjon märkis esiteks, et võttes vastu eelkokkuleppe, nõustus Madalmaade maksuhaldur sellega, et tasu, mille Starbucksi kontserni maksunõustaja määras kindlaks SMBV Madalmaades täidetavate funktsioonide eest, vastab reaalturuväärtusele. Seejärel täpsustas komisjon, et Madalmaade ametiasutused nõustusid ka sellega, et SMBV litsentsitasu Alkile võrdub litsentsitasu maksmise eelse realiseeritud tegevuskasumi ja eelkokkuleppes ette nähtud SMBV tasu vahega. Komisjon tõdes, et eelkokkuleppe kohaselt on litsentsitasu SMBV maksustatavast kasumist mahaarvatav ja seda Madalmaades ei maksustata (vaidlustatud otsuse põhjendused 40–44).

23 Teiseks tõi komisjon välja siirdehinnaaruande sisu. Esmalt märkis komisjon, et siirdehinnaaruande kohaselt on Starbucks Coffee BV Starbucksi kontserni Euroopa, Lähis-Ida ja Aafrika piirkonna peamine tegevuskoht. Teda on kirjeldatud nii, et tema ülesanne on Starbucksi kontserni intellektuaalomandi (kaubamärk, tehnoloogia ja oskusteave) – mille eest ta ise maksab Alkile litsentsitasu – all-litsentside alusel edasilitsentsimine Starbucksi kaubamärke kasutavatele kolmandatele isikutele. Need kolmandad isikud maksid Starbucks Coffee Emeale intellektuaalomandi õiguste kasutamise eest tasu teatava protsendina käibest. Sellega seoses märkis komisjon, et Starbucksi maksunõustaja pidas Starbucks Coffee Emeale makstavate kontsernisiseste intellektuaalomandi õiguste eest tehtavate maksete reaalturuväärtuse põhimõttele vastava hinna kindlaksmääramisel võimalikuks kohaldada võrreldava kontrollimata hinna meetodit.

24 Seoses SMBVga märgib komisjon ühelt poolt, et siirdehinnaaruandes kirjeldati SMBVd vaid üksusena, mis tegeleb eelkõige roheliste kohviubade röstimisega ning röstitud kohvi edasimüügiga liitunud ja mitteliitunud üksustele. Oma tegevuse raames oli SMBV kohustatud järgima tootespetsifikaati, mis pärineb kontserni Starbucksi Ameerika Ühendriikide territooriumil registreeritud ettevõtjatelt (edaspidi „Starbucks US“), ning ta vastutas selle eest, et tema toodang vastab Starbucks USi kvaliteedistandarditele. SMBV tegutses samuti mitmesuguste muude toodete kui kohvitooted vahepealse turustusüksusena ning pakkus ka „tarneahelatoetuse“ teenuseid. Teiselt poolt täpsustas komisjon, et selle tegevuse jaoks hankis SMBV rohelisi kohviube Starbucksi kontserni Šveitsi tütarettevõtjalt Starbucks Coffee Trading SARL (edaspidi „SCTC“). Ühtlasi maksis SMBV röstimismeetodi kasutamise eest Alkile litsentsitasu ning tasu õiguse eest tarnida kohvi Starbucksi

kaubamärgi kasutajatele. Sellega seoses märkis komisjon, et siirdehinnaaruandes ei ole kirjeldatud litsentsilepingut, mille alusel SMBV maksis Alkile litsentsitasu, kõige olulisemate tehingute seas. SMBV ja Starbucksi kontserni eri üksuste vahelisi suhteid kajastatakse vaidlustatud otsuse skeemil 1:



25 Lõpuks tõdes komisjon seoses siirdehindade kindlaksmääramise meetodiga, et siirdehinnaaruandes on kasutatud tehingupõhise tootluse meetodit, mille kohaselt tuleb arvesse võtta puhaskasumit, mis saadakse võrreldavate tehingute tulemusel mitteseotud äriühingutega. Siirdehinnaaruande kohaselt on see meetod vaadeldaval juhul kõige asjakohasem, kuna puhaskasumi kindlaksmääramiseks kasutatavate võrreldavate üksuste tehingu- ja funktsionaalsed erinevused põhjustavad vähem vigu kui tavapäraste standardmeetodite puhul kasutatavad meetmed (vaidlustatud otsuse põhjendus 55).

26 Komisjon täpsustas, et tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamiseks valis maksunõustaja kasumlikkuse näitajaks SMBV lisandväärtust toova tegevusega seotud tegevuskulud. Pärast võrreldavusanalüüsi tegemist leidis maksunõustaja, et SMBVga võrreldavate üksuste puhaskasum vastas kogukuludele lisatavale juurdehindlusele. Seejärel tegi Starbucksi kontserni maksunõustaja kaks korrigeerimist, et võtta arvesse erinevusi võrreldud üksuste ja SMBV vahel, nagu näiteks kantud riskid ja täidetud ülesanded. Esimese korrigeerimise eesmärk oli võtta arvesse asjaolu, et SMBV kulubaas, mille suhtes juurdehindlust kohaldati, ei hõlmanud roheliste kohviubade maksumust. Teise korrigeerimise eesmärk oli võtta arvesse asjaolu, et võrreldavad ettevõtjad pidid kandma tooraine kulusid ning nende tootluse arvutamise aluseks olid kulud, mis hõlmasid toorainet. Nende kahe korrigeerimise tulemusel leitud juurdehindlus ulatus [*konfidentsiaalne*]%ni SMBV kulubaasist (vaidlustatud otsuse põhjendused 56–61).

27 Kolmandaks tõi komisjon välja OECD suuniste 1995. aasta ja 2010. aasta versioonide sisu. Komisjoni väitel on OECD suunistes loetletud viis meetodit, mis võimaldavad kõige asjakohasemalt kindlaks määrata sama kontserni äriühingute vaheliste tehingute ja kasumijaotuse reaalturuväärtuse. Komisjoni väitel tehakse nende viie meetodi puhul suunistes vahet traditsioonilistel tehingupõhistel meetoditel ja tehingupõhistel kasumi meetoditel. Vaidlustatud otsuse kohaselt tuleks eelistada traditsioonilisi tehingupõhiseid meetodeid. OECD suunistes loetletud viis meetodit hõlmavad ka võrreldava kontrollimata hinna meetodit ja tehingupõhise tootluse meetodit (vaidlustatud otsuse põhjendused 67–70).

28 Komisjoni kirjelduse kohaselt on võrreldava kontrollimata hinna meetod traditsiooniline tehingupõhine meetod, mille puhul kõrvutatakse vara üleandmise või osutatavate teenuste hinda seotud äriühingute vahelise tehingu korral ja vara või teenuste hinda võrreldavatel asjaoludel kahe sõltumatu ettevõtja vahelise võrreldava tehingu korral (vaidlustatud otsuse põhjendused 67 ja 71).

29 Teine meetod, tehingupõhise tootluse meetod, on komisjoni kirjelduse kohaselt tehingupõhine kasumi meetod, mille puhul määratakse ligikaudu kindlaks kogu tegevuse, mitte ainult konkreetsete tehingute reaalturuväärtuse põhimõttele vastav kasum. Selleks valitakse kasumlikkuse näitaja, nagu kulud, käive või püsiinvesteeringud, ja kohaldatakse sellele kasumimäära, mis vastab turul tehtud võrreldavate tehingute kasumimäärale (vaidlustatud otsuse põhjendused 67 ja 72–74).

b) Vaidlustatud meetme hindamine

30 Vaidlustatud otsuse 9. osas „Vaidlustatud meetme hindamine“ on komisjon järeldanud, et tegemist on riigiabiga. Komisjon on tuvastanud, et kõik riigiabi olemasoluks vajalikud neli tingimust on täidetud.

31 Olles meenutanud ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud riigiabi olemasolu tingimusi, leidis komisjon, et riigiabi olemasolu esimene tingimus, mille kohaselt on nõutav riigi sekkumine või on selle jaoks kasutatud riigi ressursse, on täidetud. Sellega seoses märkis komisjon ühelt poolt, et eelkokkuleppes nõustus Madalmaade maksuhaldur Starbucksi kontserni maksunõustaja pakutud meetodi kasutamisega SNBV-le kasumi omistamiseks Starbucksi kontserni sees. Sellel alusel arvutas SMBV Madalmaadele makstava äriühingu tulumaksu iga-aastase summa. Komisjoni väitel on eelkokkulepe seetõttu seostatav Madalmaade Kuningriigiga. Teiselt poolt tõdes komisjon, et see eelkokkulepe tõi kaasa SMBV maksu vähenemise Madalmaades võrreldes maksuga, mille SMBV oleks pidanud tasuma, kui eelkokkulepet ei oleks olnud, Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel. Seega leidis komisjon, et eelkokkuleppe tulemusel vähenes Madalmaade Kuningriigi maksutulu (vaidlustatud otsuse põhjendused 223–226).

32 Seoses riigiabi olemasolu teise ja neljanda tingimusega leiab komisjon ühelt poolt, et eelkokkulepe võib kahjustada kaubandust Euroopa Liidus, kuna SMBV kuulus Starbucksi kontserni, mis tegutseb rahvusvahelisel tasandil, sealhulgas liidu kõikides liikmesriikides. Teiselt poolt väitis komisjon, et niivõrd, kuivõrd eelkokkulepe vähendas SMBV maksukoormus, mis tal oleks muidu lasunud üldise äriühingu tulumaksu süsteemi kohaselt, moonutas see eelkokkulepe või ähvardas moonutada konkurentsi, tugevdades SMBV finantsseisundit (vaidlustatud otsuse põhjendus 227).

33 Mis puudutab abi olemasolu kolmandat tingimust, siis leidis komisjon, et SMBV eelkokkulepe andis Starbucksile valikulise eelise, kuna selle tulemusel vähenes maks, mida SMBV pidi tasuma Madalmaades, võrreldes maksuga, mida SMBV oleks pidanud üldise äriühingu tulumaksu süsteemi kohaselt maksma, ning samuti võrreldes sõltumatute ettevõtjatega (vaidlustatud otsuse põhjendus 228).

34 Sissejuhatuseks märkis komisjon, et vastavalt kohtupraktikale tuleb selleks, et välja selgitada, kas meede on valikuline, teha kolmeetapiline analüüs. Esiteks määratakse kindlaks „võrdlussüsteem“, st maksumeetmest kasu saava ettevõtja suhtes tavapäraselt kohaldatav maksustamiskord. Teiseks tuleb kindlaks teha, kas vaatlusalune meede kujutab endast erandit sellest võrdlussüsteemist, sest eristab ettevõtjaid, kes on süsteemi olemuslikke eesmärke arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Kui meede kujutab endast erandit võrdlussüsteemist, peab liikmesriik tõendama, et tehtav erand on põhjendatud võrdlussüsteemi olemuse või üldise ülesehitusega (vaidlustatud otsuse põhjendus 230).

35 Seoses esimese etapiga, st võrdlussüsteemi kindlaksmääramisega, leidis komisjon, et võrdlussüsteem on Madalmaade üldine äriühingu tulumaksu süsteem, mille eesmärk on maksustada kõikide Madalmaades maksukohustuslike ettevõtjate kasumit. Sellega seoses täpsustas komisjon, et Madalmaades asutatud

ettevõtjad on residendist maksukohustuslased ja äriühingu tulumaksuga maksustatakse nende ülemaailmne tulu. Need ettevõtjad, kes ei ole asutatud Madalmaades, on mitteresidendist maksukohustuslased ja tulumaksuga maksustatakse nende Madalmaades teenitud tulu. Komisjoni väitel võib integreeritud ettevõtjaid ja sõltumatuid ettevõtjaid pidada selle süsteemi eesmärki arvesse võttes sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaks ning nende suhtes tuleb kohaldada äriühingu tulumaksu ilma mingite erinevusteta. Seejuures ei mõjuta integreeritud ettevõtjate maksustatava kasumi arvutamise meetodi erinevus mingil määral võrdlussüsteemi eesmärki, st maksu kohaldamist kõikide Madalmaade maksukohustuslaste suhtes (vaidlustatud otsuse põhjendused 231–244).

36 Seoses eespool punktis 34 nimetatud teise etapiga, st selle tõendamisega, et võrdlussüsteemist on tehtud erand, märkis komisjon, et küsimus, kas maksumeetme puhul on tegemist erandiga võrdlussüsteemist, langeb üldjuhul kokku selle tuvastamisega, et meetme abil antakse eelis sellega hõlmatud ettevõtjale. Komisjon väidab nimelt, et kui maksumeetme tulemusel väheneb abisaaja maks, mida meetme puudumisel oleks tavapäraselt tulnud tasuda, kujutab see vähendamine endast nii maksumeetmega antud eelist kui ka erandit võrdlussüsteemist (vaidlustatud otsuse põhjendus 253).

37 Seejärel meenutas komisjon kohtupraktikat, mille kohaselt individuaalse abimeetme puhul võimaldab majandusliku eelise tuvastamine põhimõtteliselt eeldada, et meede on valikuline. Komisjon täpsustas, et vaadeldaval juhul on SMBVga sõlmitud eelkokkuleppe puhul tegemist individuaalse abimeetmega (vaidlustatud otsuse põhjendus 254).

38 Komisjon kinnitas viimaks, et 22. juuni 2006. aasta kohtuotsuses Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) leidis Euroopa Kohus, et maksumeede, mille tulemusena küsib kontserni kuuluv ettevõtja siirdehindu, mis ei kajasta vaba konkurentsi tingimustes küsitavaid hindu, st hindu, mille üle räägivad läbi sõltumatud ettevõtjad võrdsetel tingimustel vastavalt reaalturuväärtuse põhimõttele, annab sellele kontserni kuuluvale ettevõtjale eelise, kuivõrd selle tulemusena väheneb tema maksubaas ja seega tema tavapärase äriühingu tulumaksu süsteemi kohane maksukohustus. Komisjon märkis, et reaalturuväärtuse põhimõte seisneb selles, et kontserni kuuluvate ettevõtjate vahelisi tehinguid tuleks tasustada nii, nagu need oleksid kokku lepitud sõltumatute ettevõtjate vahel, kes peavad läbirääkimisi vaba konkurentsi tingimustes. Sellega seoses täpsustas komisjon, et ta peab kontrollima, kas SMBV Madalmaades maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramiseks kasutatud meetod, millega Madalmaade maksuhaldur eelkokkuleppes nõustus, kaldub kõrvale meetodist, mille tulemusel saadakse turutingimustele ning sellega seoses ka reaalturuväärtuse põhimõttele lähedane usaldusväärne väärtus. Sellisel juhul annab eelkokkulepe SMBV-le valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 259–263).

39 Seetõttu leidis komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõte on vältimatult ELTL artikli 107 lõike 1 alusel integreeritud äriühingutele antud maksumeetmetele antava komisjoni hinnangu lahutamatu osa sõltumata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte võtnud üle oma riiklikku õigussüsteemi. Komisjon täpsustas vastuseks haldusmenetluse raames esitatud Madalmaade väitele, et ta ei uuri mitte seda, kas eelkokkulepe vastab äriühingu tulumaksu seaduse artiklis 8b või siirdehindade määruses sätestatud reaalturuväärtuse põhimõttele, vaid seda, kas Madalmaade maksuhaldur andis SMBV-le valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 264–265).

40 Nende asjaolude kontekstis esitas komisjon mitu arutluskäiku, et tõendada, et SMBV-le anti eelkokkuleppega valikuline eelis. Oma põhiarutluskäigus esitas komisjon mitu põhjendust, millest osa on esitatud teise võimalusena, et näidata, et eelkokkuleppega tehti erand Madalmaade äriühingu tulumaksu üldisest süsteemist. Teise võimalusena esitatud arutluskäigus väitis komisjon, et eelkokkuleppega tehti erand äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõikest 1 ja siirdehindade määrusest.

41 Komisjon tõi oma põhiarutluskäigus, mille kohaselt eelkokkuleppega tehti erand Madalmaade äriühingu tulumaksu üldisest süsteemist, esimesena välja asjaolu, et Starbucksi kontserni maksunõustaja valis SMBV maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks tehingupõhise tootluse

meetodi. Komisjon leidis, et Starbucksi kontserni maksunõustaja tehtud erinevad meetodivalikud, millega Madalmaade Kuningriik nõustus, tõid kaasa SMBV makstud äriühingu tulumaksu vähenemise võrreldes sõltumatute ettevõtjatega, kelle maksustatav kasum määratakse kindlaks turutingimustel (vaidlustatud otsuse põhjendused 268–274).

42 Esiteks leidis komisjon, et siirdehinnaaruandes ei analüüsitud, kas kontsernisisene tehing, mille jaoks eelkokkulepet tegelikult taotleti ja mille jaoks see anti, st litsentsitasu, mida SMBV maksis Alkile röstimisalase intellektuaalomandi kasutamise litsentsi eest, vastas reaalturuväärtuse põhimõttele. Seega ei tehtud siirdehinnaaruandes kindlaks ega analüüsitud asjaomaseid kontrollitud ja kontrollimata tehinguid, kuigi see oli möödapääsmatu esimene samm, et hinnata siirdehindade seisukohast seotud isikute vahel kehtivate kaubandustingimuste vastavust reaalturuväärtusele (vaidlustatud otsuse põhjendused 275–285).

43 Teiseks, seoses litsentsitasu suurusega leidis komisjon, et kui siirdehinnaaruandes oleks litsentsitasu nõuetekohaselt kindlaks tehtud ja hinnatud, oleks reaalturuväärtuse põhimõttele vastavaks väärtuseks leitud null. Komisjon märkis muu hulgas, et SMBV ei saanud intellektuaalomandi õiguste kasutamisest, mille eest litsentsitasu maksti, mingit tulu, kuna ta ei kasutanud neid õigusi turul. Seega otsustas komisjon, et litsentsitasu kaudu Alkile edasisuunatud tulu oleks tulnud Madalmaades täies ulatuses maksustada (vaidlustatud otsuse põhjendused 286–341).

44 Selleks et analüüsida litsentsitasu vastavust reaalturuväärtusele, kasutas komisjon võrreldava kontrollimata hinna meetodit ning tegi kindlaks mitu Starbucksi kontserni ja kolmandate üksuste vahelist tootmislepingut ning Starbucksi kontserni suhtes kolmandast isikust üksuste vahelist lepingut, mille puhul on tegemist võrreldavate lepingutega.

45 Lisaks sellele lükkas komisjon tagasi argumendid, mille Madalmaade Kuningriik ja Starbucks esitasid litsentsitasu suuruse põhjendamiseks. Komisjon leidis ühelt poolt, et litsentsitasu maksmise vastutasuna ei saa käsitada SMBV ettevõtlusriskide Alki-poolset ülevõtmist, kuna sellega eeldataks, et integreeritud ettevõtjad võivad riske lepingu alusel ümber suunata ning vältida sellega reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamist. Teiselt poolt lisas komisjon, et litsentsitasu maksmist ei saa põhjendada nende suurte summadega, mida Alki maksis Starbucks USile.

46 Kolmandaks märkis komisjon seoses roheliste kohviubade ostuhinna suurusega, et seda tehingut siirdehinnaaruandes ei analüüsitud, kuigi seda nimetatakse aruandes SMBV põhitehingute seas. SCTC finantsandmete põhjal arvutas komisjon välja roheliste kohviubade maksumuse keskmise brutomarginaali eelkokkuleppe kehtivuse perioodi jaoks. Komisjon leidis, et brutomarginaal ajavahemikul 2011–2014, mis kajastas SMBV tasutava kohviubade hinna märkimisväärset tõusu võrreldes SCTC kantavate kuludega, ei peegeldanud turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust. Seega järeldas komisjon, et SMBV tasutava juurdehindluse näol, mille tulemusel vähenes ettevõtja registreeritud kasum ja ühtlasi ettevõtja maksubaas, oli tegemist valikulise eelisega (vaidlustatud otsuse põhjendused 342–361).

47 Teisena leidis komisjon samuti oma põhiarutluskäigu raames, mille eesmärk oli tõendada, et eelkokkulepe moodustas erandi Madalmaade äriühingu tulumaksu üldisest süsteemist, kuid täiendavalt eelnevates punktides 42–46 esitatud kriitilistele märkustele, et isegi kui eeldada, et tehingupõhise tootluse meetodit võiks pidada asjakohaseks meetodiks SMBV saadud kasumi kindlaksmääramiseks, on igal juhul kasutatud siirdehinnaaruandes tehingupõhise tootluse meetodit valesti. Komisjon järeldas, et kuna selle meetodi kasutamisel ei saadud reaalturuväärtusele vastavat väärtust, ei oleks Madalmaade maksuhaldur tohtinud sellega eelkokkuleppes nõustuda (vaidlustatud otsuse põhjendused 362–408).

48 Esiteks leidis komisjon, et siirdehinnaaruandes on SMBV ekslikult liigitatud kõige vähem keerukaks üksuseks, mis on seetõttu võetud tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel „hinnatavaks osapooleks“. Komisjon märkis seevastu, et SMBV oleks tulnud määratleda kõige keerukama üksusena,

kuna ühelt poolt täitis Alki vaid piiratud funktsioone, ja teiselt poolt lisaks sellele, et SMBV täitis peale röstimisega seotud funktsioonide veel teisi funktsioone, ei olnud see funktsioon mitte rutiinne tegevus, vaid olulise tähtsusega tegevus (vaidlustatud otsuse põhjendused 362–377).

49 Teiseks leidis komisjon, et siirdehinnaaruandes kasutatud kasumlikkuse näitaja, see tähendab tegevuskulud, ei olnud asjakohane. Komisjoni väitel on Starbucksi kontserni maksunõustaja ekslikult leidnud, et SMBV põhifunktsioon on röstimine, mitte edasimüük ja turustamine. Komisjon järeldas seetõttu, et SMBV registreeritud müügi kasutamine kasumlikkuse näitajana oli asjakohasem ja oleks suurendanud SMBV tegevuse eest makstavat tasu. Selle järelduse toetuseks arvutas komisjon kasumlikkuse määra, lähtudes sõltumatute ettevõtjate rühmast, kes tegelevad samalaadse edasimüügi- ja röstimistegevusega kui SMBV. Komisjon järeldas pärast võrdlust kontserni ainsa teise kontserni jaoks röstimistegevusega tegeleva ettevõtja, Starbucks Manufacturing Corporationiga (edaspidi „SMC“), et SMC tootlus oli [*konfidentsiaalne*] korda suurem kui eelkokkuleppes kajastatud SMBV tootluse määr (vaidlustatud otsuse põhjendused 379–400).

50 Kolmandaks leidis komisjon, et isegi kui eeldada, et tegevuskulud on asjakohane kasumlikkuse näitaja SMBV siirdehindade arvutamiseks, ei võimalda maksunõustaja siirdehinnaaruandes tehtud kaks korrigeerimist mingil juhul saavutada turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust. Komisjon pidas sobimatuks ühelt poolt „käibekapitali korrigeerimist“ ja teiselt poolt selle ettevõtja kulude, mida *Euroopa Liidu Teatajas* avaldatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 300 nimetati „mitteseotud tootmisettevõtjaks 1“ (edaspidi „mitteseotud tootmisettevõtja 1“), väljajätmist kasumlikkuse näitajana kasutatavast kulubaasist (vaidlustatud otsuse põhjendused 401–408).

51 Komisjon järeldas, et Madalmaade maksuhalduri heakskiidetud metoodika, mille kohaselt SMBV kasum, mis ületab [*konfidentsiaalne*]% tegevuskuludest, tuli maksta litsentsitasuna Alkile, ei olnud kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega ning tõi kaasa SMBV maksukoormuse vähenemise.

52 Eelnevast tuleneb seega, et Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemi analüüsimisel tõi komisjon välja kuus viga, mis võimaldasid järeldada, et vaadeldaval juhul anti valikuline eelis. Selle analüüsi puhul tuleb kolme esimest viga käsitada põhiseisukohaga hõlmatavate vigadena ning ülejäänud kolme vea puhul on tegemist täiendava seisukohaga hõlmatavate vigadega, mis on üksteist täiendavad.

53 Seoses põhiseisukohaga hõlmatavate vigadega leiab komisjon konkreetsemalt, et eelkokkuleppes heaks kiidetud meetod erineb meetodist, mis oleks võimaldanud saada reaalturuväärtuse põhimõtte kohase ning turupõhisele tulemusele lähedase usaldusväärse tulemuse, kuna:

– tehingupõhise tootluse meetodi valik oli ekslik ja siirdehinnaaruandes ei käsitletud kontsernisisest tehingut, mille jaoks eelkokkulepet tegelikult taotleti ja mille jaoks see anti (edaspidi „esimene arutluskäik“);

– ühelt poolt ei kasutatud eelkokkuleppes meetodit, mis oleks taganud selle, et SMBV Alkile makstav litsentsitasu vastaks reaalturuväärtuse põhimõttele; SMBV Alkile makstava litsentsitasu suuruse kindlaksmääramiseks oleks tulnud kasutada võrreldava kontrollimata hinna meetodit; selle meetodi kohaldamisel oleks litsentsitasu pidanud võrduma nulliga (edaspidi „teine arutluskäik“);

– teiselt poolt ei käsitletud eelkokkuleppes seda, kas roheliste kohviubade ostuhind vastas reaalturuväärtuse põhimõttele; see hind oli ülehinnatud (edaspidi „kolmas arutluskäik“).

54 Seoses täiendava seisukohaga hõlmatavate vigadega leidis komisjon, et isegi kui eeldada, et tehingupõhise tootluse meetodit võiks pidada asjakohaseks meetodiks SMBV saadava kasumi kindlaksmääramiseks, on siirdehinnaaruandes tehingupõhise tootluse meetodit kasutatud valesti. Sellega seoses märkis komisjon järgmist:

– eelkokkuleppes heaks kiidetud meetod erineb meetodist, mis oleks võimaldanud saada reaalturuväärtuse põhimõttele vastava ning turupõhisele tulemusele lähedase usaldusväärse tulemuse, kuna SMBV määratleti ekslikult kui „kõige vähem keerukas üksus“, mis on seetõttu võetud tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel hinnatavaks osapooleks (edaspidi „neljas arutluskäik“);

– teise võimalusena, eelkokkuleppes heaks kiidetud meetod ei võimaldanud saada reaalturuväärtuse põhimõttele vastavat ning turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust, kuna SMBV ülesandeid analüüsiti vääralt ning tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks ei olnud asjakohane (edaspidi „viies arutluskäik“);

– kolmanda võimalusena, eelkokkuleppes heaks kiidetud meetod ei võimaldanud saada reaalturuväärtuse põhimõttele vastavat ning turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust, kuna juurdehindluse korrigeerimine ei olnud asjakohane (edaspidi „kuues arutluskäik“).

55 Kolmandana leidis komisjon oma teise võimalusena esitatud arutluskäigus, mille kohaselt eelkokkuleppe puhul oli tegemist erandiga äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõikest 1 ning siirdehindade määrusest, et isegi kui eeldada, et asjakohaseks võrdlusraamistikuks ei ole mitte äriühingu tulumaksu üldised eeskirjad, vaid, nagu väidavad Madalmaade ametiasutused, üksnes sätted, millega võetakse Madalmaade õigusesse reaalturuväärtuse põhimõte, st äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõige 1 ning siirdehindade määrus, oleks eelkokkuleppe puhul, milles on heaks kiidetud SMBV kasumi kindlaksmääramiseks selline meetod, mis ei anna reaalturuväärtusele vastavat tulemust, ikkagi tegemist erandiga sellisest võrdlussüsteemist. Selles küsimuses osutas komisjon oma analüüsile seoses Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemiga ning eespool punktides 52–54 esitatud kuuele arutluskäigule (edaspidi „piiratud võrdlusraamistikuga seotud põhjendused“) (vaidlustatud otsuse põhjendused 409–412).

56 Seoses eespool punktis 34 esitatud maksumeetmete valikulisuse analüüsi kolmanda etapiga leidis komisjon, et erandi tegemine võrdlussüsteemist ei ole põhjendatud. Sellega seoses märkis komisjon, et ei Madalmaade ametiasutused ega Starbucks ei ole esitanud SMBV valikulise kohtlemise kohta ühtegi võimalikku põhjendust, ehkki sellise põhjendamise kohustus neil lasub. Lisaks sellele märkis komisjon, et ta ei ole tuvastanud ühtegi võimalikku põhjendust (vaidlustatud otsuse põhjendused 413–414).

57 Komisjon järeldas, et SMBV eelkokkuleppega anti SMBV-le valikuline eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuna selles kiideti heaks SMBV-le kasumi jaotamise meetod, mille tulemust ei saa pidada turupõhisele tulemusele lähedaseks usaldusväärseks tulemuseks kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega. Komisjoni väitel vähenes selle tõttu SMBV maksukoormus esiteks Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemi seisukohast võrreldes sõltumatute ettevõtjatega ning teiseks äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõike 1 ja siirdehindade määruse seisukohast võrreldes teiste integreeritud ettevõtjatega (vaidlustatud otsuse põhjendused 415–416).

58 Seetõttu järeldas komisjon, et eelkokkuleppe puhul on tegemist riigiabiga (vaidlustatud otsuse põhjendused 422 ja 423).

59 Komisjon leidis seejärel, et SMBV-le antud abi oli siseturuga kokkusobimatu. Madalmaade Kuningriik ei esitanud nimelt ühtegi ELTL artikli 107 lõigetes 2 ja 3 nimetatud kokkusobivuse põhjendust. Seega ei saa kõnealust abi, mida tuleb käsitada tegevusabina, üldjuhul pidada siseturuga kokkusobivaks (vaidlustatud otsuse põhjendused 431–434).

60 Lisaks sellele tõdes komisjon, et Madalmaade Kuningriik ei ole talle ELTL artikli 108 lõike 3 kohaselt teatanud ühestki eelkokkuleppele vastavast kavast ega ole seega järginud selles artiklis kehtestatud rakendamiskeeldu. Seega saab tegemist olla üksnes ebaseadusliku riigiabiga, mida anti kõnealust sätet rikkudes (vaidlustatud otsuse põhjendused 435 ja 436).

61 Veel täpsustas komisjon, et teave, millel tema otsus põhineb, oli Madalmaade maksuhaldurile eelkokkuleppe vastuvõtmise ajal kättesaadav. Seoses roheliste kohviubade maksumusega lisas komisjon, et siirdehinnaaruandes ei analüüsitud hinda, mida SCTC roheliste kohviubade ostulepingu alusel SMBV-lt küsis, ning kui seda tehingut oleks eelkokkuleppes analüüsitud 2008. aastal, et teha kindlaks selle tehingu reaalturuväärtuse põhimõttele vastav hind, ei oleks eelkokkulepe võimaldanud roheliste kohviubade hinnatõusu 2011. aastal (vaidlustatud otsuse põhjendused 424–427).

62 Ühtlasi määratles komisjon abisaajatena nii SMBV kui Starbucksi kontserni tervikuna, tuues põhjenduseks, et nad moodustavad ühe majandusüksuse (vaidlustatud otsuse põhjendused 417–419).

c) Abi tagasinõudmine

63 Vaidlustatud otsuse 10. osas „Sissenõudmine“ märkis komisjon esiteks, et tal ei ole kohustust määrata täpselt kindlaks tagasinõutava abisumma suurus, vaid ta peab üksnes andma otsuse adressaadile piisava teabe, mis võimaldab adressaadil iseseisvalt kindlaks määrata tagasinõutava summa suurus. Vaadeldaval juhul leidis komisjon, et kuna litsentsitasu suurus peab võrduma nulliga, oleks SMBV maksustatava kasumi arvutamiseks tulnud kasutada SMBV raamatupidamislikku kasumit. Lisaks sellele oleks seda kasumit tulnud suurendada roheliste kohviubade eest tegelikult makstud hinna ja selle hinna, mida oleks tulnud maksta, vahelise erinevuse võrra. Sellega seoses leiab komisjon, et kohviubade ostul vastab reaalturuväärtusele vastav hind SCTC puhul [*konfidentsiaalne*]% suurusele brutomarginaalile. Komisjon täpsustas seejärel, et tagasinõutav abisumma võrdub sellise hinna alusel tasutavate maksude ja eelkokkuleppe alusel tegelikult makstud summa vahega (vaidlustatud otsuse põhjendused 442–448).

64 Teiseks leidis komisjon, et kõigepealt peaks Madalmaade Kuningriik abi tagasi nõudma SMBV-lt ja kui SMBV-l ei ole võimalik abi tagasi maksta, peaks Madalmaade Kuningriik abi tagasi nõudma Starbucks Corp-ilt, kuna see on Starbucksi kontserni kontrolliv ettevõtja (vaidlustatud otsuse põhjendus 449).

d) Kokkuvõte

65 Kokkuvõttes leidis komisjon, et Madalmaade Kuningriik on eelkokkuleppega andnud SMBV-le ja Starbucksi kontsernile ebaseaduslikku riigiabi, rikkudes ELTL artikli 108 lõiget 3, Madalmaade Kuningriik peab 13. juuli 2015. aasta nõukogu määruse (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL] artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9), artikli 16 kohaselt abi tagasi nõudma SMBV-lt ja kui SMBV ei maksa abi täies mahus tagasi, tuleb see tagasi nõuda Starbucks Corp-ilt (vaidlustatud otsuse põhjendus 450).

66 Vaidlustatud otsuse resolutsioon on järgmine:

„*Artikkel 1*

Siirdehindade eelkokkulepe, mille Madalmaad[e Kuningriik] sõlmis 28. aprillil 2008 ettevõtjaga [SMBV] ja mis võimaldab viimasel määrata oma äriühingu tulumaksu kohustuse Madalmaades igal aastal kümne aasta jooksul, kujutab endast Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses abi, mis on siseturuga kokkusobimatu ja mida Madalmaad[e Kuningriik] and[is] ebaseaduslikult, rikkudes aluslepingu artikli 108 lõiget 3.

Artikkel 2

Madalmaad[e Kuningriik] on kohustatud artiklis 1 osutatud siseturuga kokkusobimatu ja ebaseadusliku abi ettevõtjalt [SMBV] sisse nõudma.

Ettevõtjalt [SMBV] esimeses lõigus osutatud sissenõudmise tulemusel sissenõudmata abi tuleb sisse nõuda ettevõtjalt Starbucks [Corp.]

Tagasimakstavatelt summadelt arvestatakse intressi alates kuupäevast, mil need anti abisaajate käsutusse, kuni nende täieliku tagasimaksmiseni.

Intressid arvutatakse liitintressina vastavalt määruse (EÜ) nr 794/2004 V peatükile.

Artikkel 3

Artiklis 1 osutatud abi nõutakse tagasi viivitamata ja tõhusalt.

Madalmaad[e Kuningriik] taga[b] käesoleva otsuse täitmise nelja kuu jooksul alates selle teatavaks tegemisest.

Artikkel 4

Madalmaad[e Kuningriik] esita[b] komisjonile kahe kuu jooksul pärast käesolevast otsuse teatavaks tegemist teabe abi täpse summa arvutamiseks kasutatud meetodi kohta.

Madalmaad[e Kuningriik] teavita[b] komisjoni käesoleva otsuse täitmiseks võetud riiklike meetmete elluviimisest, kuni artiklis 1 osutatud abi on täielikult tagasi makstud. [Ta] esita[b] komisjoni taotlusel viivitamata teabe käesoleva otsuse täitmiseks juba võetud ja kavandatud meetmete kohta.

[…]“.

II. Menetlus ja poolte nõuded

A. Menetluse kirjalik osa kohtuasjas T-760/15

67 Madalmaade Kuningriik esitas 23. detsembril 2015 kohtuasjas T-760/15 Üldkohtu kantseleile hagiavalduse. Komisjon esitas kostja vastuse 30. märtsil 2016. Repliik ja vasturepliik esitati vastavalt 14. juunil 2016 ja 9. septembril 2016.

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras menetlemine

68 Üldkohtu kantseleile 20. juunil 2016 esitatud dokumendiga palus Madalmaade Kuningriik, et kohtuasja T-760/15 lahendaks laiendatud kohtukoosseis. Üldkohus kandis protokolli, et kodukorra artikli 28 lõike 5 kohaselt oli kohtuasi T-760/15 üle antud viiendale kojale laiendatud koosseisus.

69 Kuna Üldkohtu kodade koosseisu muudeti 26. septembril 2016 ja ettekandja-kohtunik kuulub nüüd Üldkohtu kodukorra artikli 27 lõike 5 alusel seitsmendasse kotta (laiendatud koosseisus), siis määrati kohtuasi T-760/15 sellele kojale.

70 Kuna ühel seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 26. aprilli 2017. aasta otsusega koja koosseisu täiendamiseks kotta Üldkohtu asepresidendi.

71 Ettekandja-kohtuniku ettepanekul otsustas seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president 12. detsembril 2017 kodukorra artikli 67 lõike 2 alusel menetleda kohtuasja T-760/15 eelisjärjekorras.

2. Menetlusse astumine

72 Üldkohtu kantseleile 6. aprillil 2016 saabunud dokumendiga esitas Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik avalduse kohtuasjas T-760/15 menetlusse astumiseks komisjoni nõuete toetuseks.

73 Üldkohtu kantseleile 7. aprillil 2016 esitatud dokumendiga esitas Iirimaa avalduse kohtuasjas T-760/15 menetlusse astumiseks Madalmaade Kuningriigi nõuete toetuseks.

74 Üldkohtu viienda koja president rahuldas 13. juuni 2016. aasta määrusega Ühendkuningriigi ja Iirimaa menetlusse astumise taotlused.

75 Üldkohtu kantseleile 9. novembril 2016 esitatud dokumendiga loobus Ühendkuningriik menetlusse astumast. Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president kustutas 12. detsembri 2016. aasta määrusega Ühendkuningriigi kohtuasjas T-760/15 menetlusse astujate hulgast.

3. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks

76 Üldkohtu kantseleile 26. veebruaril 2016 esitatud dokumendiga palus Madalmaade Kuningriik, et tema hagiavalduse ja selle teatud lisade osi käsitletaks avalikkuse suhtes konfidentsiaalsena.

77 Üldkohtu kantseleile 17. mail 2016 esitatud dokumendiga palus Madalmaade Kuningriik, et tema hagiavalduse ja selle teatud lisade, vaidlustatud otsuse ja kostja vastuse osi käsitletaks Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.

78 Üldkohtu kantseleile 17. mail 2016 esitatud dokumendiga palus komisjon, et kostja vastuse teatud osi käsitletaks Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.

79 Üldkohtu kantseleile 1. juulil 2016 esitatud dokumendiga palus Madalmaade Kuningriik, et tema repliigi ja selle teatud lisade osi käsitletaks Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.

80 Üldkohtu kantseleile 21. juulil 2016 esitatud dokumendiga teavitasid Madalmaad Üldkohut, et komisjoniga on saavutatud kokkulepe, mis hõlmab vaidlustatud otsuse avaldamiseks ettenähtud mittekonfidentsiaalset versiooni, ning teatasid, et nad muudavad kohtuasjas T-760/15 esitatud konfidentsiaalse käsitlemise avaldusi vastavalt sellele kokkuleppele.

81 Üldkohtu kantseleile 11. oktoobril 2016 esitatud dokumendiga palus Madalmaade Kuningriik, et vastutepliigi ja selle teatud lisade osi käsitletaks Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.

82 Pärast Iirimaa menetlusse astumise taotluse rahuldamist esitati talle üksnes menetlusdokumentide mittekonfidentsiaalsed versioonid, Iirimaa ei esitanud vastuväiteid tema suhtes konfidentsiaalsena käsitlemise taotluste kohta.

83 Ettekandja-kohtuniku ettepanekul võttis Üldkohtu seitsmes koda (laiendatud koosseisus) vastu kodukorra artiklis 89 sätestatud menetlust korraldava meetme, millega paluti Madalmaade Kuningriigil läbi vaadata konfidentsiaalsena käsitlemise taotlused, mis puudutavad eelkokkulepet, SMBV ja Alki vahel sõlmitud röstimislepingut, mida on nimetatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 142, ja siirdehinnaaruannet, et kõrvaldada teatud vasturääkivused nendes taotlustes. Madalmaade Kuningriik edastas nende dokumentide uued mittekonfidentsiaalsed versioonid ettenähtud tähtaja jooksul.

4. Poolte nõuded

84 Madalmaade Kuningriik palub Üldkohtul:

– tühistada vaidlustatud otsus;

– mõista kohtukulud kohtuasjas T-760/15 välja komisjonilt.

85 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagi kohtuasjas T-760/15 põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

– mõista kohtuasja T-760/15 kohtukulud välja Madalmaade Kuningriigilt.

86 Iirimaa palub Üldkohtul tühistada vaidlustatud otsus vastavalt Madalmaade Kuningriigi nõudele.

B. Menetluse kirjalik osa kohtuasjas T-636/16

87 Starbucks Corp. ja Starbucks Manufacturing Emea (edaspidi koos „Starbucks“) esitasid 5. septembril 2016 kohtuasjas T-636/16 Üldkohtu kantseleile hagiavalduse. Komisjon esitas kostja vastuse 16. märtsil 2017. Repliik ja vasturepliik esitati vastavalt 26. juunil ja 20. oktoobril 2017.

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras menetlemine

88 Üldkohtu seitsmenda koja ettepanekul otsustas Üldkohus 12. juulil 2017 kodukorra artikli 28 alusel suunata asi edasi laiendatud koosseisule.

89 Kuna ühel seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 1. augusti 2017. aasta otsusega koja koosseisu täiendamiseks kotta Üldkohtu asepresidendi.

90 Ettekandja-kohtuniku ettepanekul otsustas seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president 12. detsembril 2017 kodukorra artikli 67 lõike 2 alusel menetleda kohtuasja T-636/16 eelisjärjekorras.

2. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks

91 Üldkohtu kantseleile 7. aprillil 2017 esitatud dokumendiga, mis viidi nõuetega vastavusse 23. aprillil 2018 esitatud dokumendiga, palus Starbucks, et hagiavalduses, kostja vastuses, repliigis, vasturepliigis ja nende teatud lisade osades esitatud teavet käsitletaks Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.

3. Poolte nõuded

92 Starbucks palub Üldkohtul:

– tühistada vaidlustatud otsuse artiklid 1–4;

– teise võimalusena tühistada vaidlustatud otsuse artikli 2 lõige 1;

– mõista kohtukulud kohtuasjas T-636/16 välja komisjonilt.

93 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagi kohtuasjas T-636/16 põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

– mõista kohtukulud kohtuasjas T-636/16 välja Starbucksilt.

C. Kohtuasjade liitmine menetluse suulise osa huvides ja menetluse suuline osa

94 Üldkohtu kantseleile 23. veebruaril 2017 esitatud dokumendiga esitas Starbucks taotluse kohtuasjade T-760/15 ja T-636/16 liitmiseks menetluse suulise osa huvides.

95 7. juuni 2017. aasta otsusega otsustas Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president menetluse selles etapis kohtuasju T-760/15 ja T-636/16 mitte liita.

96 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) presidendi 8. mai 2018. aasta otsusega liideti kohtuasjad T-760/15 ja T-636/16 menetluse suulise osa huvides vastavalt kodukorra artiklile 68.

97 Ettekandja-kohtuniku ettepanekul otsustas Üldkohus avada menetluse suulise osa ning palus kodukorra artiklis 89 ette nähtud menetlust korraldavate meetmete raames pooltel vastata kirjalikele küsimustele. Pooled vastasid sellele menetlust korraldavale meetmele määratud tähtaja jooksul.

98 Üldkohtu kantseleile 7. ja 15. juunil 2018 esitatud dokumendiga palus Starbucks, et tema vastuses ja komisjoni vastuses menetlust korraldavale meetmele esitatud teatud teavet käsitletaks konfidentsiaalsena.

99 Üldkohtu kantseleile 8. juunil 2018 esitatud dokumendiga esitas Starbucks märkused kohtuistungi ettekande kohta.

100 Üldkohtu kantseleile 14. juunil 2018 esitatud dokumendiga esitas komisjon taotluse Starbucksi poolt kohtuistungi ettekande kohta esitatud märkuste toimikust eemaldamiseks.

101 Pärast seda, kui Iirimaa oli saanud üksnes eelnevates punktides 91, 98 ja 99 nimetatud dokumentide mittekonfidentsiaalsed versioonid, ei esitanud Iirimaa vastuväiteid tema suhtes konfidentsiaalsena käsitlemise taotluste kohta.

102 Üldkohtu kantseleile 26. juunil 2018 esitatud dokumendiga palus Starbucks luba kasutada kohtuistungi käigus tehnilisi vahendeid ning võimalust pöörduda kohtuistungi käigus eksperdi poole. Kohtuistungil paluti komisjonil esitada suuliselt märkused selle taotluse kohta ning komisjon palus samuti luba kasutada kohtuistungi käigus tehnilisi vahendeid.

103 Poolte suulised avaldused ja Üldkohtu küsimustele antud vastused kuulati ära poolte taotletud tehnilisi vahendeid kasutades 2. juuli 2018. aasta kohtuistungil.

104 Kohtuistungil kuulati ära poolte seisukohad kohtuasjade T-760/15 ja T-636/16 võimaliku liitmise kohta kohtuotsuse huvides, Üldkohus kandis need seisukohad kohtuistungi protokolli.

III. Õiguslik käsitlus

105 Käesoleva hagiavalduse läbivaatamiseks tuleb alguses enne poolte esitatud sisuliste väidete analüüsimist käsitleda poolte tõstatatud teatud menetlusküsimusi.

A. Menetlusküsimused

106 Seoses vaadeldaval juhul tõstatatud menetlusküsimustega tuleb esmajoones käsitleda käesolevate kohtuasjade võimalikku liitmist kohtuotsuse huvides. Seejärel tuleb hinnata komisjoni taotlust eemaldada toimikust Starbucksi 8. juuni 2018. aasta märkused kohtuistungi ettekande kohta. Viimaks tuleb analüüsida komisjoni vaidlustatud lisa A.7 vastuvõetavust kohtuasjas T-760/15.

1. Käesolevate kohtuasjade liitmine kohtuotsuse huvides

107 Kodukorra artikli 19 lõike 2 kohaselt esitas Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president tema pädevuses oleva otsuse kohtuasjade T-760/15 ja T-636/16 liitmiseks kohtuotsuse huvides Üldkohtu seitsmendale kojale (laiendatud koosseisus).

108 Kohtuistungil kuulati ära poolte seisukohad kohtuasjade võimaliku liitmise kohta kohtuotsuse huvides ning leiti, et kohtuasjad T-760/15 ja T-636/16 tuleb nende omavahelise seotuse tõttu kohtuotsuse huvides liita.

2. Taotlus eemaldada toimikust Starbucksi märkused kohtuistungi ettekande kohta

109 14. juuni 2018. aasta kirjaga palus komisjon Üldkohtul eemaldada kohtuasjade T-760/15 ja T-636/16 toimikust Starbucksi 8. juuni 2018. aasta kiri (vt eespool punkt 100), kuna see sisaldas märkusi kohtuistungi ettekande kohta, põhjendusel, et sellised märkused ei ole ette nähtud ei kodukorra ega kodukorra praktiliste rakendussätetega.

110 Ühelt poolt tuleb meenutada, et 13. juuni 2018. aasta otsusega otsustas Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president lisada kohtutoimikusse Starbucksi 8. juuni 2018. aasta kirja. Teiselt poolt tuleb meenutada, et ainult Üldkohus on pädev otsustama vajaduse üle lisada kohtutoimikusse kodukorras mitte ette nähtud dokumente. Seetõttu tuleb komisjoni taotlus eemaldada 8. juuni 2018. aasta kiri toimikust tagasi lükata.

111 Siiski ei või kodukorra artikli 84 lõike 1 kohaselt menetluse käigus esitada uusi väiteid, kui need ei tugine menetluse õiguslikele ja faktilistele asjaoludele, mis on ilmsiks tulnud menetluse käigus.

112 Kuivõrd Starbucks ei ole esitanud ühtegi põhjendust oma 8. juuni 2018. aasta kirjas esitatud argumentide hilise esitamise kohta, tuleb need, nagu väidab komisjon, tagasi lükata vastuvõetamatuse tõttu, kuna need argumendid lähevad kaugemale lihtsatest märkustest konfidentsiaalsuse ja kohtuistungi ettekande õigsuse kohta ning muudavad hagiavalduses esitatud väiteid.

3. Hagiavalduse lisa A.7 vastuvõetavus kohtuasjas T-760/15

113 Komisjon ei nõustu hagiavalduse lisa A.7 vastuvõetavusega kohtuasjas T-760/15; see lisa hõlmab Starbucksi kontserni ja teatud kolmandate isikute vahel sõlmitud lepingute toimimise mõningate aspektide lühivõrdlust. Komisjoni väitel peavad olulised faktilised ja õiguslikud asjaolud, millel hagiavaldus põhineb, olema selleks, et neid saaks käsitada vastuvõetavatena, vähemalt kokkuvõtlikult, kuid sidusalt ja arusaadavalt esitatud hagiavalduse enda tekstis. See tingimus ei ole käesoleval juhul täidetud.

114 Tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklile 21 ja Üldkohtu kodukorra artikli 76 punktile d tuleb hagiavalduses märkida hagi ese, esitatud väited ja argumendid ning anda kokkuvõtlik ülevaade neist väidetest. See teave peab olema piisavalt selge ja täpne, et kostja saaks ette valmistada kaitse ja Üldkohus lahendada hagi vajaduse korral ilma täiendava teabeta. Hagi vastuvõetavuse eeldusena peavad põhilised faktilised ja õiguslikud asjaolud, millele hagi tugineb,

vähemalt kokkuvõtlikult, kuid sidusalt ja arusaadavalt nähtuma hagiavalduse tekstist endast. Kuigi teatavate punktide osas saab hagiavalduse teksti toetada ja täiendada viidetega hagiavaldusele lisatud dokumentide osadele, ei saa üldine viide teistele dokumentidele, isegi kui need on hagiavaldusele lisatud, põhjendada selliste sisuliste õiguslike argumentide puudumist, mis eespool nimetatud sätete kohaselt peavad olema esitatud hagiavalduses. Lisasid võib arvesse võtta ainult niivõrd, kuivõrd need toetavad või täiendavad väiteid või argumente, mida pooled on oma menetlusdokumentides sõnaselgelt väljendanud, ja niivõrd, kuivõrd on võimalik täpselt kindlaks teha, millised on nendes sisalduvad selliseid väiteid või argumente toetavad või täiendavad elemendid. Peale selle ei ole lisadest hagi alusena käsitletavate väidete ja argumentide väljaotsimine ja kindlakstegemine Üldkohtu ülesanne, kuna lisadel on üksnes tõenduslik ja abistav funktsioon (vt 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Fresh Del Monte Produce *vs.* komisjon, T-587/08, EU:T:2013:129, punktid 268–271 ja seal osutatud kohtupraktika).

115 Vaadeldaval juhul tuleb märkida, et seoses Starbucksi kontserni ning kontserniväliste kohviubade röstijate ja kohvitoodete tootjate vahel sõlmitud lepingutega väidab Madalmaade Kuningriik, et kohtuasja T-760/15 hagiavalduse lisa A.7 hõlmab „lepingute puhul komisjoni esitatud võrdluspunktide lühiülevaadet […], milles tuuakse välja kolm osutatud erinevust“. Samas esitab Madalmaade Kuningriik kohtuasja T-760/15 hagiavalduse punktides 140–155 põhjused, mis näitavad tema väitel, et lepingud, millele komisjon osutab oma vaidlustatud otsuses, ei ole võrreldavad Alki ja SMBV vahelise lepingulise suhtega.

116 Sellega seoses tuleb tõdeda, et kõik kohtuasja T-760/15 hagiavalduse lisas A.7 esitatud argumendid tulenevad piisavalt selgelt ja täpselt kohtuasja T-760/15 hagiavalduse punktidest 140–155. Seega oleks komisjon olnud ka ilma kohtuasja T-760/15 hagiavalduse lisata A.7 suuteline ette valmistama oma kaitse ning Üldkohus saaks hagiavalduse lahendada. Ainus kohtuasja T-760/15 hagiavalduse A.7 lisaväärtus seisneb seega selles, et see näitab, millised on konkreetsed lepingud, mida Madalmaade Kuningriigi vastavad argumendid puudutavad, kui ta osutab hagiavalduse punktides 140–155 „enamikule“ või „suuremale osale“ kõnealustest lepingutest.

117 Seega tuleb tagasi lükata komisjoni argument mille kohaselt kohtuasja T-760/15 hagiavalduse lisa A.7 tuleb vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata.

B. Esitatud väited ja käesolevate hagiavalduste läbivaatamise struktuur

118 Kohtuasjades T-760/15 ja T-636/16 esitatud hagiavaldustes nõutakse vaidlustatud otsuse tühistamist selles osas, milles selle otsusega kvalifitseeritakse eelkokkulepe riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, ning selles osas, milles sellega kohustatakse tagasi nõudma summad, mida Madalmaade Kuningriik ei ole SMBV-lt äriühingu tulumaksuna sisse nõudnud.

119 Oma hagiavalduste toetuseks esitavad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks vastavalt viis ja kaks väidet, mis suures osas kattuvad.

120 Kohtuasjas T-760/15 esitatud hagi esimeses väites ning kohtuasjas T-636/16 esitatud hagi esimese väite esimeses osas seavad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks kahtluse alla komisjoni tehtud eelkokkulepet käsitleva valikulisuse analüüsi. Konkreetsemalt väidavad nad, et komisjon on valinud eelkokkuleppe valikulisuse hindamiseks ebaõige võrdlusraamistiku.

121 Kohtuasja T-760/15 teises, kolmandas ja neljandas väites ning kohtuasja T-636/16 esimese väite teises osas kinnitavad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks, et komisjoni analüüs, mille kohaselt eelkokkuleppega antakse SMBV-le eelis, on ekslik.

122 Konkreetsemalt tuginevad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks kohtuasja T-760/15 teises väites ja kohtuasja T-636/16 esimese väite teises osas sisuliselt ELTL artikli 107 rikkumisele, mis seisneb väidetavalt selles, et komisjon on ekslikult käsitlenud eelise olemasolu liidu õigusele omase reaalturuväärtuse põhimõtte seisukohast ning on seetõttu rikkunud liikmesriikide maksuautonoomiat.

123 Kohtuasja T-760/15 kolmandas väites ja kohtuasja T-636/16 esimese väite kolmandas osas ja teise väite esimeses, teises, neljandas ja viiendas osas tuginevad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks sisuliselt ELTL artikli 107 rikkumisele, mis seisneb selles, et komisjon on väidetavalt ekslikult leidnud, et tehingupõhise tootluse meetodi valimine siirdehindade kindlaksmääramiseks kujutab endast eelist. Madalmaade Kuningriik ja Starbucks vaidlevad sisuliselt vastu komisjoni põhilisele arutluskäigule, mille kohaselt sai SMBV maksusoodustuse ja mida kirjeldatakse vaidlustatud otsuse põhjendustes 255–361. Need väited on seotud eespool punktis 53 nimetatud esimese kuni kolmanda arutluskäiguga.

124 Kohtuasja T-760/15 neljandas väites ja kohtuasja T-636/16 teise väite kolmandas osas tuginevad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks ELTL artikli 107 rikkumisele, mis seisneb selles, et komisjon on väidetavalt ekslikult leidnud, et eelkokkuleppega heaks kiidetud tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisviisiga antakse SMBV-le eelis. Need väited on seotud eespool punktis 54 nimetatud neljanda kuni kuuenda arutluskäiguga.

125 Kohtuasja T-760/15 viiendas väites tugineb Madalmaade Kuningriik hoolsuskohustuse põhimõtte rikkumisele.

126 Seoses Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi esitatud väidete analüüsiga tuleb esmalt analüüsida väidet, millega vaidlustatakse reaalturuväärtuse põhimõtte olemasolu sellisel kujul, nagu komisjon seda vaidlustatud otsuses kirjeldab. Seejärel tuleb hinnata väiteid, millega vaidlustatakse see, et komisjon on eelnevates punktides 53 ja 54 esitatud esimese kuni kuuenda arutluskäigu abil tõendanud, et eelkokkulepe moodustab erandi Madalmaade äriühingute tulumaksu üldisest süsteemist ning annab SMBV-le eelise ELTL artikli 107 tähenduses. Lisaks sellele tuleb analüüsida väidet, milles vaieldakse vastu sellele, et komisjon on oma arutluskäigus, mis on tehtud eespool punktis 55 kirjeldatud piiratud võrdlusraamistiku alusel, tõendanud, et eelkokkulepe moodustab erandi piiratud võrdlusraamistikust, mille moodustavad äriühingu tulumaksu seaduse artikkel 8b ja siirdehindade määrus, ning annab SMBV-le eelise ELTL artikli 107 tähenduses. Lõpuks, juhul kui eelise olemasolu analüüs toob kaasa kõnealuste väidete tagasilükkamise, tuleb hinnata väiteid, mille kohaselt ei ole vaidlustatud meede valikuline ning on rikutud hoolsuskohustust.

127 Sellega seoses tuleb lisaks meenutada, et kohtupraktika kohaselt on riigiabiks kvalifitseerimiseks tarvis, et oleks täidetud kõik ELTL artikli 107 lõikes 1 nimetatud tingimused. Selleks et meetme saaks kvalifitseerida riigiabiks selle sätte tähenduses, peab esiteks olema tegemist riigi sekkumisega või abi andmisega riigi ressurssidest, teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust, kolmandaks peab see andma abisaajale valikulise eelise ja neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

128 Nagu ilmneb punktides 118–125 esitatud väidetest, ei vaidlusta Madalmaade Kuningriik ja Starbucks vaadeldaval juhul komisjoni antud hinnangut seoses riigiabiks kvalifitseerimise kahe esimese ja neljanda tingimusega. Nad ei väljenda vastuseisu sellele, et juhul kui komisjon tõendab, et eelkokkuleppega antakse maksusoodustus, on selle puhul tegemist riigi sekkumisega või riigi ressursside kasutamisega ning et see meede võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust ning kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi. Kohtuasjas T-760/15 esitatud nelja esimese väitega seatakse sisuliselt kahtluse alla komisjoni seisukoht, mille kohaselt eelkokkuleppega antakse SMBV-le valikuline eelis.

129 Lisaks sellele, seoses valikulise eelise tõendamisega tuleb märkida, et komisjoni lähenemine, mis seisnes eelise kriteeriumi ja valikulisuse kriteeriumi samaaegses hindamises, ei ole iseenesest ekslik, kuna hinnatakse nii eelise olemasolu kui ka selle valikulisust. Samas peab Üldkohus asjakohaseks analüüsida kõigepealt seda, kas komisjon võis õiguspäraselt järeldada eelise olemasolu enne seda, kui ta vastaval juhul hindas küsimust, kas seda eelist võib käsitada valikulisena.

130 Seejärel tuleb analüüsida Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi argumente, mille kohaselt ei ole eelkokkuleppega SMBV-le antud eelist ELTL artikli 107 tähenduses.

C. Reaalturuväärtuse põhimõtte olemasolu riigiabi kontrolli valdkonnas ja liikmesriikide maksuautonoomia põhimõtte järgimine

131 Madalmaade Kuningriigi teise väite kohaselt on komisjon teinud vea, tuues välja liidu õigusele omase reaalturuväärtuse põhimõtte ning käsitades seda riigiabi olemasolu hindamise kriteeriumina. Starbucks esitab sisuliselt samad etteheited oma esimese väite teises osas.

132 Esiteks väidab Madalmaade Kuningriik, et 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), millele komisjon tugineb, et tuua välja liidu õigusele omane reaalturuväärtuse põhimõte, ei võimalda tuletada sellise põhimõtte olemasolu. Lisaks sellele ei ole komisjon ära märkinud õiguslikku alust, millele tuginedes ta määratles reaalturuväärtuse põhimõtte olemasolu liidu õiguses, ega täpsustanud selle põhimõtte sisu. Starbucks lisab, et vaatamata asjaolule, et ELTL artikli 107 järgimise puhul on tõepoolest tegemist liikmesriikide maksuautonoomia piiriga, on komisjon ületanud volitusi, mis on talle ELTL artikliga 107 antud. Starbucks heidab komisjonile ette seda, et komisjon on võrdse kohtlemise põhimõtte kattevarju all väidetavalt asendanud Madalmaade maksuõiguse eeskirjad autonoomselt tuletatud siirdehindade valdkonna põhimõttega ning on sellega kehtestanud sisulised maksuõiguse eeskirjad.

133 Teiseks väidab Madalmaade Kuningriik, et komisjonil ei olnud õigust hinnata eelkokkulepet liidu õigusele omasest reaalturuväärtuse põhimõttest lähtudes, kuna riigiabi kontrollimiseks on asjakohased üksnes asjasse puutuva liikmesriigi riigisisesed õigus- ja haldusnormid. Konkreetsemalt väidab Madalmaade Kuningriik, et eelise olemasolu saab analüüsida üksnes lähtudes finantskoormusest, mis lasub tavapäraselt ettevõtja eelarvel riigisisese õiguse alusel ja mitte lähtudes liidu õigusele omasest reaalturuväärtuse põhimõttest. Starbucks lisab, et komisjon ei võtnud arvesse Madalmaade õigust ning tema arutluskäik põhineb siirdehindadega seotud küsimustes Madalmaade eeskirjadest lahknevatel või isegi nendega vastandlikel seisukohtadel.

134 Iirimaa märgib kõigepealt, et komisjon, kelle kohustus on tuvastada erand, ei võrrelnud Starbucksi olukorda ühegi teise maksukohustuslase omaga, vaid püüdis kohaldada üksnes reaalturuväärtuse põhimõtet. Seejärel väidab Iirimaa, et komisjonil ei ole õigust nõuda selliste eeskirjade kohaldamist, mida ei ole kunagi riigisisesesse süsteemi võetud. Seega tähendab maksustamise valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõte liikmesriikide autonoomia ja suveräänsuse rikkumist. Viimaks kinnitab Iirimaa, et 22. juuni 2006. aasta kohtuotsuses Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) ei toodud esile liidu õigusele omast reaalturuväärtuse põhimõtet, kuivõrd selles kohtuotsuses käsitletaval juhul oli ühelt poolt reaalturuväärtuse põhimõte võetud Belgia õigusesse ja teiselt poolt osutati kohtuotsuses OECD suunistele, mis on üle võetud Belgia riigisisesesse õigusesse.

135 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu. Komisjon väidab eeskätt, et ta analüüsis valikulise eelise olemasolu, lähtudes riigisisese õiguse alusel kindlaksmääratud võrdlusraamistikust ja mitte lähtudes reaalturuväärtuse põhimõttest. Vaidlustatud otsusest ilmneb nimelt selgelt, et eelise olemasolu analüüs põhines võrdlusel maksukoormusega, mis oleks pidanud harilikult SMBV-l lasuma Madalmaade äriühingu tulumaksu tavapärase korra alusel.

136 Kõnealuse väitega heidavad seega Madalmaade Kuningriik ja Starbucks komisjonile sisuliselt ette seda, et ta on liikmesriikide maksuautonoomiat eirates määratlenud liidu õigusele omase reaalturuväärtuse põhimõtte ning on hinnanud eelkokkulepet ainult sellest põhimõttest lähtudes, jättes arvesse võtmata Madalmaade õiguse.

137 Ennekõike tuleb märkida, et muu hulgas vaidlustatud otsuse põhjendustest 252, 267 ja 408 tuleneb, et analüüs, mis on tehtud reaalturuväärtuse põhimõtte alusel, nagu komisjon vaidlustatud otsuses seda kirjeldab, kuulub valikulise eelise raames tehtud põhianalüüsi alla. Nagu on selgitatud eespool punktis 35, oli selle põhianalüüsi eesmärk hinnata, kas eelkokkulepe moodustab erandi Madalmaade äriühingu tulumaksu üldisest süsteemist. Sellega seoses tuleb märkida, et komisjon on vaidlustatud otsuse põhjendustes 232–244 eelnevalt tõdenud, et Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemi eesmärk on maksustada kõikide Madalmaades asutatud äriühingute kasumit, sõltumata sellest, kas tegemist on integreeritud või integreerimata äriühingutega, ning et seda eesmärki silmas pidades on mõlemat liiki äriühingud sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

138 Seoses reaalturuväärtuse põhimõtte määratlusega on komisjon vaidlustatud otsuse punktides 258 ja 261 kinnitanud, et selle põhimõtte kohaselt peavad kontsernisiseste tehingutega seotud tasud olema samaväärsed sõltumatute ettevõtjate vahel kokkulepitud tehingute tasudega. Komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 262 lisanud, et kõnealuse põhimõtte eesmärk on tagada, et kontserni kuuluvate ettevõtjate vahelisi tehinguid käsitletakse maksustamisel selliselt, et lähtutakse kasumi summast, mis oleks tekkinud, kui samu tehinguid oleksid teinud sõltumatud ettevõtjad. Komisjon on kohtuistungil ka väitnud, et reaalturuväärtuse põhimõte on tema arvates vahend selleks, et hinnata kontsernisiseste tehingute hinnataset, Üldkohus on selle väite kandnud kohtuistungi protokolli.

139 Seoses reaalturuväärtuse põhimõtte õigusliku olemusega leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 264, et kontserni kuuluvate ettevõtjate suhtes kohaldatud maksumeetmete hindamisel vastavalt ELTL artiklile 107 tuleb tingimata rakendada reaalturuväärtuse põhimõtet, olenemata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte oma õigussüsteemi inkorporeerinud või mitte. Komisjon täpsustas, et tema kohaldatav reaalturuväärtuse põhimõte on maksustamise valdkonnas tema poolt kohaldatav võrdse kohtlemise üldpõhimõte, mis kuulub ELTL artikli 107 kohaldamisalasse. Vaidlustatud otsuse prantsuskeelses versioonis on selles kontekstis kasutatud mõistet „principe de traitement équitable“ (õiglase kohtlemise põhimõte), mis on mõiste „principe d’égalité de traitement“ (võrdse kohtlemise põhimõte) väär tõlge. Komisjoni selline seisukoht põhineb 22. juuni 2006. aasta kohtuotsusel Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), mis käsitles Belgia koordinatsioonikeskuste maksustamise korda ja milles Euroopa Kohus leidis, et selle korra kohaselt ette nähtud maksustatava tulu kindlaksmääramise meetodiga anti nendele keskustele valikuline eelis. Konkreetsemalt osutab komisjon selle kohtuotsuse punktile 96, milles Euroopa Kohus leidis, et selliste keskuste maksustatavate tulude kindlaksmääramise meetod „ei võimalda […] jõuda vaba konkurentsi tingimustes eksisteerivatele hindade lähedastele siirdehindadele“.

140 Seoses reaalturuväärtuse põhimõtte rakendamisega märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 263, et selleks, et hinnata, kas Madalmaade Kuningriik on SMBV-le andnud valikulise eelis, peab ta järelikult kontrollima, kas SMBV Madalmaades maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramiseks kasutatud meetod, millega Madalmaad eelkokkuleppe vastuvõtmisega nõustusid, erineb sellisest meetodist, mille tulemusel saadakse turutingimustele ning sellega seoses ka reaalturuväärtuse põhimõttele lähedane usaldusväärne väärtus. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 264 lisas komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõtet kohaldatakse selleks, et teha kindlaks, kas kontserni kuuluva äriühingu maksustatava kasumi suurus on äriühingu tulumaksuga maksustamise seisukohalt arvutatud sellise meetodi kohaselt, mis läheneb turutingimustele, nii et kõnealust äriühingut ei kohelda soodsamalt äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel kui integreerimata äriühinguid, kelle maksustatava kasumi on määranud turg.

141 Seega tuleb hinnata, kas komisjonil oli võimalik analüüsida kõnealust meedet reaalturuväärtuse põhimõttest lähtudes sellisel kujul, nagu seda vaidlustatud otsuses kirjeldatakse ja mis on kokkuvõtlikult esitatud eespool punktides 138–140 ning mille alusel kontrollitakse, kas kontsernisiseste tehingute puhul makstavad tasud on samasugused, nagu need oleksid turutingimustel sõlmitud tehingute puhul.

142 Väljakujunenud kohtupraktikast ilmneb, et kuigi liidu õiguse praeguses arengujärgus kuulub otsene maksustamine liikmesriikide pädevusse, peavad viimased selle pädevuse teostamisel siiski arvestama liidu õigusega (vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Niisiis ei jää liikmesriikide sekkumised otsese maksustamise valdkonnas vaatamata sellele, et need on seotud küsimustega, mida ei ole liidus ühtlustatud, riigiabi kontrolli käsitlevate õigusnormide kohaldamisalast välja.

143 Sellest tuleneb, et komisjon võib kvalifitseerida maksumeetme riigiabiks, kui selleks vajalikud tingimused on täidetud (vt selle kohta 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, ja 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81). Nimelt peavad liikmesriigid oma maksupädevust teostama kooskõlas liidu õigusega (3. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 37). Järelikult peavad nad selles kontekstis hoiduma võtmast meetmeid, mis võiksid endast kujutada siseturuga kokkusobimatut riigiabi.

144 Seoses tingimusega, mille kohaselt vaadeldav meede peab andma majanduseelise, tuleb aga meeles pidada, et väljakujunenud praktikas loetakse riigiabiks selline sekkumine, mis võib oma vormist sõltumata ettevõtjaid otseselt või kaudselt soodustada või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida abisaajast ettevõtja tavalistes turutingimustes ei oleks saanud (vt 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika; 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

145 Konkreetsemalt kujutab meede, millega ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksusoodustuse, mis ei too küll kaasa riigi ressursside ülekandmist, ent asetab selle saajad soodsamasse rahalisse olukorda kui teised maksukohustuslased, endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14; vt ka 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

146 Maksumeetmete korral saab soodustuse olemasolu tuvastada üksnes võrdluses nn tavapärase maksustamisega (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). Seega annab selline meede abisaajale majanduseelise juhul, kui see leevendab ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei kujuta endast küll toetusi selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

147 Järelikult tuleb selleks, et teha kindlaks maksusoodustuse olemasolu, võrrelda meetme kohaldamise tulemusel tekkivat abisaaja olukorda sellise olukorraga, mis tekiks meetme puudumisel (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Cellnex Telecom ja Telecom Castilla-La Mancha *vs.* komisjon, C-91/17 P ja C-92/17 P, ei avaldata, EU:C:2018:284, punkt 114) ja tavapäraste maksustamiseeskirjade kohaldamisel.

148 Ettevõtjate kontserni kuuluva integreeritud äriühingu maksualase olukorra määratlemisega seoses tuleb kohe märkida, et sellise äriühingu teostatud kontsernisiseste tehingute hinnad ei ole kindlaks määratud turutingimustel. Need hinnad on nimelt kokku lepitud samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel, mistõttu ei ole neid kujundanud turujõud.

149 Ent kui riigisiseses maksuõiguses ei tehta äriühingu tulumaksu kohaldamisel vahet integreeritud ettevõtjate ja sõltumatute ettevõtjate vahel, siis maksustatakse sellise integreeritud ettevõtja majandustegevusest tulenevat kasumit nii, nagu tuleneks see turuhinnaga tehtud tehingutest. Neil asjaoludel tuleb märkida, et kui komisjon hindab talle ELTL artikli 107 lõikega 1 antud pädevuse raames sellise integreeritud ettevõtja suhtes kohaldatud maksumeedet, võib ta võrrelda sellise integreeritud ettevõtja maksukoormust, mis tuleneb kõnealuse maksumeetme rakendamisest, sellise maksukoormusega, mis tuleneb tavapäraste riiklike maksustamiseeskirjade kohaldamisest ettevõtja suhtes, kes on võrreldavas faktilises olukorras ja kes tegutseb turutingimustes.

150 Lisaks sellele, nagu komisjon on õigustatult välja toonud vaidlustatud otsuses, toetab selliseid järeldusi 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), mis käsitles Belgia maksuõigust, mille kohaselt integreeritud äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid koheldi samadel tingimustel. Euroopa Kohus on kõnealuse kohtuotsuse punktis 95 tunnistanud vajadust võrrelda endast erandit kujutavat abikava „üldise maksusüsteemiga, mis tugineb vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja tulude ja kulude erinevusele“.

151 Kui riiklikud ametiasutused on integreeritud äriühingu suhtes kohaldatava maksumeetme kaudu nõustunud teatava kontsernisisese tehingu hinnatasemega, võimaldab ELTL artikli 107 lõige 1 komisjonil veenduda, et see hinnatase vastab turutingimustel kujunenud hinnatasemele, ning kontrollida, kas meetme kohaldamine võimaldab vähendada kõnealuse ettevõtja eelarvel tavapäraselt lasuvat finantskoormust, andes sellele ettevõtjale eelise nimetatud artikli tähenduses. Reaalturuväärtuse põhimõte, nagu seda kirjeldab komisjon vaidlustatud otsuses, on seega vahend, mis võimaldab teha komisjonile sellist kontrolli ELTL artikli 107 lõikega 1 antud pädevuse raames. Komisjon on lisaks sellele põhjendatult täpsustanud vaidlustatud otsuse põhjenduses 261, et ta käsitab reaalturuväärtuse põhimõtet kui võrdlusalust, et määrata kindlaks, kas kontserni kuuluv ettevõtja saab sellise maksumeetme tulemusena, millega määratakse kindlaks tema siirdehinnad, eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

152 Samuti tuleb täpsustada, et kui komisjon kasutab seda vahendit selleks, et kontrollida, kas integreeritud ettevõtja maksustataval kasumil on maksumeetme kohaldamisel turutingimustel saadud maksustatavale kasumile lähedane usaldusväärne väärtus, saab ta tuvastada eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses üksnes juhul, kui erinevus kahe võrdlusteguri vahel on suurem kui kõnealuse lähenduse saamiseks kasutatud meetodi olemuslik veapiir.

153 Vaadeldaval juhul on SMBV maksustatav kasum eelkokkuleppes määratud kindlaks äriühingu tulumaksu seaduse alusel, mis lähtub – sõltumata sellest, kas tavapäraseid maksustamiseeskirju tuleb määratleda laias või kitsas tähenduses – põhimõttest, et Madalmaade integreeritud ettevõtjaid ja sõltumatuid ettevõtjaid maksustatakse äriühingu tulumaksuga sama moodi. Seega oli komisjonil võimalik kontrollida, kas SMBV maksustatav kasum eelkokkuleppe kohaldamisel oli väiksem, kui SMBV maksustatav kasum oleks olnud ilma eelkokkuleppeta ning selle määratlemine oleks toimunud Madalmaade tavapäraste maksustamiseeskirjade kohaselt. Kuivõrd SMBV on integreeritud ettevõtja ja äriühingu tulumaksu seaduses nähakse ette sellise integreeritud ettevõtja majandustegevusest tuleneva kasumi maksustamine nii, nagu see tulu pärineks turuhinnaga sooritatud tehingutest, tuleb eelkokkuleppe hindamisel võrrelda eelkokkuleppe kohaldamisel saadud SMBV maksustatavat kasumit olukorraga, mis on omane Madalmaade tavapäraste maksustamiseeskirjade kohaldamisel faktiliselt võrreldavas olukorras oleva ja vaba konkurentsi tingimustes tegutsevale ettevõtjale. Seoses sellega – kui eelkokkuleppes on nõustutud teatava kontsernisisese tehingu hinnatasemega, tuleb kontrollida, kas see hinnatase vastab turutingimustel kujunenud hinnatasemele.

154 Seejuures tuleb täpsustada, et kui analüüsitakse, kas integreeritud ettevõtja on saanud eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, ei saa komisjonile ette heita seda, et ta kasutas sellist siirdehindade kindlaksmääramise meetodit, mida ta pidas vaadeldaval juhul asjakohaseks selleks, et analüüsida siirdehindade taset tehingu või mitme tihedalt seotud tehingu puhul, mis on osa vaidlustatud meetmest. Komisjon peab siiski põhjendama oma meetodi valikut.

155 Isegi kui komisjon märkis õigustatult, et OECD suunised ei ole tema jaoks formaalselt siduvad, tunnistas ta vaidlustatud otsuse põhjenduses 66, et need suunised põhinevad siiski eksperdirühmade töödel ning kajastavad siirdehindade valdkonnas rahvusvahelisel tasandil saavutatud konsensust ja neil on seetõttu ilmselge praktiline tähtsus siirdehindadega seotud küsimuste tõlgendamisel.

156 Seega on komisjon õigustatult leidnud, et ta võib ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtava analüüsi raames kontrollida, kas kontsernisiseste tehingute eest makstav tasu on samaväärne turutingimustel kokkulepitud tehingute omaga. Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi muud argumendid ei sea nimetatud seisukohta kahtluse alla.

157 Esiteks, seoses Madalmaade Kuningriigi argumendiga, mille kohaselt komisjon ei täpsustanud vaidlustatud otsuses kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte sisu, piisab sellest, kui meeles pidada, et vaidlustatud otsusest tuleneb, et tegemist on vahendiga, mis võimaldab kontrollida, et kontsernisiseste tehingute eest makstav tasu on samaväärne turutingimustel kokkulepitud tehingute omaga (vt eespool punkt 138). Seega tuleb see argument tagasi lükata.

158 Teiseks, niivõrd kui Madalmaade Kuningriik ja Starbucks väidavad, et reaalturuväärtuse põhimõte, nagu komisjon seda vaidlustatud otsuses kirjeldab, võimaldab komisjonil üksinda näha ette ettevõtja maksustatava kasumi suuruse, ning see toob kaasa varjatud ühtlustamise otsese maksustamise valdkonnas, mis on vastuolus liikmesriikide maksuautonoomiaga, tuleb see argument tagasi lükata.

159 Nimelt, kuigi seda valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel on liikmesriikide pädevuses määrata kindlaks maksustamise alused ja jaotada maksukoormus eri tootmistegurite ja majandussektorite vahel (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97), ei tähenda see, et kõik maksumeetmed, mis hõlmavad maksuhalduri arvessevõetavat maksubaasi, jääksid ELTL artikli 107 kohaldamisalast välja (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104). Sellest tuleneb, et komisjonil ei ole liidu õiguse selles arenguetapis pädevust, mis võimaldaks tal sõltumatult määratleda integreeritud ettevõtja „tavapärase" maksustamise korra, võtmata arvesse riigisiseseid maksustamiseeskirju. Samas, kuigi „tavapärane" maksustamine on kindlaks määratud riigisiseste maksustamiseeskirjadega ja kuigi eelise olemasolu tuleb kindlaks teha nende eeskirjade alusel, võimaldavad ELTL artikli 107 lõike 1 sätted, juhul kui nendes riigisisestes maksueeskirjades on sätestatud, et eraldiseisvaid äriühinguid ja integreeritud äriühinguid maksustatakse samadel tingimustel, komisjonil kontrollida, kas kontsernisiseste tehingute hinnatase, millega riiklikud ametiasutused on integreeritud ettevõtja maksubaasi määratlemisel nõustunud, vastab sellise tehingu hinnatasemele, mis on tehtud turutingimustel.

160 Seetõttu, kui komisjon kontrollib, kas riigisisese maksumeetme puhul heaks kiidetud meetod võimaldab saavutada tulemuse, mis vastab reaalturuväärtuse põhimõttele sellisel kujul, nagu see määratleti eespool punktis 137, ei ületa komisjon oma volitusi.

161 Kolmandaks, kuigi Madalmaade Kuningriik ja Starbucks väidavad, et komisjon ei ole tema kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte puhul välja toonud mingit õiguslikku alust, tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 264 ja 265 on komisjon kinnitanud, et reaalturuväärtuse põhimõte sellisel kujul, nagu seda on kirjeldatud vaidlustatud otsuses, kehtib olenemata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte oma õigussüsteemi lülitanud või mitte. Komisjon täpsustas samuti, et ta ei ole analüüsinud seda, kas eelkokkulepe on kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega, mis on sätestatud äriühingu tulumaksu seaduse artiklis 8b või siirdehindade määruses, millega võetakse reaalturuväärtuse põhimõte üle Madalmaade õigusesse. Komisjon kinnitas samuti, et tema kohaldatud reaalturuväärtuse põhimõte erineb põhimõttest, mida käsitleb OECD tulu- ja kapitalimaksu näidislepingu artikkel 9.

162 Samas on komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 264 täpsustanud, et kontserni kuuluvate ettevõtjate suhtes kohaldatud maksumeetmete hindamisel vastavalt ELTL artiklile 107 tuleb tingimata rakendada reaalturuväärtuse põhimõtet ning et reaalturuväärtuse põhimõte vastab maksustamise valdkonnas võrdse kohtlemise üldpõhimõttele, mis tuleneb ELTL artikli 107 lõikest 1.

163 Vaidlustatud otsusest tuleneb seega, et reaalturuväärtuse põhimõte, nagu seda kirjeldab komisjon, on vahend, mida võib õigustatult kasutada ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtava analüüsi läbiviimisel.

164 Seejuures kinnitas komisjon kohtuistungi käigus, et reaalturuväärtuse põhimõte, nagu ta seda vaidlustatud otsuses kirjeldas, ei tulene liidu õigusest ega rahvusvahelisest õigusest, vaid see on osa tavapärasest maksusüsteemist, mis on sätestatud riigisisese õigusega. Seega väidab komisjon, et kui liikmesriik on oma riigisisese maksusüsteemi raames otsustanud kohaldada eraldiseisval juriidilisel isikul põhinevat lähenemisviisi, mille kohaselt maksuõigus on seotud juriidiliste isikutega ja mitte majandusüksustega, hõlmab selline lähenemisviis lahutamatu osana ka reaalturuväärtuse põhimõtet, mis on kõnealuses liikmesriigis siduv põhimõte, sõltumata sellest, kas reaalturuväärtuse põhimõte on otseselt või kaudselt hõlmatud riigisisesesse õigusesse.

165 Sellega seoses on Madalmaade Kuningriik ja Starbucks kohtuistungi käigus väitnud, et nende väidete põhjal tundub, et komisjon on muutnud oma seisukohta reaalturuväärtuse põhimõtte kohta võrreldes sellega, mida ta on kirjeldanud vaidlustatud otsuses. Samas, isegi kui eeldada, et Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi esitatud tõlgendus leiab kinnitust, tuleb igal juhul märkida, et komisjon ei saa kohtuistungi staadiumis muuta vaidlustatud otsuses väljendatud reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslikku alust (vt selle kohta 25. juuni 1998. aasta kohtuotsus British Airways jt *vs.* komisjon, T-371/94 ja T-394/94, EU:T:1998:140, punkt 116).

166 Igal juhul tuleb märkida, et kohtuistungi käigus esitatud täpsustus ei sea kahtluse alla eespool punktis 156 esitatud tõdemust, mille kohaselt tuleneb vaidlustatud otsusest, et reaalturuväärtuse põhimõtet saab kasutada ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtava analüüsi tegemisel. Lisaks sellele tuleneb Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi esitatud menetlusdokumentidest, et nad on vaidlustatud otsusest õigesti aru saanud selles tähenduses, et reaalturuväärtuse põhimõte, nagu seda kirjeldab komisjon vaidlustatud otsuses, on vahend, mida kasutatakse ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtava riigisisese maksumeetme analüüsimisel.

167 Neljandaks, Madalmaade Kuningriik ja Iirimaa väidavad sisuliselt, et komisjon on vaidlustatud otsuses väidetavalt ekslikult toonud välja integreeritud ja mitteintegreeritud ettevõtjate kasumi tulumaksuga maksustamisel võrdse kohtlemise põhimõtte.

168 Komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 264 küll märkinud, et reaalturuväärtuse põhimõte vastab maksustamisega seotud üldise võrdse kohtlemise põhimõttele, mis tuleneb ELTL artikli 107 lõike 1 sätetest. Samas ei saa seda sõnastust käsitleda kontekstist eraldi ning seda ei saa tõlgendada nii, et komisjon on kinnitanud ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalas oleva maksuga seotud üldise võrdse kohtlemise põhimõtte olemasolu, kuna selline tõlgendus annaks kõnealusele sättele liiga laia ulatuse.

169 Igal juhul tuleneb vaidlustatud otsuse punktidest 258–267 ja eeskätt punktidest 262 ja 265 kaudselt, kuid kindlalt, et reaalturuväärtuse põhimõtet, nagu komisjon seda kirjeldab vaidlustatud otsuses, kasutab ta üksnes kui vahendit, mis võimaldab kontrollida, et kontsernisiseste tehingute eest makstav tasu on samaväärne turutingimustel kokkulepitud tehingute omaga. Madalmaade Kuningriigi ja Iirimaa väide ei saa kahtluse alla seada eespool punktides 147–156 esitatud tõdemust, mille kohaselt komisjon võib ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtava analüüsi raames kontrollida, kas kontsernisiseste tehingute eest makstav tasu on samaväärne turutingimustel kokkulepitud tehingute omaga.

170 Seega tuleb see Madalmaade Kuningriigi ja Iirimaa väide tagasi lükata.

171 Viiendaks, Madalmaade Kuningriik ja Starbucks väidavad, et komisjon andis hinnangu reaalturuväärtuse põhimõtte alusel, kuid ei analüüsinud eelise olemasolu riiklikust maksuõigusest lähtudes. Sellega seoses tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustest 267, 341, 415 ja 416 tuleneb ühemõtteliselt, et komisjon analüüsis eelise olemasolu lähtuvalt Madalmaade äriühingu tulumaksu üldisest korrast. Seega tuleb kontrollida, kas selle analüüsi raames tehti konkreetse kuue arutluskäigu vaatlemise käigus vigu, ning vajaduse korral analüüsida arutluskäiku, lähtudes piiratud võrdlusraamistikust.

172 Eelneva põhjal tuleb tagasi lükata kohtuasjas T-760/15 esitatud hagiavalduse teine väide ja kohtuasja T-636/16 hagiavalduse esimese väite teine osa, mille kohaselt komisjon on teinud vea, tuues välja liidu õigusele omase reaalturuväärtuse põhimõtte ning käsitades seda põhimõtet riigiabi olemasolu hindamiskriteeriumina. Seega tuleb eespool punktides 137–170 kirjeldatud kaalutlustest lähtuvalt analüüsida kõikide vaidlustatud otsuses esitatud arutluskäikude põhjendatust (vt eespool punktid 53 ja 54).

D. SMBV-le antava maksusoodustuse olemasolu käsitleva komisjoni põhiarutluskäigu vaidlustamine (vaidlustatud otsuse põhjendused 275–361)

1. Tehingupõhise tootluse meetodi valik vaadeldaval juhul ja kontsernisisese tehingu, mille jaoks eelkokkulepet tegelikult taotleti, analüüsimata jätmine (esimene arutluskäik)

173 Kohtuasja T-760/15 kolmanda väite esimene osa ja kohtuasja T-636/16 esimese väite kolmas osa ning teise väite esimene ja teine osa käsitlevad komisjoni vaidlustatud otsuses tehtud analüüsi, mille kohaselt ühelt poolt ei tehtud siirdehinnaaruandes kindlaks ega analüüsitud tehingut, mille jaoks eelkokkuleppes oli tegelikult hind määratletud, st litsentsitasu, ja teiselt poolt oleks litsentsitasu suuruse kindlaksmääramisel tulnud SMBV tootmis- ja turustamistegevuse puhaskasumi kindlaksmääramisel eelistada tehingupõhise tootluse meetodile võrreldava kontrollimata hinna meetodit. Need kaks eelkokkuleppe suhtes esitatud põhimõttelist etteheidet eelnevad komisjoni konkreetsele analüüsile, mille tulemusel komisjon järeldas, et SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu väärtus oleks pidanud võrduma nulliga ning et roheliste kohviubade hinnatase oli alates 2011. aastast ülemäära kõrge; neid küsimusi analüüsitakse tagapool punktides 217–404.

174 Kohtuasja T-760/15 kolmanda väite esimeses osas vaidleb Madalmaade Kuningriik vastu komisjoni argumendile, mille kohaselt tehingupõhise tootluse meetod ei võimalda litsentsitasu vastavust reaalturuväärtusele eraldi kontrollida ja hinnata. Ta kinnitab, et see argument on ekslik ega saa seada kahtluse alla tehingupõhise tootluse meetodi valimise asjakohasust vaadeldaval juhul.

175 Esiteks väidab Madalmaade Kuningriik, et vaidlustatud otsusest näib tulenevat, et komisjon on teinud siirdehindade kindlaksmääramisest eesmärgi iseenesest, samas kui tegelikult on tegemist vaid vahendiga, mis võimaldab määrata kindlaks kontsernisiseste tehingute tingimuste vastavuse reaalturuväärtuse põhimõttele. Kui aga valitud meetod annab reaalturuväärtusele vastava tulemuse, ei saa komisjon seada seda kahtluse alla põhjendusel, et litsentsitasu ja roheliste kohviubade omahinna suhtes kohaldatud kasumimarginaali ei analüüsitud eraldi. Lisaks sellele väidab Madalmaade Kuningriik, et komisjon ei saa asuda seisukohale, et OECD suunistes eelistatakse traditsioonilisi meetodeid, nagu võrreldava kontrollimata hinna meetod, tehingupõhistele meetoditele nagu tehingupõhise tootluse meetod. Seevastu tuleneb siirdehindade määruse punktist 2 ja OECD suuniste 1995. aasta versiooni punktist 4.9, et maksukohustuslasel on õigus vabalt valida siirdehindade määramise meetod, tingimusel et valitud meetod võimaldab saada reaalturuväärtusele vastava tulemuse.

176 Teiseks leiab Madalmaade Kuningriik, et erinevalt vaidlustatud otsuses komisjoni väidetust, on ainsad eelkokkuleppega hõlmatavad tehingud kohviubade röstimine ning Alki nimel logistika- ja haldusteenuste osutamine. Eelkokkuleppe eesmärk ei ole määrata kindlaks, kas litsentsitasu vastab reaalturuväärtuse põhimõttele. Madalmaade Kuningriik märgib samuti, et komisjon ei põhjenda vaidlustatud otsuses seda, miks ta eeldab, et eelkokkulepet taotleti ja see sõlmiti litsentsilepingu ja litsentsitasu jaoks.

177 Kolmandaks väidab Madalmaade Kuningriik, et vaadeldaval juhul tuleb sobivamaks pidada tehingupõhise tootluse meetodi kasutamist. Madalmaade Kuningriigi väitel seisneb selle meetodi valimise peamine põhjus asjaolus, et puuduvad samalaadsed mitteseotud välised või sisetehingud, mis on vajalikud võrreldava kontrollimata hinna meetodi kohaldamiseks ning millega oleks võimalik võrrelda Alki ja SMBV vahelisi tehinguid ning sellest tulenevat nendega seotud litsentsitasu. Seevastu tehingupõhise tootluse meetodit on Madalmaade Kuningriigi väitel võimalik SMBV puhul kasutada, kuna teave tegevuskasumi kohta, mida on saanud ettevõtjad, kes on temaga võrreldavad tegevuse poolest, st kohviubade röstimine, oli reaalselt kättesaadav.

178 Kohtuasja T-636/16 esimese väite kolmandas osas ja teise väite teises osas kinnitab Starbucks, et tehingupõhise tootluse meetod on vaadeldaval juhul siirdehindade arvutamiseks kõige kohasem meetod ning komisjon ei oleks tohtinud vaidlustatud otsuses esitatud põhjustel seda meetodit kõrvale jätta. Starbucksi väitel ei ole juhul, kui tehingupõhise tootluse meetodit on nõuetekohaselt kohaldatud SMBV reaalturuväärtusele vastava tasu arvutamisel, vajadust eraldi hinnata SMBV makstud litsentsitasusid, kuna nende maksmine ei saanud avaldada mõju tehingupõhise tootluse meetodi alusel arvutatud tasule.

179 Konkreetsemalt väidab Starbucks esiteks, et komisjoni väide, mille kohaselt on võrreldava kontrollimata hinna meetodi kasutamise poolt olemas range reegel, ei ole mingit alust Madalmaade maksuõiguses või OECD suunistes. Lisaks sellele leiab Starbucks, et erineva meetodi kasutamine siirdehindade määratlemiseks ei too iseenesest kaasa tasumisele kuuluva maksusumma vähenemist, kuna kõikide meetodite eesmärk on saavutada kasumi jaotus, mis kajastab reaalturuväärtuse põhimõttele vastavaid siirdehindu. Väide meetodiga seotud vea kohta ei ole piisav selleks, et tõendada eelise olemasolu.

180 Teiseks väidab Starbucks, et komisjon võrdles roheliste kohviubade hinda ja litsentsitasu suurust „kontrollitud“ (kontsernisiseste) tehingutega, eirates Madalmaade maksuõigust. Starbucks aga valis tehingupõhise tootluse meetodi, kuna röstimisleping hõlmas erinevaid kontsernisiseseid tehinguid, millega SMBV täitis rutiinseid ja madala riskitasemega ülesandeid, nagu kohvi röstimisega ja pakendamisega seotud tegevus ning haldus- ja logistiliste tugiteenuste osutamine.

181 Kolmandaks väidab Starbucks, et vaidlustatud otsuses ei ole ühtegi sellist argumenti, mis kinnitaks, et eelise olemasolu tõendamiseks piisab üksnes sellest, et ei ole välja toodud ja analüüsitud SMBV kontsernisiseseid tehinguid, ning et see väide esitati esimest korda alles kohtuasja T-636/16 kostja vastuses ja on seetõttu vastuvõetamatu.

182 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

183 Esiteks selgitab komisjon, et ta ei ole vaidlustatud otsuses kusagil kehtestanud ranget reeglit, mille kohaselt tuleks võrreldava kontrollimata hinna meetodit eelistada mõnele teisele siirdehindade kindlaksmääramise meetodile, kuid sõltuvalt konkreetse juhtumi asjaoludest tuleks valida kõige usaldusväärsem meetod. Komisjon tegi esmalt kindlaks, et eelkokkulepet taotleti ja see anti selleks, et määrata kindlaks intellektuaalomandi litsentsilepingu hind SMBV ja Alki vahel, ning jõudis seejärel järeldusele, et kuna selle tehinguga võrreldavat hinda oli võimalik kindlaks määrata, tuleks võrreldava kontrollimata hinna meetodit vaadeldaval juhul eelistada tehingupõhise tootluse meetodile. Komisjon väidab, et seejuures tugines ta OECD suunistes esitatud juhistele.

184 Teiseks väidab komisjon, et litsentsitasu suuruse kindlaksmääramiseks eelkokkuleppes heakskiidetud meetod, mille alusel SMBV maksab Alkile röstitud kohviubade ja muude kui kohvitoodete müügi jääkkasumi, ei saa anda tulemust, mis vastab reaalturuväärtuse põhimõttele. Komisjon väidab, et kuna on olemas võrreldavad tehingud, mis võimaldavad hinnata litsentsitasu suurust, oleks maksunõustaja pidanud SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu kindlaksmääramiseks kasutama võrreldava kontrollimata hinna meetodit, kuna tegemist on tehinguga, mille jaoks eelkokkulepet tegelikult taotleti ja see vastu võeti. Lisaks sellele oleks ka SCTC poolt SMBV-lt roheliste kohviubade eest küsitud hinna kohta oleks samuti tulnud teha siirdehindade analüüs. Komisjon väidab, et erinevalt Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi väidetust on individuaalsete tehingute hinna kindlaksmääramine selle põhimõtte olemuslik alus. Seega on kontrollitud tehingute ja vabaturu tingimustes sõlmitud tehingute analüüs esimene vajalik samm, et hinnata siirdehindade vastavust reaalturuväärtusele.

185 Kolmandaks väidab komisjon, et Madalmaade Kuningriik ei ole tõendanud, et tehingupõhise tootluse meetod on vaadeldaval juhul asjakohasem kui võrreldava kontrollimata hinna meetod. Komisjon märgib esmalt, et OECD suuniste 1995. aasta versioonis, mis kehtis eelkokkuleppe sõlmimise ajal, ning 2010. aasta versioonis eelistatakse traditsioonilisi tehingupõhiseid meetodeid, nagu võrreldava kontrollimata hinna meetod, tehingupõhistele kasumi meetoditele. Komisjoni väitel ei ilmne aga vaadeldaval juhul erilisi asjaolusid, mis annaksid alust eelistada tehingupõhise tootluse meetodit võrreldava kontrollimata hinna meetodile.

a) Sissejuhatavad märkused

186 Sissejuhatavalt tuleb märkida, et eelkokkuleppe sõnastus, nagu on kirjeldatud eespool punktides 12–16, nõuab kahe olulise täpsustuse tegemist.

187 Esiteks ei ole poolte vahel vaidlust selles, et eelkokkuleppes kasutatud meetod on tehingupõhise tootluse meetod. Sellega seoses täpsustas Madalmaade Kuningriik kohtuasja T-760/15 hagiavalduses ja kohtuistungil, et eelkokkuleppes osutatud mõiste „kulupõhine meetod“ on selle väljendi mittetehniline kasutus.

188 Teiseks, vastuseks menetlust korraldavatele meetmetele ning kohtuistungil täpsustasid pooled, et tegelikkuses ja erinevalt sellest, mida on öeldud eelkokkuleppes, ei olnud Alkile makstava litsentsitasu suurus määratud kindlaks litsentsitasu maksmise eelse tootmis- ja tarnimistegevusest saadud tegevuskasumi ja SMBV-le makstava tasu vahena, vaid ühelt poolt SMBV kogutulu ja teiselt poolt SMBV-le makstava tasu võrra suurendatud SMBV kulubaasi vahega.

189 Lisaks sellele tuleb meenutada, et komisjon esitas oma esimese arutluskäigu, mis käsitles valikulist eelist, vaidlustatud otsuse põhjendustes 272 ja 275–285, seejuures eeskätt jaos 9.2.3.2 „Siirdehinnaaruandes ei uurita kontsernisisest tehingut, mille jaoks SMBV eelkokkulepet tegelikult taotleti […]“.

190 Ühelt poolt leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 272, 276–279 ja 285 sisuliselt, et siirdehinnaaruandes, millega Madalmaade maksuhaldur SMBVga sõlmitud eelkokkuleppe sõlmimisel nõustus, ei tehtud kindlaks ega analüüsitud SMBV kontrollitud tehinguid ega vabaturu tingimustel tehtud tehinguid, mis on esimene vältimatu etapp siirdehindade reaalturuväärtusele vastavuse hindamisel. Konkreetsemalt leidis komisjon, et röstimisega seotud intellektuaalomandi litsentsitasu maksmine Alki ja SMBV vahel oli tehing, mille jaoks eelkokkulepet tegelikult taotleti.

191 Teiselt poolt kinnitas komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 280–284 sisuliselt, et lähenemisviisi, mille puhul määratakse kindlaks iga üksiktehingu siirdehind, tuleb eelistada lähenemisviisile, mille puhul määratakse siirdehind kindlaks teatava ülesande puhul tervikuna. Teisisõnu leidis komisjon, et võrreldava kontrollimata hinna meetodit tuleks eelistada sellistele tehingupõhistele kasumi meetoditele nagu tehingupõhise tootluse meetod. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 285 väitis komisjon, et kuna

siirdehinnaaruandes analüüsiti SMBV puhul reaalturuväärtusele vastavat tasu ekslikult lähtekohalt, saadakse tulemus, mis on tehingupõhise tootluse meetodi alusel vääralt kindlaks määratud. Lisaks sellele leidis komisjon, et siirdehindade määramisel oleks siirdehinnaaruandes pidanud tuginema usaldusväärsematele võrdlustele mitteseotud isikute vaheliste sarnaste tehingute kohta kättesaadava teabega, mis oli eelkokkuleppe taotluse esitamise ajal Starbucksi valduses.

192 Komisjon on lisaks sellele kinnitanud menetlusdokumentides, et tema esimene arutluskäik seisneb selles, et vaidlustada litsentsitasu suuruse määramisel tehingupõhise tootluse meetodi kasutamine SMBV tootmis- ja turustustegevuse puhaskasumi kindlaksmääramiseks võrreldava kontrollimata hinna meetodi asemel. Komisjon väitis, et tema esimese arutluskäigu kehtivus ei sõltu järeldusest, mille kohaselt litsentsitasu reaalturuväärtus võrdub nulliga. Asjaolu, et siirdehinnaaruandes ei määratud kindlaks ega analüüsitud SMBV kontrollitud tehinguid ega vabaturu tingimustel tehtud tehinguid, tähendab, et esimest vältimatut etappi seotud ettevõtjate vahel kohaldatavate kaubandustingimuste siirdehindade reaalturuväärtusele vastavuse hindamisel ei tehtud.

193 Ilma et menetluse selles etapis oleks vaja analüüsida Starbucksi etteheidet, mille kohaselt vaidlustatud otsus ei hõlma ühtegi argumenti, mis kinnitaks, et eelise olemasolu tõendamiseks piisab üksnes sellest, et ei ole välja toodud ja analüüsitud SMBV kontsernisiseseid tehinguid, kusjuures see väide esitati esimest korda alles kohtuasja T-636/16 kostja vastuses ja on seetõttu vastuvõetamatu, tuleb analüüsida, kas komisjoni esitatud kriitilised märkused esimese arutluskäigu raames võimaldavad põhjendada tõdemust, mille kohaselt eelkokkuleppega anti SMBV-le eelis, kuna siirdehinnaaruandes pakutud siirdehindade kindlaksmääramise meetod ei võimalda saada turutingimustele ja reaalturuväärtuse põhimõttele lähedast usaldusväärset tulemust.

b) Tõendamiskoormis

194 Tuleb meenutada, et põhimõtteliselt on riigiabi kontrolli valdkonnas komisjonil kohustus esitada vaidlustatud otsuses tõendid sellise abi olemasolu kohta (vt selle kohta 12. septembri 2007. aasta kohtuotsus Olympiaki Aeroporia Ypiresies *vs.* komisjon, T-68/03, EU:T:2007:253, punkt 34, ja 25. juuni 2015. aasta kohtuotsus SACE ja Sace BT *vs.* komisjon, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 95). Seda silmas pidades on komisjon kohustatud läbi viima hoolikalt ja erapooletult asjaomaste meetmete uurimise menetluse, et tal oleks abi olemasolu ning olenevalt olukorrast abi siseturuga kokkusobimatuse või ebaseaduslikkuse kohta lõpliku otsuse tegemisel olemas võimalikult täielikud ja usaldusväärsed tõendid (vt selle kohta 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90, ja 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* komisjon, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 63).

195 Seevastu on ettevõtjate niisuguse eristamise kehtestanud liikmesriik kohustatud tõendama, et eristamine on õigustatud asjaomase süsteemi olemuse ja ülesehitusega. Seejuures ei hõlma riigiabi mõiste riigipoolseid meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine, ja seega *a priori* valikulisi meetmeid, kui selline erinev kohtlemine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse need meetmed kuuluvad (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus BNP Paribas ja BNL *vs.* komisjon, C-452/10 P, EU:C:2012:366, punktid 120 ja 121 ja seal viidatud kohtupraktika).

196 Sellest tuleneb, et vaidlustatud otsuses pidi komisjon tõendama, et ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi olemasolu tingimused olid täidetud. Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi liikmesriigil on kaalutlusruum siirdehindade heakskiitmisel, ei saa sellise kaalutlusruumi olemasolu jätta komisjoni ilma tema pädevusest kontrollida, kas kõnealusel juhul ei anta siirdehindade abil valikulist eelist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seda silmas pidades peab komisjon arvestama asjaoluga, et reaalturuväärtuse põhimõte võimaldab tal kontrollida, kas liikmesriigi poolt kinnitatud siirdehind vastab turutingimustele lähedasele usaldusväärsele tulemusele ja kas sellise analüüsi käigus tuvastatud võimalik erinevus ei ole suurem kui kõnealuse lähedase tulemuse saamiseks kasutatud meetodi puhul olemuslik veapiir.

c) Üldkohtu teostatava kontrolli tase

197 Seoses vaadeldaval juhul Üldkohtu tehtava kontrolli tasemega tuleb märkida, et nagu tuleneb ELTL artiklist 263, on tühistamishagi eesmärk kontrollida selles loetletud liidu institutsioonide vastuvõetud aktide õiguspärasust. Seetõttu ei asenda sellise hagi raames esitatud väidete analüüs oma eesmärgi ega ka mõju poolest vaadeldava juhtumi täieulatuslikku uurimist haldusmenetluses (vt selle kohta 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 84).

198 Tuleb meenutada, et riigiabi valdkonnas on mõiste „riigiabi“ niisugusena, nagu see on määratletud EL toimimise lepingus, õigusmõiste ja seda tuleb tõlgendada objektiivsete asjaolude alusel. Seetõttu peab liidu kohus, võttes arvesse nii talle esitatud kohtuasja konkreetseid tegureid kui ka komisjoni antud hinnangute tehnilisust või keerukust, üldjuhul kontrollima täies ulatuses küsimust, kas meede kuulub ELTL artikli 107 lõike 1 reguleerimisalasse (vt selle kohta 4. septembri 2014. aasta kohtuotsus SNCM ja Prantsusmaa *vs*. Corsica Ferries France, C-533/12 P ja C-536/12 P, EU:C:2014:2142, punkt 15, ja 30. novembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Prantsusmaa ja Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, punkt 87).

199 Seoses küsimusega, kas teatav integreeritud äriühingu siirdehindade kindlaksmääramise meetod vastab reaalturuväärtuse põhimõttele, tuleb märkida, et nagu on eespool juba märgitud, kui komisjon kasutab seda vahendit ELTL artikli 107 lõike 1 alusel antavas hinnangus, peab komisjon võtma arvesse selle ligikaudset laadi. Seega on Üldkohtu kontrolli eesmärk kindlaks teha, kas vaidlustatud otsuses tuvastatud vead, millel põhineb komisjoni seisukoht eelise andmise kohta, on suuremad kui turutingimustele lähedase usaldusväärse tulemuse andva meetodi kohaldamise olemuslik veapiir.

d) SMBV poolt Alkile makstud litsentsitasu kindlakstegemise ja analüüsi puudumine eelkokkuleppes

200 Seoses komisjoni tõdemusega, mille kohaselt siirdehinnaaruandes ei tehtud kindlaks ega analüüsitud tehingut, mille puhul eelkokkuleppes oli tegelikult hind kindlaks määratud, tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 276 selgitas komisjon, et SMBV maksustatav kasum oli väiksem kui tegelik kasum, kuna Madalmaade maksuhaldur nõustus sellega, et SMBV Madalmaades teenitud kasumi tegelikku taset tuleb äriühingu tulumaksuga maksustamisel vähendada röstimisalase intellektuaalomandi eest makstava litsentsitasu võrra. Vaidlustatud otsuse põhjendustes 277 ja 278 teeb komisjon selle põhjal järelduse, et röstimisalase intellektuaalomandi litsentsileping on tehing, mille jaoks eelkokkulepet tegelikult taotleti, ning korrigeerimismuutujana toimiva litsentsitasu taseme kindlaksmääramise meetod on tehing, mille siirdehind määrati tegelikult kindlaks eelkokkuleppes. Komisjon leidis samuti, et analüüsida oleks tulnud kohviubade hinda.

201 Sellega seoses piisab ühelt poolt, kui tõdeda, et metodoloogiliste nõuete eiramine iseenesest ei too tingimata kaasa maksukoormuse vähenemist. Komisjon peab lisaks sellele näitama, et vead, mis ta tuvastas seoses eelkokkuleppes esitatud meetodiga, ei võimalda saavutada reaalturuväärtusele lähedast usaldusväärset tulemust, ning et nende tulemusel väheneb maksustatav kasum võrreldes maksukohustusega, mis tuleneb riigisiseste tavapäraste maksustamiseeskirjade kohaldamisest SMBVga sarnases faktilises olukorras oleva ettevõtja suhtes, kes tegutseb turutingimustel. Seega ei piisa põhimõtteliselt ainult meetodiga seotud vea tuvastamisest selleks, et näidata, et eelkokkuleppega anti SMBV-le eelis, ja seega otsustada, et tegemist on riigiabiga ELTL artikli 107 tähenduses.

202 Teiselt poolt tuleb meenutada, et siirdehindade kindlaksmääramise eri meetodite, nagu võrreldava kontrollimata hinna meetod või tehingupõhise tootluse meetod, eesmärk on määrata kindlaks kasumi suurus, mis kajastab reaalturuväärtusele vastavaid siirdehindasid, ning et põhimõtteliselt ei saa jõuda järeldusele, et teatud meetod ei võimalda saavutada turutingimustele lähedast usaldusväärset tulemust.

203 Sellest tuleneb, et ainuüksi asjaolu – nagu seda väidab komisjon – et ei siirdehinnaaruandes ega eelkokkuleppes ei toodud litsentsitasu välja tehinguna, mille siirdehind oli tegelikult eelkokkuleppes kindlaks määratud, ega uuritud seda, kas litsentsitasu oli vastavuses reaalturuväärtuse põhimõttega, ei ole piisav selleks, et näidata, nagu ei oleks kõnealune litsentsitasu tegelikult reaalturuväärtuse põhimõttega vastavuses. Seega ei piisa üksnes sellest tõdemusest, et tõendada eelkokkuleppega SMBV-le antava eelise olemasolu.

204 Lisaks sellele tuleb märkida, et komisjoni argument, mille kohaselt siirdehinnaaruandes ei määratud kindlaks ega analüüsitud litsentsitasu sellise tehinguna, mille jaoks siirdehind oli eelkokkuleppe alusel tegelikult kindlaks määratud, põhineb väitel, mille kohaselt siirdehinnaaruandes ei käsitletud litsentsitasu kõnealuse eeldatava tasu struktuurse korrigeerimismuutujana. Sellega seoses tuleb märkida, et siirdehinnaaruandes ei ole SMBV ja Alki vaheline litsentsileping sugugi kõrvale jäetud. Seda lepingut nimetatakse Starbucksi kontserni nii Euroopa, Lähis-Ida ja Aafrika piirkonda ning Madalmaid hõlmava tegevuse kirjelduses kui ka Euroopa, Lähis-Ida ja Aafrika piirkonda hõlmava tegevuse graafilises esitluses. SMBV tasu kohta ettepanekut tehes on Starbucksi kontserni maksunõustaja neid tehinguid arvesse võtnud.

205 Seega tuleb nõustuda Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi etteheitega, mille kohaselt komisjon on ekslikult leidnud, et litsentsitasu eraldiseisva analüüsi puudumine siirdehinnaaruandes ja eelkokkuleppes andis SMBV-le eelise.

e) Nõue eelistada võrreldava kontrollimata hinna meetodit tehingupõhise tootluse meetodile

206 Seoses komisjoni väitega, mille kohaselt oleks tulnud tehingupõhise tootluse meetodile eelistada võrreldava kontrollimata hinna meetodit, kuna see meetod oli vaadeldaval juhul kohaldatav, tuleb esiteks märkida, et vaadeldaval juhul kasutati eelkokkuleppes tehingupõhise tootluse meetodit selleks, et määrata kindlaks SMBV tootmis- ja turustustegevusega seotud tegevuskasumi marginaal. Ent eelkokkuleppes nõustuti sellega, et litsentsitasu suurus määratakse sisuliselt kindlaks kui tootmis- ja turustustegevuse tulemusel saadud tegevuskasumi ja tegevuskasumi marginaali vahe. Sellest järeldub, et eelkokkuleppes ei nähtud otseselt ette litsentsitasu suuruse kindlaksmääramiseks siirdehindade määramise meetodi kasutamist, litsentsitasu määratleti puhtalt jääkväärtusena.

207 Eespool punktides 148–156 esitatud kaalutlustest tuleneb tõepoolest, et kuna litsentsitasu on kontsernisisene tehing, mille suurus määrati kindlaks eelkokkuleppes, oli komisjonil õigus kontrollida ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtavas analüüsis, kas litsentsitasu suurus on kindlaks määratud nii, nagu oleks see kokku lepitud turutingimustel, kasutades selleks siirdehinna kindlaksmääramise meetodit, mida ta peab vaadeldaval juhul asjakohaseks.

208 Samas, kui komisjon väidab vaidlustatud otsuses, et võrreldava kontrollimata hinna meetodit tuleks eelistada tehingupõhise tootluse meetodile selleks, et määrata kindlaks litsentsitasu reaalturuväärtus, jätab ta arvesse võtmata, et eelkokkuleppes ei arvutatud litsentsitasu suurust tegelikult siirdehindade kindlaksmääramise meetodi, eelkõige tehingupõhise tootluse meetodi alusel. Seevastu kasutati tehingupõhise tootluse meetodit eelkokkuleppes selleks, et määrata kindlaks SMBV-le tootmis- ja turustustegevuse eest makstava tasu suurus. Seega tuleb komisjoni väidet käsitada kriitikana selle suhtes, et SMBV-le tootmis- ja turustustegevuse eest makstava tasu suuruse kindlaksmääramisel kasutati tehingupõhise tootluse meetodit ja mitte võrreldava kontrollimata hinna meetodit, mida komisjoni arvates oleks tulnud kasutada litsentsitasu suuruse arvutamiseks.

209 Sellega seoses tuleb tõdeda, et erinevate kontsernisiseste tehingute hinnataseme kindlaksmääramiseks kasutatakse mõlemat meetodit. Samas, kuigi komisjon väidab, et OECD suunistes on teatud määral eelistatud traditsiooniliste meetodite kasutamist, nagu võrreldava kontrollimata hinna meetod, ei saa ta nõuda, et uuritaks teatud tehingut, mis ei kuulu tehingute hulka, mille jaoks eelkokkuleppes on tehingupõhise tootluse meetodi alusel määratud kindlaks siirdehind, üksnes põhjusel, et selle teise

tehingu jaoks oleks siirdehind tulnud kindlaks määrata võrreldava kontrollimata hinna meetodi alusel. Komisjoni viidatud eeskiri võimaldab üksnes valida asjakohase siirdehindade kindlaksmääramise meetodi sama liiki tehingute või tihedalt seotud tehingute rühma jaoks. Siirdehindade kindlaksmääramise meetod ei ole nimelt eesmärk iseenesest, vaid see tuleb valida sõltuvalt kontsernisisesest tehingust, mille vastavus reaalturuväärtusele tuleb välja selgitada, ja mitte vastupidi.

210 Teiseks tuleb meenutada, et nagu on juba eespool märgitud punktides 146 ja 147, antakse maksumeetmega majanduseelis juhul, kui sellega vähendatakse maksukoormust võrreldes sellise maksukoormusega, mis oleks tavapäraselt tekkinud kõnealuse meetme puudumisel.

211 Ent nagu on juba märgitud eespool punktis 201, ei too metodoloogiliste nõuete eiramine iseenesest tingimata kaasa maksukoormuse vähenemist. Sellest tuleneb, et üksnes asjaolu, et komisjon on tuvastanud vigu siirdehindade kindlaksmääramise meetodi valikul või selle meetodi kohaldamisel, ei ole põhimõtteliselt piisav selleks, et tõendada eelise olemasolu.

212 Seejuures ei esita komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 275–285 ühtegi asjaolu, mille alusel võiks – tegemata võrdlust võrreldava kontrollimata hinna meetodi alusel saadud tulemusega – järeldada, et tehingupõhise tootluse meetodi kasutamine on igal juhul andnud tulemuseks liiga väikese väärtuse. Nimelt piirdub komisjon vaid sellega, et väidab vaidlustatud otsuse põhjenduses 284, et maksukohustuslasel on kohustus veenduda, kas tema valitud meetod siirdehindade kindlaksmääramiseks annab reaalturuväärtusele lähedase usaldusväärse tulemuse, enne kui maksuhaldur kiidab heaks sellel meetodil põhineva siirdehindade eelkokkuleppe taotluse.

213 Lisaks sellele tuleb märkida, et kohustus, mille komisjon esile toob, tuleneb maksuõigusest ning kuigi selle rikkumine võib tuua kaasa maksualaseid tagajärgi, ei saa riigiabi valdkonnas selline rikkumine olla aluseks eeldusele, et maksukohustuslase valitud meetod ei võimalda saada reaalturuväärtuse põhimõttele vastavat turuväärtusele lähedast usaldusväärset tulemust.

214 Täielikkuse huvides tuleb meenutada (vt eespool punkt 10), et siirdehindade määruse punktis 2 on sätestatud, et Madalmaade maksuhaldur peab siirdehindade analüüsimist alustades alati lähtuma meetodist, mille maksukohustuslane tehingu ajal valis. See nõue on vastavuses OECD suuniste punktiga 1.68 suuniste 1995. aasta sõnastuses. Sellest tuleneb, et maksukohustuslastel on põhimõtteliselt vabadus valida siirdehindade määramise meetod, kui valitud meetod annab vastava tehingu puhul reaalturuväärtuse põhimõttele vastava tulemuse. Kuigi maksukohustuslane peab siirdehinna kindlaksmääramise meetodi valimisel arvesse võtma selle meetodi usaldusväärsust asjaomases olukorras, ei ole selle lähenemisviisi eesmärk konkreetselt innustada maksukohustuslast hindama kõiki meetodeid ja põhjendama seejärel põhjusi, miks tema valitud meetod annab asjaomastel tingimustel kõige sobivama tulemuse.

215 Sellest tuleneb, et vaadeldaval juhul ei olnud komisjonil alust järeldada, et võrreldava kontrollimata hinna meetodit oleks põhimõtteliselt tulnud eelistada tehingupõhise tootluse meetodile.

216 Seega tuleb nõustuda Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi etteheitega, mille kohaselt komisjon on ekslikult leidnud, et vaadeldaval juhul andis tehingupõhise tootluse meetodi valimine iseenesest SMBV-le eelise, ilma et oleks vaja analüüsida Starbucksi argumenti, millega vaieldi vastu komisjoni esitatud teatud argumentide vastuvõetavusele.

2. Küsimus, kas SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu väärtus oleks pidanud võrduma nulliga (teine arutluskäik)

217 Kohtuasja T-760/15 kolmanda väite teises osas väidab Madalmaade Kuningriik, et komisjon väidab ekslikult, et SMBV poolt Alkile makstava tasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga ning et sellest tuleneb eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Starbucksi kontserni ning kontserniväliste

röstimisettevõtjate ja kohvitoodete tootjate vahel sõlmitud lepingud, millel põhineb komisjoni tehtud võrdlus, ei ole nimelt kasutatav Alki ja SMBV vaheliste lepingute võrdlemiseks, mis põhineb võrreldava kontrollimata hinna meetodil. Madalmaade Kuningriik leiab, et komisjon ei ole tõendanud, et tehingupõhise tootluse meetod ei andnud reaalturuväärtusele vastavat tulemust.

218 Kohtuasja T-636/16 teise väite neljandas osas väidab Starbucks sisuliselt, et komisjoni tehtud litsentsitasu analüüs tugineb peaaegu täies ulatuses tõenditele, mis ei olnud 2008. aasta aprillis kättesaadavad. Lisaks sellele ei määratlenud komisjon erinevalt Madalmaade maksuõigusest ja OECD suunistest litsentsitasu jaoks reaalturuväärtusega seotud vahemikku, vaid eeldas, et litsentsitasu peaks võrduma nulliga. Nii nagu Madalmaade Kuningriik leiab ka Starbucks, et kõik vaidlustatud otsuses nimetatud kolmandatest isikutest tootjad, kes sama moodi nagu SMBV tarnivad Starbucksi kaubamärgiga kohvitooteid kauplustele või edasimüüjatele, maksavad suuri litsentsitasusid vastutasuna Starbucksi röstimisalase intellektuaalomandi kasutamise eest. Litsentsitasu ei maksa alltöövõtjad, kes erinevalt SMBVst ei paku klientidele selliseid tooteid, vaid osutavad Starbucksi kontsernile üksnes röstimisteenust. Erinevalt vaidlustatud otsuses väidetust tekib röstimise valdkonna intellektuaalomandi väärtus alles siis, kui Starbucksi kaubamärki kandvad kohvitooted müüakse kauplustele või edasimüüjatele, kes on valmis nende toodete eest maksma kõrgemat hinda. Veel väidab Starbucks, et erinevalt vaidlustatud otsuses esitatud tõdemusest, on vaadeldaval perioodil SMBV röstimistegevus olnud kogu aeg kasumlik.

219 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

220 Ühelt poolt väidab komisjon sisuliselt, et ta on võrrelnud litsentsitasu suurust vaidlustatud otsuse põhjenduses 300 nimetatud seitsme lepingu raames litsentsitasuga SMBV ja Alki vahelise lepingulise suhte raames. Lisaks sellele selgitab komisjon kohtuasjas T-760/15, et ta tugines ühtlasi vaidlustatud otsuse põhjenduses 303 nimetatud lepingutele, samas kui kohtuasja T-636/16 puhul ta seda üldjuhul ei teinud. Komisjon lisas, et ta tugines samuti Starbucksi kontserni konkurentide ja kolmandate röstimisettevõtjate vahel sõlmitud lepingutele, mida on nimetatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 305–308, et jõuda järeldusele, et SMBV ja Alki vahelises suhtes oleks makstava litsentsitasu reaalturuväärtuse põhimõttele vastav väärtus pidanud võrduma nulliga. Komisjon lisab, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 292–298 on ta selgitanud põhjuseid, miks ta on seisukohal, et need tehingud kujutavad endast otsest võrdlusalust selle litsentsitasu suuruse kindlaksmääramiseks, mida SMBV pidi maksma Alkile röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest.

221 Teiselt poolt väidab komisjon, et ta ei vaidle vastu sellele, et röstimise valdkonna intellektuaalomandil võib olla väärtus. Samas ei ole selle intellektuaalomandi väärtus realiseeritav enne seda, kui Starbucksi kaubamärki kandvad kohvitooted müüakse Starbucksi kaupluste vahendusel lõpptarbijatele. Komisjoni väitel ei saa röstimise valdkonna intellektuaalomandit käsitada seega SMBV jaoks sellise eelisena, mille eest tuleks maksta litsentsitasu.

a) Sissejuhatavad märkused

222 Tuleb meenutada, et komisjon esitas oma teise arutluskäigu vaidlustatud otsuse põhjendustes 286–341, jaos 9.2.3.3 „[…] eelkokkuleppe tulemusel Alki[le] […] makstav litsentsitasu ei vasta reaalturuväärtusele“.

223 Sissejuhatuseks tuleb teha kaks märkust.

224 Esiteks tuleb märkida, et poolte vahel ei ole vaidlust selles, et litsentsitasu puhul on põhimõtteliselt Madalmaade maksuõiguses tegemist tuludest mahaarvatavate kuludega. Samuti ei ole vaidlustatud seda, et kuna tegemist on Starbucksi kontserni raames toimuva tehinguga, tuleb seda käsitada

kontsernisisese tehinguna. Eespool punktidest 147–156 ilmneb, et sellise tehingu hinnataset tuleb selleks, et määrata kindlaks SMBV äriühingu tulumaks, hinnata nii, nagu see oleks kindlaks määratud turutingimustel.

225 Teiseks tuleb märkida, et kuigi komisjon leidis, et SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga, möönis ta vaidlustatud otsuse põhjenduses 310, et kohvi röstimise ja röstimiskõverate alane oskusteave võib kujutada endast väärtust. Ka selgitab komisjon kohtuasja T-636/16 raames esitatud kostja vastuse punktis 126, et ta ei eita, et röstimise valdkonna intellektuaalomandil võib olla väärtus.

226 Sellest järeldub, et ainus küsimus, milles poolte seisukohad lahknevad, on see, milline oleks litsentsitasu siirdehinna tase juhul, kui see oleks kindlaks määratud turutingimustel.

227 Sellega seoses tuleb meenutada, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 286–341 väidab komisjon, et SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga. Vaidlustatud otsuse sõnastuse kohaselt ei väida komisjon, et kõnealuse litsentsitasu suurus peaks olema väiksem kui eelkokkuleppega kindlaksmääratud litsentsitasu suurus, vaid ta arvab, et mingit litsentsitasu ei oleks pidanud üldse maksma. Komisjon kinnitab ise, et ta ei ole andnud hinnangut selle kohta, milline peaks olema litsentsitasu vahemik, kuna litsentsitasu oleks pidanud võrduma nulliga (vaidlustatud otsuse põhjendus 340).

228 Vaidlustatud otsuses põhjendab komisjon oma väidet, mille kohaselt SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga (vaidlustatud otsuse põhjendus 318) sisuliselt kolme asjaoluga.

229 Esimese asjaoluna toob komisjon välja selle, et litsentsitasu kõikumine ajavahemikul 2006–2014 on „esimene märk“ sellest, et selle suurus ei ole kuidagi seotud röstimise valdkonna intellektuaalomandi väärtusega (vaidlustatud otsuse põhjendus 289). Teise asjaoluna toob komisjon välja selle, et oma suhetes Alkiga ei omanda SMBV röstimisalase intellektuaalomandi väärtust (vaidlustatud otsuse põhjendused 310–313). Kolmanda asjaoluga seoses selgitas komisjon, et Starbucksi kolmandate isikutega sõlmitud tootmislepingutes ei olnud ette nähtud mingit litsentsitasu röstimisega seotud intellektuaalomandi kasutamise eest (vaidlustatud otsuse põhjendused 291–309).

230 Lisaks sellele lükkas komisjon vaidlustatud otsuses tagasi Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi haldusmenetluse käigus esitatud argumendid. Konkreetsemalt leidis komisjon, et litsentsitasu puhul ei ole tegemist tasuga ettevõtlusriskide ülekandmise eest (vaidlustatud otsuse põhjendused 319–332) ning et litsentsitasu suurus ei ole põhjendatud summadega, mida Alki maksab Starbucks USile tehnoloogia eest kulude jagamise kokkuleppe alusel (vaidlustatud otsuse põhjendused 333–338).

231 Järgnevalt tuleb esiteks teha lühike kokkuvõte komisjoni vaidlustatud otsuses esitatud teoreetilisest käsitlusest SMBV funktsioonide kohta seoses litsentsitasuga ning seoses asjaomaste tavapäraste maksueeskirjadega. Need tegurid on nimelt komisjoni vaidlustatud otsuses tehtud litsentsitasu suuruse analüüsi aluseks. Teiseks tuleb vaadelda Starbucksi argumenti, mille kohaselt komisjoni tehtud litsentsitasude analüüs ei saa tugineda tõenditele, mis ei olnud 2008. aasta aprillis kättesaadavad. Kolmandaks tuleb analüüsida Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi argumente, mis on seotud küsimusega, kes on röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutaja. Neljandaks tuleb analüüsida, kas komisjonil oli alust kolmandate isikutega sõlmitud lepingutes ette nähtud litsentsitasudega tehtud võrdluse alusel järeldada, et litsentsitasu oleks pidanud võrduma nulliga. Viiendaks tuleb analüüsida komisjoni kohtuistungil esitatud argumenti, mille kohaselt ta kinnitas vaidlustatud otsuses tegelikult, et litsentsitasu suurus oleks pidanud olema väiksem kui eelkokkuleppes kinnitatu.

b) SMBV litsentsitasuga seotud funktsioonid

232 Litsentsitasu analüüsi jaoks asjakohaste SMBV funktsioonide puhul on kõigepealt selge, et ta röstib SCTC-lt ostetud rohelisi kohviube.

233 Seejärel väidab komisjon vaidlustatud otsuses, eeskätt selle põhjendustes 49, 96, 137, 313 ja 330 ning menetlusdokumentides, et seotud ja mitteseotud Starbucksi kauplustel on kohustus osta SMBV-lt röstitud kohvi ning SMBV on seega ühtlasi ka röstitud kohvi müüja.

234 Lisaks sellele leiab komisjon vaidlustatud otsuses, et SMBV ostetavad ja müüdavad varud peavad kajastuma raamatupidamiseeskirjade kohaselt tema bilansis, kuivõrd ta on üksus, kelle ülesanne on sõlmida lepinguid ja esitada kauplustele arveid.

235 Viimaks tuleneb vaidlustatud otsusest tervikuna, et komisjon leiab, et siirdehinnaaruandes on SMBVd ekslikult esitletud madala riskitasemega kohvitootjana. Sellega seoses lükkab komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 319–332 tagasi Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi kontaktisikute argumendid, mille kohaselt SMBV ja Alki vahelise lepingu tingimustega, mille põhjal maksunõustaja aruanne on koostatud, kantakse ettevõtlusriskid reaalselt SMBV-lt Alkile üle. Lisaks sellele selgitas komisjon, et SMBV kandis äririske oma ärisuhetes SCTC ja Starbucksi kauplustega.

236 Sellest tuleneb komisjoni väitel, et SMBV ei ole seoses Starbucksi kauplustele röstitud kohvi müügiga seotud tegevusega käsitatav alltöövõtja või lepingulise töövõtjana, vaid ta röstib kohvi oma nimel ja tegutseb müüjana. Vaidlustatud otsuse kohaselt peetakse nimelt alltöövõtu all tavaliselt silmas korraldust, mille raames äriühing töötleb teise ettevõtja nimel toorainet või pooltooteid.

c) Madalmaade õiguse tavapärased maksueeskirjad

237 Nagu tõdetud eespool punktis 146, eeldab integreeritud ettevõtja suhtes kohaldatava maksumeetme analüüsimine ELTL artikli 107 lõike 1 alusel, et eelnevalt tuleb kindlaks määrata tavapärased maksueeskirjad, mida kohaldataks sellest meetmest kasusaajale.

238 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 232 väidab komisjon, et Madalmaade eeskirjad, mille alusel eelkokkulepet tuleb hinnata, on Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemi eeskirjad. Neid eeskirju on kokkuvõtlikult kirjeldatud eespool punktides 3–11 ja 35.

239 Vaadeldaval juhul on nimelt ilmne, et eelkokkulepe sõlmiti selleks, et võimaldada SMBV-l näha ette äriühingu tulumaksu kohaldamise eeskirjad, määrates kindlaks oma maksustatava kasumi suuruse. Sellest tuleneb, et eelkokkulepe toimib Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemi raames, mille eesmärk on maksustada nii integreeritud kui ka sõltumatuid ettevõtjaid, kelle suhtes äriühingu tulumaksu kohaldatakse.

240 Seega tuleb küsimust, kas litsentsitasu tase vastas tasemele, mida oleks kohaldatud turutingimustel, uurida lähtudes eespool punktides 232–236 kindlaks tehtud SMBV funktsioonidest ja eespool kindlaks tehtud tavapärastest maksueeskirjadest.

d) Komisjon kasutas eelkokkuleppe sõlmimise ajal kättesaamatut teavet

241 Starbucks märgib, et vaidlustatud otsuses tugineb komisjon peamiselt teabele, mis ei olnud kättesaadav eelkokkuleppe sõlmimise ajal, 2008. aasta aprillis. Konkreetsemalt osutab Starbucks liidu kohtu praktikale seoses erainvestori kriteeriumiga, mille kohaselt tuleb teatud meetme majandusliku otstarbekuse hindamisel lähtuda rahaliste abi meetmete võtmise ajal kehtinud raamistikust ning vältida seega mis tahes hinnangut, mis põhineb hilisemal olukorral. Sama põhimõte on Starbucksi väitel kehtestatud ka Madalmaade maksuõiguses ja OECD suunistes.

242 Komisjon ei vaidle vastu, et seda põhimõtet vaadeldaval juhul kohaldatakse ning piirdub väitega, et märkimisväärne hulk argumente, mis toetavad tema järeldust, et eelkokkulepe ei vastanud reaalturuväärtuse põhimõttele, põhinevad teabel ja andmetel, mis olid Madalmaade maksuhaldurile kättesaadavad eelkokkuleppe sõlmimise ajal.

243 Esmalt tuleb tõdeda, et asjaolu, et Madalmaade maksuõiguses ja OECD suunistes on Starbucksi väitel ette nähtud, et hoiduda tuleb hinnaalase eelkokkuleppe reaalturuväärtuse põhimõttele vastavuse hinnangutest, mis põhinevad selle kokkuleppe sõlmimisest hilisemal olukorral, ei mõjuta mingil määral vaadeldaval juhul eelkokkuleppe analüüsimist ELTL artiklis 107 sätestatud tingimuste alusel.

244 Starbucksi argument tugineb analoogilisele liidu kohtu praktikale, mille kohaselt tuleb selleks, et teha kindlaks, kas asjaomane liikmesriik või avalik-õiguslik üksus tegutses nagu turumajanduse tingimustes tegutsev arukas investor, lähtuda asjaomaste meetmete võtmise ajal kehtinud raamistikust, et hinnata riigi või avalik-õigusliku üksuse tegevuse majanduslikku otstarbekust, ja seega igal juhul hoiduda hinnangu andmisest hilisema olukorra alusel (25. juuni 2015. aasta kohtuotsus SACE ja Sace BT *vs.* komisjon, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 93; vt selle kohta ka 16. mai 2002. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* komisjon, C-482/99, EU:C:2002:294, punktid 69 ja 71, ja 5. juuni 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, punkt 105).

245 Sellega seoses piisab, kui märkida, et siirdehinna turutingimustele vastavalt kindlaksmääramise alus ei ole avalike ja eraõiguslike ettevõtjate võrdse kohtlemise põhimõte, vaid, nagu seda tunnistab ka komisjon, sellise maksualase eelkokkuleppe nagu vaadeldaval juhul käsitletav eelkokkulepe, õiguspärane eesmärk, milleks on võimaldada õiguskindluse kaalutlustel eelnevalt kindlaks määrata teatava maksumeetme kohaldamine.

246 Tuleb tõdeda, et kuna komisjon leiab, et sellise maksualase eelkokkuleppe nagu vaadeldav eelkokkulepe sõlmimine kujutab endast uut abi, oleks sellisest abist enne selle andmist tulnud komisjonile ELTL artikli 108 lõike 3 kohaselt teatada. Ent kui komisjon oleks teinud otsuse sellise teatamise kohta, ei oleks tal olnud õigust võtta arvesse teavet, mis ei olnud teada või mõistuspäraselt prognoositav otsuse tegemise ajal. Seega ei saa ta asjaomasele liikmesriigile ette heita, et see ei ole võtnud arvesse asjaolusid, mis ei olnud teada või mõistuspäraselt prognoositavad kõnealuse kokkuleppe sõlmimise ajal.

247 Seda konteksti silmas pidades tuleb esiteks meenutada, et vaidlustatud otsuse artiklist 1 ja põhjendusest 40 ilmneb, et komisjoni vaidlustatud meede on ainult eelkokkulepe.

248 Teiseks, kuigi vastab tõele, et eelkokkulepet oli võimalik tühistada või muuta selle kehtivuse ajal aastatel 2007–2017, tuleb märkida, et vaidlustatud otsuses ei leidnud komisjon, et asjaolu, et Madalmaade ametiasutused ei tühistanud ega muutnud eelkokkulepet selle kehtivuse ajal, andis SMBV-le eelise. Eelkokkuleppe punkti 6 teises taandes koostoimes punkti 4 esimese taandega on nimelt ette nähtud, et eelkokkuleppe kehtivus lõpeb, kui toimub eelkokkuleppega heakskiidetud faktiliste asjaolude oluline muutus ja kui kokkuleppe osalised ei jõua kokkuleppe läbivaatamise küsimuses kokkuleppele. Seega ei takistanud mitte miski komisjonil tuvastamast, et eelkokkuleppega heakskiidetud faktilised asjaolud on oluliselt muutunud ning et sellest tulenevalt antakse eelkokkuleppe jätkuva kohaldamisega SMBV-le valikuline eelis.

249 Kolmandaks, seoses komisjoni argumendiga, mille kohaselt eelkokkulepet kontrolliti pärast poole kehtivusaja möödumist, st pärast kuuenda majandusaasta lõppemist 31. detsembril 2013, ning sel puhul eelkokkulepet ei muudetud, siis piisab sellest, kui märkida, et komisjon ei ole vaidlustatud otsuses kordagi väitnud, et eelkokkuleppe vahekontrolli tulemusel muutmata või tühistamata jätmisega oleks SMBV-le antud eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

250 Sellest tuleneb, et sellistel asjaoludel tuleks sellise eelkokkuleppega nagu vaadeldav eelkokkulepe antava eelise olemasolu analüüs teha selle kokkuleppe sõlmimise aegset konteksti arvestades. Sellest tõdemusest ilmneb, et komisjonil on kohustus mitte anda hinnanguid, mis tuginevad eelkokkuleppe sõlmimisest hilisemale olukorrale.

251 Seega tuleb nõustuda Starbucksi argumendiga, mille kohaselt ei saa komisjon vaadeldava juhtumi asjaoludel oma analüüsis tugineda teabele, mis ei olnud kättesaadav või mõistlikult prognoositav eelkokkuleppe sõlmimise ajal, 2008. aasta aprillis.

e) Küsimus, kas röstimise valdkonna intellektuaalomand kujutas endast SMBV jaoks väärtust

252 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 310–332 esitatud teises argumendis (vt eespool punkt 230) püüab komisjon sisuliselt tõendada, et SMBV litsentsitasu maksmine Alkile ei olnud põhimõtteliselt põhjendatud, kuna SMBV ei omandanud komisjoni väitel SMBV röstimise valdkonna intellektuaalomandi väärtust. See väide jaguneb kahte ossa. Komisjon leiab sisuliselt ühelt poolt, et SMBV ei kasutanud röstimise valdkonna intellektuaalomandit otseselt turul. Teiselt poolt leidis komisjon, et kohvi röstimisega seotud tegevus ei andnud piisavalt kasumit, et oleks olnud võimalik litsentsitasu maksta.

1) Küsimus, kas SMBV kasutas röstimise valdkonna intellektuaalomandit otseselt turul

253 Seoses argumendiga, mille kohaselt SMBV ei kasutanud röstimise valdkonna intellektuaalomandit otseselt turul, selgitas komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 310–313 esmalt, et röstija ehk SMBV ei „kasutanud“ Alki ja SMBV vahelises konkreetses suhtes röstimise valdkonna intellektuaalomandi väärtust. Komisjoni väitel seisnes röstimisalase oskusteabe ja röstimiskõverate tähtsus kaubamärgi ja erinevate toodetega seostatava stabiilse maitse tagamises. Komisjon järeldas sellest, et röstimisalase oskusteabe ja röstimiskõverate väärtust „kasutatakse“ ainult siis, kui kauplused müüvad Starbucksi tooteid Starbucksi kaubamärgi all. Lisaks sellele väitis komisjon, et röstimisalane oskusteave ja röstimiskõverad ei loo iseenesest röstija jaoks pidevalt väärtust, kui neid ei saa turul kasutada. Komisjon märgib, et talle „näib“, et SMBV puhul kujutavad röstimisalane oskusteave ja röstimiskõverad endast tehnilist kirjeldust, mille järgi peaks röstimine toimuma röstimise tellinud ettevõtja eelistuse või valiku kohaselt. Asjaolu, et Alki kehtestatud röstimisprotsessi käsitlevad tehnilised kirjeldused ja eriti röstimiskõverad võimaldavad SMBV-l röstida kohvi, mida müüakse Starbucksi kaubamärgi all, ei too komisjoni arvates SMBV-le suurenenud müügi või müügihinna mõttes mingit kasu, kuna SMBV ei müü põhimõtteliselt oma toodangut lõppklientidele, kes väärtustavad Starbucksi kaubamärki. Komisjon lisas lõpuks, et SMBV müüs peaaegu kogu oma toodangu Starbucksi frantsiisi alusel tegutsevatele kauplustele ega kasutanud seega röstimise valdkonna intellektuaalomandit otseselt turul.

254 Komisjon lisab oma menetlusdokumentides, et röstimise valdkonna intellektuaalomandi väärtust kasutatakse üksnes siis, kui tooted müüakse lõpptarbijatele, kes väärtustavad konkreetse kaubamärgiga seostatavat püsivat maitset. Majanduslikult ei ole mõttekas, et kohvi röstija/tootja maksab litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest, kuigi ta ei tegele lõpptoote otsese turustamisega. See tuleneb asjaolust, et sellisel juhul kasutaks röstija/tootja seda intellektuaalomandit kohviubade röstimiseks tellija nõudmisel.

255 Sissejuhatavalt tuleb ühelt poolt märkida, et [*konfidentsiaalne*]. Sellest järeldub, et röstimislepingu alusel oli SMBV kohustatud maksma litsentsitasu vastutasuks röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest.

256 Teiselt poolt tuleb tõdeda, et komisjon ei ole vaidlustatud otsuses väitnud, et tema väidet selle kohta, et röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamine toimub suhtes lõpptarbijaga, tuleb käsitada Madalmaade maksuõigusest tuleneva ettekirjutusena. Seevastu tuleneb vaidlustatud otsuse

põhjendustest 310–313, võttes samal ajal arvesse sissejuhatavaid põhjendusi, milles tutvustatakse komisjoni seisukohta pärast menetluse algatamise otsust, et komisjon tegi puhtmajandusliku analüüsi, mis tugineb OECD suuniste 1995. ja 2010. aasta versioonile.

257 Neist kaalutlustest lähtudes tuleb kontrollida, kas komisjoni väide, mis on esitatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 298, 300 ja 310–313 ning mille kohaselt SMBV ei kasutanud intellektuaalomandit otseselt turul, kuna ta ei müünud tooteid lõpptarbijatele, on põhjendatud.

258 Sellega seoses tuleb nentida, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 310–313 esitatud selgitused ei ole veenvad. Komisjoni vaidlustatud otsuse põhjendustes 310–313 ja Üldkohtule esitatud menetlusdokumentides esitatud arutluskäik põhineb sisuliselt eeldusel, et röstimise valdkonna intellektuaalomandi väärtust saab kasutada vaid siis, kui tooted müüakse lõpptarbijatele, kes väärtustavad kõnealuse kaubamärgiga seostatavat stabiilset maitset, ning et majanduslikult ei ole mõttekas, et kohvi röstija/tootja maksab litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest, kui ta ei tegele lõpptoote otsese turustamisega. Siiski ei ole seda eeldust kinnitanud vaidlustatud otsuses tuvastatud asjaolud.

259 Esiteks ei ole poolte vahel vaidlust selles, et röstimise valdkonna intellektuaalomand võib põhimõtteliselt kujutada endast majanduslikku väärtust. Teiseks on pooled üksmeelel ka selles, et SMBV on röstija, kellel on kohustus oma kohvi röstimiseks kasutada röstimise valdkonna intellektuaalomandit. Kolmandaks väidab komisjon, et kontserni kuuluvatel ja mittekuuluvatel Starbucksi kauplustel on kohustus osta röstitud kohvi SMBV-lt ning SMBV on seega ühtlasi ka röstitud kohvi müüja.

260 Seda silmas pidades tuleb tõdeda, et komisjon on teinud vea, keskendades oma analüüsis eeldusele, et röstimise valdkonna intellektuaalomandi väärtust kasutatakse üksnes siis, kui tooted müüakse lõpptarbijatele. Küsimus, kes kannab lõppkokkuvõttes kulud, millega hüvitatakse kohvi tootmiseks kasutatud intellektuaalomandi väärtus, on täiesti eraldiseisev küsimusest, kas röstimise valdkonna intellektuaalomand oli vajalik selleks, et võimaldada SMBV-l toota röstitud kohvi vastavalt kriteeriumidele, mida nõuavad Starbucksi kauplused, kellele SMBV müüb oma nimel kohvi.

261 Eeldusel, et SMBV müüb tema enda röstitud kohvi Starbucksi kauplustele, kes nõuavad, et kohv oleks röstitud vastavalt Starbucksi tehnilisele kirjeldusele, tuleb pidada veenvaks seda, et kui puudub õigus kasutada või – kasutades vaidlustatud otsuse terminoloogiat – õigus saada kasu röstimise valdkonna intellektuaalomandist, ei oleks SMBV saanud toota ega tarnida Starbucksi tehnilise kirjelduse kohaselt röstitud kohvi sama nime kandvatele kauplustele.

262 Sellest tuleb järeldada, erinevalt sellest, mida väidab komisjon, et SMBV litsentsitasu maksmine röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest ei ole majanduslikult täiesti ebaotstarbekas. Intellektuaalomand oli nimelt vajalik SMBV majandustegevuse jaoks, st röstitud kohvi valmistamiseks vastavalt Starbucksi tehnilisele kirjeldusele. Sellest tuleneb, et SMBV saab lisandväärtust röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamisest, ilma milleta ta ei saaks seejärel röstitud kohvi edasi müüa Starbucksi kauplustele.

263 Lisaks sellele tuleb tagasi lükata komisjoni argument, mille kohaselt just Starbucksi kauplused maksavad Starbucks Coffee Emeale litsentsitasu, mis hõlmab juba tasu [*konfidentsiaalne*]. Ühelt poolt ei hõlma vaidlustatud otsuse selle arutluskäigu raames tehtud arutlused mitte ühtegi asjaolu, mis võiks seda väidet kinnitada. Teiselt poolt ei välista asjaolu, et Starbucksi kauplused maksavad litsentsitasu Starbucks Coffee Emeale seda, et SMBV võib [*konfidentsiaalne*] edasi suunata kauplustele esitatavatesse arvetesse. Lisaks võib asjaolu, et komisjoni väitel maksavad Starbucksi kauplused veel täiendavat litsentsitasu [*konfidentsiaalne*] Starbucks Coffee Emeale, [*konfidentsiaalne*], anda eelise äärmisel juhul viimati nimetatule, aga mitte SMBV-le.

264 Eelnevast tuleneb, et komisjon on ekslikult leidnud vaidlustatud otsuse põhjendustes 298 ja 300, et mitteseotud tootmisettevõtja kasutab röstimise valdkonna intellektuaalomandit ainult eeldusel, et ta müüb oma toodangut lõpptarbijatele. Röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamine ei ole nimelt piiratud olukordadega, kus röstija müüb oma kohvi jaeturul lõpptarbijatele, vaid hõlmab samuti selliseid olukordi nagu SMBV puhul, kus röstija tegutseb müüjana hulgiturul. Seevastu lihtne kohvi töötlemine tellija nimel, kes annab tootmise tehnilised kirjeldused, ei ole piisav selleks, et tõendada sellise intellektuaalomandi kasutamist.

265 Sellest lähtuvalt tuleb märkida, et komisjon tegi vea, leides, et SMBV, nagu seda kirjeldatakse vaidlustatud otsuses, ei oleks pidanud maksma litsentsitasu, kuna ta ei kasutanud röstimise valdkonna intellektuaalomandit otseselt turul.

2) Küsimus, kas SMBV röstimistegevus oli kahjumlik

266 Madalmaade Kuningriik ja Starbucks vaidlevad vastu komisjoni argumendile, mis on esitatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 314–317 ja mille kohaselt kandis SMBV alates 2010. aastast röstimistegevusega seoses kahjumit, ning see olukord ei võimaldanud tal maksta litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest. Madalmaade Kuningriigi väitel ei ole komisjon piisavalt arvesse võtnud eelkõige asjaolu, et SMBV ostetud kohviube kasutavad kohvi tootmiseks ka kolmandad isikud. Komisjon on seega seisukohal, et see tõendas, et litsentsitasu kui korrigeerimismuutuja suuruse kindlakstegemiseks kasutatav meetod, mis on eelkokkuleppes heaks kiidetud, ei vasta reaalturuväärtuse põhimõttele.

267 Komisjon vastab, et teabe põhjal, mille ta sai Starbucksilt haldusmenetluse käigus, töötlesid kontsernivälised tootjad vaid piiratud osa röstitud kohvist. Ta väidab, et on õigustatult leidnud, et peaaegu kogu SMBV ostetud kohviubade kogus töödeldi ettevõtja enda kohvi tootmistegevuse käigus.

268 Vaidlustatud otsuses tuvastas komisjon sisuliselt, et alates 2010. aastast kandis SMBV seoses oma röstimistegevusega kahjumit ning et litsentsitasu, mida SMBV maksis Alkile, kaeti osaliselt SMBV teiste tegevusvaldkondade arvelt, ilma et röstimistegevusest oleks ette näha kasumit tulevikus. Komisjoni väitel ei andnud kohvi röstimisega seotud tegevus piisavalt kasumit, et oleks olnud võimalik litsentsitasu maksta. Lisaks sellele väidab komisjon, et litsentsitasul, mida SMBV maksis Alkile röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest kontsernisiseses kontekstis, „näib“ olevat struktuurselt üksainus eesmärk – suunata SMBV edasimüügitegevusest saadud kasum ümber Alkisse.

269 Kohe alguses tuleb nentida, et komisjoni arutluskäik põhineb eeldusel, mille kohaselt peab röstimisega seotud tegevus olema kasumlik, et oleks võimalik maksta röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest litsentsitasu. Kuid komisjon ei esita tõendeid selle kohta, et Madalmaade maksueeskirjad näeksid ette, et litsentsitasu maksmise kohustus sõltub asjaomase tegevuse kasumlikkusest. Lisaks sellele ei ole küsimus, kas SMBV röstimisega seotud tegevus oli kasumlik, mingil viisil seotud küsimusega, kas sellise litsentsitasu maksmine, nagu vaadeldaval juhul, võib olla majanduslikult põhjendatud.

270 Sellega seoses tuleb esmalt märkida, et komisjon väidab, et röstimisega seotud tegevus ei tootnud piisavalt kasumit ajavahemikul, mis algas 2010. aastaga. See väide ei puuduta seega kogu eelkokkuleppe kehtivuse perioodi (mis algas 2007. aastal).

271 Seejärel tuleb märkida, nagu sellele on juba osutatud eespool punktides 243–251, et vaadeldava juhtumi asjaoludel pidi komisjon hoiduma kõikidest hinnangutest, mis põhinevad eelkokkuleppe sõlmimisest hilisemal olukorral. Komisjon aga ei selgita vaidlustatud otsuses, kuidas oleks kahjumit, mille ta toob välja selle otsuse põhjendustes 314–317, olnud võimalik ette näha eelkokkuleppe sõlmimise ajal, kuivõrd see kahjum on seotud SMBV olukorraga alates 2010. aastast. Komisjon ei ole seega tõendanud, et tal oli õigus tugineda asjaolule, et alates 2010. aastast kandis SMBV oma röstimistegevusega seoses kahjumit.

272 Viimaks, kuna Starbucks väidab, et SMBV röstimisega seotud tegevus on alati olnud kasumlik, tuleb meeles pidada, et komisjon tegi oma analüüsi, lähtudes võrdlusest Starbucksi kaupluste teenitud tulu ja SMBV SCTC-le makstud roheliste kohviubade ostuväärtuse vahel. Siiski väidab komisjon oma kolmanda arutluskäigu raames just nimelt, et roheliste kohviubade hinna suurenemine alates 2010. aastast oli liiga suur. Juba komisjoni vaidlustatud otsuses esitatud argumentidest ilmneb, et roheliste kohviubade hind oli märkimisväärselt ülehinnatud ning selle tõttu ei esinenud kahjumit, mille ta on välja toonud vaidlustatud otsuses, vähemalt mitte sellistes proportsioonides, nagu on tuvastatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 314–317.

273 Need tõdemused on piisavad selleks, et lükata tagasi komisjoni argument, mille kohaselt SMBV ei olnud suuteline maksma röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest litsentsitasu, kuna röstimistegevus oli kahjumlik.

274 Igal juhul väidab Starbucks, et komisjoni arvutus on vigane, kuna arvesse ei ole võetud asjaolu, et märkimisväärset osa ostetud roheliste kohviubade kogusest ei röstinud SMBV. Komisjon väidab, et see argument ei ole vastuvõetav, kuna tegemist on uue teabega, mis on vastuolus haldusmenetluse käigus esitatud teabega.

275 Sellega seoses tuleb märkida, et komisjon möönab vaidlustatud otsuse 155. joonealuses märkuses ning menetlusdokumentides, et Starbucksi haldusmenetluse käigus esitatud teabe põhjal võib järeldada, et praktiliselt kõik SMBV ostetud rohelised kohvioad röstis SMBV, välja arvatud „piiratud kogus“, mis tarniti kolmandatele isikutele. Sellega seoses osutab komisjon talle 23. septembril 2015 saadetud Starbucksi kontaktisikute kirjale. Siiski ilmneb sellest kirjast, et kõnealune kolmas isik oli sõlminud Starbucksi kontserniga alltöövõtulepingu, mis puudutas „ülekaalukalt“ (*predominantly*) muude toodete kui röstitud kohvi tootmist, „kuid ka roheliste kohviubade röstimist kui sellist (kuigi tegemist on piiratud kogustega)“. Osutamine „piiratud kogustele“ näitab, et kõnealune kolmas isik tootis piiratud koguses röstitud kohvi võrreldes muude toodete kui kohvipulbri tootmisega, kuid ei näita seda, et ta tootis tähtsusetuid koguseid röstitud kohvi. Komisjonile oli seega haldusmenetluse ajal teatatud, et osa SMBV ostetud rohelistest kohviubadest ei röstinud SMBV. Komisjoni väide Starbucksi argumendi vastuvõetamatuse kohta põhjusel, et see argument põhineb teabel, mis ei olnud komisjonile haldusmenetluse ajal teatavaks tehtud, on seega faktiliselt põhjendamatu ja tuleb tagasi lükata.

276 Seoses Starbucksi selle argumendi põhjendatusega, mille kohaselt võttis komisjon SMBV kõikide roheliste kohviubade ostusummat arvesse oma arvutuses kuluna, samas kui märkimisväärset kogust ostetud rohelistest kohviubadest ei röstinud SMBV, tuleb tõdeda, et komisjon väidab, et Starbucks ei ole 29. mail 2015 edastatud dokumentides märkinud, et märkimisväärse osa rohelistest kohviubadest röstisid kolmandad isikud. Siiski, nagu Starbucks õigustatult väidab, puudutab Starbucksi kontaktisikute 29. mai 2015. aasta kirjas esitatud küsimusele nr 2 antud vastus, mille komisjon toob välja oma menetlusdokumentides, SMBV tulude jaotamist tema eri funktsioonide vahel ja mitte kulude jagunemist nende funktsioonide vahel. Sellest tuleneb, et Starbucksi kontaktisikute antud vastused, millel põhines komisjoni menetlusdokumentides esitatud seisukoht, et SMBV röstimisfunktsioon oli alates 2010. aastast kahjumlik, ei olnud piisavad selleks, et võimaldada komisjonil jõuda sellisele järeldusele.

277 Lisaks sellele, nagu on juba näidatud eespool punktis 275, oli vaidlustatud otsuse vastuvõtmise ajal komisjoni käsutuses juba teavet, mis võimaldas aru saada, et tema arvutus, mis on esitatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 314 ja mis seisneb SMBV poolt SCTC-le roheliste kohviubade eest makstud hinna mahaarvamises kohvi röstimisest saadud tulust, oli ekslik.

278 Sellest tuleneb, et komisjon ei ole tõendanud, et SMBV kandis alates 2010. aastast röstimistegevusega seoses kahjumit ning see olukord ei võimaldanud tal maksta litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest.

f) Võrdlus Starbucksi kolmandate isikutega sõlmitud röstimislepingutega ja sarnaste litsentsilepingutega „turul“

279 Vaidlustatud otsuses esitatud kolmanda väitega (vt eespool punkt 229) püüab komisjon sisuliselt selgitada, et Starbucksi kolmandate isikutega sõlmitud tootmislepingutes ning teatud lepingutes, mis sõlmiti Starbucksi konkurentide ja kolmandast isikust röstijate vahel, ei olnud ette nähtud mingit litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest (vaidlustatud otsuse põhjendused 291–309).

280 Seda konteksti arvesse võttes selgitas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 309, et röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest SMBV poolt Alkile makstud litsentsitasu siirdehinna reaalturuväärtusele vastavuse analüüsist tuleneb, et selle konkreetse lepingulise suhte raames ei oleks tulnud intellektuaalomandi eest maksta mingit litsentsitasu. Komisjoni selline seisukoht tugineb ühelt poolt Starbucksi ja kolmandate isikute vaheliste lepingute analüüsile ja teiselt poolt võrdlusele Starbucksi konkurentide ja kolmandate isikute vahel sõlmitud lepingutega. Eeskätt vaidlustatud otsuse põhjendustest 291 ja 299 ilmneb, et komisjon püüdis määrata kindlaks SMBV ja Alki vahel makstava litsentsitasu reaalturuväärtusele vastavat suurust.

281 Madalmaade Kuningriik ja Starbucks vaidlevad sisuliselt komisjonile vastu küsimuses, kas Starbucksi ning kontserniväliste röstimisettevõtjate ja kohvitoodete tootjate vahel sõlmitud lepingud, millel põhineb komisjoni võrdlus, mis on tehtud võrreldava kontrollimata hinna meetodi alusel, on asjakohased võrdlemiseks Alki ja SMBV vaheliste lepingutega.

282 Seoses küsimusega, kas Starbucksi ja kolmandate isikute vahel sõlmitud tootmislepingud eeldavad, et litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga, väidavad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks sisuliselt järgmist:

– Starbucksi ning kontserniväliste röstimisettevõtjate ja kohvitoodete tootjate vahel sõlmitud lepingud, millel põhineb vaidlustatud otsus, ei ole asjakohased kontrollimata hinna meetodi alusel võrdlemiseks Alki ja SMBV vaheliste lepingutega;

– komisjoni tehtud analüüs lisatasude kohta tugineb peaaegu täies ulatuses tõenditele, mis ei olnud 2008. aasta aprillis kättesaadavad;

– suurem osa lepinguid, mida komisjon on kasutanud tehingute võrdlemiseks, puudutas spetsiifilisi kohvitooteid ja mitte röstitud kohviube;

– Alkile makstav tasu oli lahutamatult seotud roheliste kohviubade ostmisega SCTC-lt, kuid mitte ükski komisjoni võrdluseks kasutatud lepingutest tulenev tehing ei olnud sama moodi lahutamatult seotud mõne teise tehinguga;

– kõik vaidlustatud otsuses nimetatud kolmandatest isikutest tootjad, kes nii nagu SMBV tarnisid Starbucksi kaubamärgiga kohvitooteid kauplustele või edasimüüjatele, maksid suuri litsentsitasusid vastutasuna Starbucksi kohvi röstimisalase intellektuaalomandi kasutamise eest.

283 Seoses Starbucksi ja kolmandate isikute vahel sõlmitud tootmislepingutega hindas komisjon esimeses etapis vaidlustatud otsuse põhjendustes 291–298, kas Starbucksi kontserni ja kümne kolmandast isikust ettevõtja vahel sõlmitud kohvi röstimise lepingud pakuvad otseselt võrdlusalust, mis võimaldaks määrata kindlaks SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu suuruse. Seejuures põhineb komisjoni analüüs OECD 2010. aasta suuniste versiooni punktil 1.36, kus loetletakse võrreldavusanalüüsi jaoks maksukohustuslasest ettevõtja kontrollitud tehingute ja vaba turu tingimustel tehtud võrreldavate tehingute viis võrreldavuse tegurit, mis hõlmavad üleantava vara või osutatavate teenuste omadusi, osapoolte funktsioone, lepingutingimusi, osapoolte majanduslikku olukorda ning nende järgitavat tööstus- ja äristrateegiat. Komisjon on vaidlustatud otsuse 147. joonealuses märkuses samuti osutanud

OECD suuniste 1995. aasta versiooni punktile 1.17. Selle punkti kohaselt on võrreldavusanalüüsi jaoks olulised sellised tegurid nagu üleantava vara või osutatavate teenuste omadused, osapoolte funktsioonid, lepingutingimused, osapoolte majanduslik olukord ning nende järgitavad tööstus- ja äristrateegia.

284 Teises etapis tõdes komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 299–304, et nende kümne kontrollimata tehingu põhjal on võimalik võrreldava kontrollimata hinna meetodi abil määrata kindlaks SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu reaalturuväärtus.

285 Konkreetsemalt, esiteks võrdles komisjon selleks, et määrata võrreldava kontrollimata hinna meetodi alusel kindlaks litsentsitasu suurus, SMBV poolt Alkile makstavat litsentsitasu kolmandate isikute teistele Starbucksi kontserni ettevõtjatele samalaadsete tingimuste alusel turutingimustes makstavate tasudega. Teiseks analüüsis komisjon lepinguid, mis Starbucksi kontsern oli sõlminud mitteseotud tootmisettevõtjaga 1 ning ettevõtjatega, keda *Euroopa Liidu Teatajas* avaldatud vaidlustatud otsuse versiooni põhjenduses 300 on nimetatud „mitteseotud tootmisettevõtjaks 2, 3, 4, 8, 9 ja 10“ (edaspidi vastavalt „mitteseotud tootmisettevõtja 2“, „mitteseotud tootmisettevõtja 3“, „mitteseotud tootmisettevõtja 4“, „mitteseotud tootmisettevõtja 8“, „mitteseotud tootmisettevõtja 9“ ja „mitteseotud tootmisettevõtja 10“). Komisjon leidis, et kõnealused kolmandad isikud ei maksnud litsentsitasu Starbucksi kontserniga sõlmitud litsentsilepingu alusel, kui nad ei kasutanud röstimise valdkonna intellektuaalomandit otseselt turul. Kolmandaks märkis komisjon seoses Starbucksi ja teatud ettevõtjate, keda *Euroopa Liidu Teatajas* avaldatud vaidlustatud otsuse versiooni põhjenduses 303 on nimetatud „mitteseotud tootmisettevõtjaks 5, 6 ja 7“ (edaspidi vastavalt „mitteseotud tootmisettevõtjaga 5“, „mitteseotud tootmisettevõtja 6“, „mitteseotud tootmisettevõtja 7“), et üksnes nende kolmandate isikutega sõlmitud kaubamärgi ja tehnoloogia litsentsilepingutes oli Starbucks näinud ette litsentsitasu maksmise.

286 Kolmandas etapis märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 309, et kümne kolmandast isikust ettevõtjaga Starbucksi kontserni sõlmitud kohvi röstimise lepingutes ei nõutud röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest mingit litsentsitasu. Komisjon järeldas seetõttu, et SMBV ja Alki vahelise konkreetse suhte raames ei tulnud kõnealuse intellektuaalomandi eest maksta mingit litsentsitasu.

287 Ilma et analüüsi praeguses etapis oleks vajadust hinnata seda, kas komisjoni võrreldavusanalüüsi tegemise jaoks vajalike elementide valik, st üleantava vara või osutatavate teenuste omadused, osapoolte funktsioonid, lepingutingimused, osapoolte majanduslik olukord ning nende järgitavad tööstus- ja äristrateegia, oli vigane, tuleb tõdeda, et selle analüüsiga on seotud mitu tegurit, millega on vastuolus ühelt poolt Starbucksi kontserni ja kolmandate isikute ning teiselt poolt SMBV ja Alki vaheliste suhete võrreldavus. Need asjaolud on esitatud tagapool punktides 288–345.

1) Pärast eelkokkuleppe vastuvõtmist sõlmitud lepingud

288 Tuleb märkida, et kümnest komisjoni analüüsitud lepingust seitse, st lepingud, mis on sõlmitud mitteseotud tootmisettevõtjatega 1, 3, 4, 7, 8, 9 ja 10, on sõlmitud pärast eelkokkuleppe sõlmimist. Kuivõrd komisjon ei selgita, mil viisil need lepingud olid kättesaadavad või mõistlikult prognoositavad eelkokkuleppe sõlmimise ajal, ei saanud ta eespool punktides 243–251 esitatud põhjustel analüüsida eelkokkulepet asjaolude alusel, mis on hilisemad selle eelkokkuleppe sõlmimisest. Seega tuleb need seitse lepingut võrreldavusanalüüsist kõrvale jätta.

2) Lepingud, mis on sõlmitud ettevõtjatega, kes ei tegelenud kohvi röstimisega

289 Nagu on selgitatud eespool punktides 232–236, on SMBV roheliste kohviubade röstija, kes maksab Alkile litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest.

290 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 295 on komisjon möönnud, et kümne kolmandast isikust ettevõtja seas, kes on Starbucksi kontserniga lepingu sõlminud, on teatud kolmandatest isikutest ettevõtjad, kes ei tegele kohvi röstimisega. Samas on ilmselge, et ettevõtja, kes ei tegele kohvi röstimisega, ei maksa Starbucksi kontsernile litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest röstitud kohvi tootmiseks.

291 Lisaks sellele ei ole komisjon vaidlustatud otsuses esitanud tõendeid, millest ilmneks, et lepingud, mille raames kolmandad isikud ei tootnud röstitud kohvi, oleksid võrreldavad SMBV ja Alki vahel sõlmitud lepinguga. See tõdemus ei välista küll seda, et komisjon võis oma analüüsi aluseks võtta sellise ettevõtja tehingud, kes ei täida SMBVga täpselt samasuguseid funktsioone või kes on erinevas faktilises olukorras. Sellisel juhul peab komisjon oma valikut põhjendama ning selgitama, milliseid kohandusi ta oma analüüsis on teinud, et võtta arvesse ettevõtjate vahelisi erinevusi.

292 Seega ei saa lepingut, mis on sõlmitud ettevõtjaga, kes ei ole röstija, vaadeldaval juhul ilma põhjenduste või kohandustega kasutada võrreldavusanalüüsi jaoks, et näidata, et SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga.

293 Sellega seoses tuleb märkida, et vaidlustatud otsuses esitatud kirjelduse kohaselt ei puudutanud mitteseotud tootmisettevõtjatega 5, 6 ja 7 sõlmitud lepingud roheliste kohviubade röstimist. Võttes arvesse asjaolu, et vaadeldavate lepingutega seoses ei tegutsenud mitteseotud ettevõtjad 5, 6 ja 7 kohvi röstijatena, tuleb järeldada, et nende ettevõtjatega sõlmitud lepinguid ei saa vaadeldaval juhul võrreldavusanalüüsi jaoks kasutada.

3) Lepingud ettevõtjatega, kes ei tegelenud röstitud kohvi müügiga kauplustele või tarbijatele

294 Nagu on kirjeldatud eespool punktis 235, kajastatakse SMBV poolt SCTC-lt ostetud ja kauplustele müüdavad varud SMBV bilansis, kuna see ettevõtja tegeleb lepingute sõlmimisega ja kauplustele arvete esitamisega. Sellest järeldub, et SMBVst on saanud roheliste kohviubade varude omanik, mida ta röstis ja kauplustele müüs,. Tuleb aga tõdeda, et kui SMBV oleks olnud sõltumatu ettevõtja, ei oleks ta saanud toota kohvi vastavalt Starbucksi kontserni tehnilisele kirjeldusele, omandamata röstimise valdkonna intellektuaalomandiga seotud õigusi. Seega ei oleks ta saanud toota röstitud kohvi ilma litsentsitasu maksmata.

295 Seevastu, nagu on märgitud eespool punktis 236, töötleb lepingu alusel tegutsev tootja või alltöövõtja toorainet või pooltooteid tellija nimel. Seega kujutab röstimise valdkonna intellektuaalomand endast tema jaoks vaid tehnilist kirjeldust, mille eest ta tellijale litsentsitasu ei maksa.

296 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et kohtuasjas T-636/16 esitatud kostja vastuses väidab komisjon, et olles lepingulistes suhetes Starbucksi kontserniga, tegutsesid mitteseotud tootmisettevõtjad 1, 8 ja 9 alltöövõtjatena ning tootsid peamiselt selliseid tooteid nagu aromatiseeritud kohv, registreeritud kaubamärgiga kohvitoote aluseks olev jahvatatud kohv või lahustuv kohv. Komisjoni väitel ei saanud mitteseotud tootmisettevõtjatest 1, 8 ja 9 Starbucksi komponentide omanikku. Lisaks sellele möönab komisjon, et mitteseotud tootmisettevõtjatega 1, 8 ja 9 sõlmitud lepingud erinevad SMBV ja Alki vahel sõlmitud kohvi röstimise lepingust.

297 Teiseks, seoses Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtja 4 vahel sõlmitud lepinguga täpsustas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduse 148 kolmandas taandes, et selles käsitletakse kohvi röstimist alltöövõtuna. Sellega seoses väitis Starbucks, et mitteseotud ettevõtja 4 ostab Starbucksi kontsernilt rohelisi kohviube ning töötleb need seejärel vastavalt Starbucksi kontsernilt saadud röstimiskõveratele ja kohviubade segude retseptidele. Seejärel müüb ettevõtja kogu röstitud kohvi koguse täies ulatuses Starbucksi kontsernile kuuluvale tütarettevõtjale, kes müüb röstitud kohvi kauplustele.

298 Sellest kirjeldusest tuleneb, et mitteseotud tootmisettevõtja 4 ei müünud tema röstitud kohvi kauplustele. Ettevõtja üksnes tarnis röstitud kohvi alltöövõtjana Starbucksi kontserni ettevõtjale, kes tegeles selle kohvi müügiga. Sellises olukorras on röstimise valdkonna intellektuaalomandi puhul tegemist vaid tootmise tehnilise kirjeldusega. Sellega seoses ei saa asjaolust, et mitteseotud tootmisettevõtja 4 ei maksnud Starbucksi kontsernile litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest, tuletada seda, et SMBV ei oleks pidanud Alkile litsentsitasu maksma.

299 Kolmandaks, seoses mitteseotud tootmisettevõtjaga 10 selgitab komisjon kohtuasja T-636/16 menetlusdokumentides, et see ettevõtja tootis ja röstis rohelisi kohviube, mis olid ostetud otse roheliste kohviubade tarnijatelt ning müüs kõik Starbucksi kaubamärki kandvad tooted vaid ühele Starbucksi kontserni kuuluvale üksusele, kes tegeles nende müügiga.

300 Sellest kirjeldusest tuleneb, et mitteseotud tootmisettevõtja 10 ei müünud tema röstitud kohvi kauplustele, vaid Starbucksi kontserni kuuluvale üksusele, kes tegeles nende müügiga. Sellises olukorras on röstimise valdkonna intellektuaalomandi puhul tegemist vaid tootmise tehnilise kirjeldusega. Seetõttu ei ole üllatav, et see ettevõtja ei maksnud Starbucksi kontsernile litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest.

301 Komisjon märgib sellele vastuseks, et nii mitteseotud tootmisettevõtjad 4 ja 10 kui ka SMBV toodavad kohvitooteid, mille sõltumatud tarnijad turul nad ei ole, ning seetõttu tuleb neid käsitada võrreldavas olukorras olevate ettevõtjatena. Selle argumendiga ei saa siiski nõustuda. Tuleb nimelt märkida, et selleks, et määrata kindlaks, kas SMBV sai eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, tuleb võrrelda SMBV olukorda, mis tuleneb vaadeldavast meetmest, olukorraga, milles on võrreldav ettevõtja, kes tegutseb sõltumatult vaba konkurentsi tingimustes (vt eespool punktid 148 ja 149). Sellise analüüsi raames tehtava võrdluse objekt on seega sõltumatu ettevõtja, kes on turul samasuguses olukorras kui SNBV, st ettevõtja, kes röstib kohvi ja müüb seda kauplustele.

302 Erinevuste tõttu SMBV olukorra ja mitteseotud tootmisettevõtjate 1, 4, 8, 9 ja 10 olukorra vahel tuleb täiendavate asjaolude puudumisel, mis näitaksid, et kõnealused lepingud on siiski võrreldavad, jätta Starbucksi kontserni ja nende ettevõtjate vahelised lepingud võrreldavusanalüüsist välja.

4) Lepingud, mis puudutavad röstitud kohvist erinevaid tooteid

303 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 295 on komisjon tunnistanud, et kümne kolmandast isikust ettevõtja seas, kes on Starbucksi kontserniga lepingu sõlminud, on teatud kolmandast isikust ettevõtjad, kes tootsid valmisjooke või teisi tooteid ja koostisosi jookide valmistamiseks, ning seega ei tootnud kõik kõnealused kümme kolmandast isikust ettevõtjat röstitud kohvi. Sama põhjenduse kohaselt puudutasid roheliste kohviubade röstimist mitteseotud tootmisettevõtjatega 2, 3, 4 ja 10 sõlmitud lepingud.

304 Nagu on märgitud eespool punktis 296, möönis komisjon, et olles lepingulistes suhetes Starbucksi kontserniga, tootsid mitteseotud tootmisettevõtjad 1, 8 ja 9 peamiselt selliseid tooteid nagu aromatiseeritud kohv, registreeritud kaubamärgiga kohvitoote aluseks olev jahvatatud kohv või lahustuv kohv. Lisaks sellele möönab komisjon, et mitteseotud tootmisettevõtjatega 1, 8 ja 9 sõlmitud lepingud erinevad sellega seoses SMBV ja Alki vahel sõlmitud kohvi röstimise lepingust.

305 Veel tuleb meenutada, et komisjon väidab kohtuasja T-636/16 kostja vastuses, et tema hinnang kolmandate isikutega sõlmitud lepingute kohta ei tugine põhimõtteliselt mitteseotud tootmisettevõtjatega 5, 6 ja 7 sõlmitud lepingutele, kuna nende puhul on litsentsitud oskusteave erinev – ühelt poolt on tegemist röstimise valdkonna intellektuaalomandiga ja teiselt poolt valmisjookide valdkonnaga, samuti on erinev nende ettevõtjate koht tarneahelas – kui SMBV röstib kohviube ja

müüb need seejärel edasimüüjatele või kolmandatest isikutest tootjatele, siis mitteseotud ettevõtjad 5, 6 ja 7 toodavad kohviga seotud tooteid, mida nad müüvad otse oma klientidele, vaadeldaval juhul peamiselt kaubamajadele.

306 Seoses lepinguliste suhetega Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtjate 1, 5, 6, 7, 8 ja 9 vahel tuleb aga märkida, et vaidlustatud otsuses ei esita komisjon asjaolusid, mis näitaksid, et lepingud, mille raames kolmas isik ei tooda röstitud kohvi Starbucksi kontserniga seotud või mitteseotud kauplustele, oleksid võrreldavad SMBV ja Alki vahel sõlmitud lepinguga. Eeskätt vaidlustatud otsuse põhjendustest 298 ja 300 tuleneb nimelt, et võrreldes SMBV poolt Alkile makstud litsentsitasu ja litsentsitasusid, mis on vaadeldaval juhul olenevalt olukorrast ette nähtud kümnes Starbucksi kontserni ja kolmandate isikute vahel sõlmitud lepingus, leidis komisjon, et võrreldavuse asjakohane element oli küsimus, kas kolmas isik kasutas otseselt intellektuaalomandit turul, müües tooteid lõpptarbijatele.

307 Mitteseotud ettevõtjatel 1, 5, 6, 7, 8 ja 9 ei olnud komisjoni väitel siiski röstimisfunktsiooni, mis oleks olnud seotud sama tootega, millega oli seotud SMBV röstimisfunktsioon. Komisjonil ei õnnestunud seega tõendada seda, et need lepingud olid piisavalt võrreldavad SMBV ja Alki vahel sõlmitud röstimislepinguga.

308 Järelikult tuleb vaadeldaval juhul sellel põhjusel jätta ka Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtjate 1, 5, 6, 7, 8 ja 9 vahel sõlmitud lepingud võrreldavusanalüüsist välja.

5) Leping, milles nähakse ette litsentsitasu maksmine röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest

309 Seoses Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtja 3 vahel sõlmitud lepinguga väitis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduse 148 teises taandes, et röstimise valdkonna litsentsilepingu alusel osutas mitteseotud tootmisettevõtja 3 teenuseid kohvi röstimise valdkonnas. Kohv müüdi väidetavalt Starbucksi kontsernile ja mitteseotud tootmisettevõtja 3 ja Starbucksi kontserni ühisettevõttele (edaspidi „ühisettevõte“), kes käitas Starbucksi kauplusi ühes Euroopa Liidu välises riigis. Mitteseotud tootmisettevõtja 3 maksis Starbucksi kontsernile väidetavalt kohvi röstimise eest litsentsitasu, mille suurus ühisettevõttele müüdud teatud koguse toodetud roheliste kohviubade eest oli kindlaks määratud.

310 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 301 lisas komisjon, et mitteseotud tootmisettevõtja 3 maksis Starbucksi kontsernile litsentsitasu ainult siis, kui ta müüs oma toodangu ühisettevõttele. Komisjon väidab, et sellisel juhul „kasuta[s] [mitteseotud tootmisettevõtja 3] röstimisalast intellektuaalomandit seotud isiku kaudu otse turul“, nii et asjaomane litsentsitasu „näib“ hõlmavat Starbucksi kaubamärki kandvate toodete turustamist kolmandatele isikutele ühisettevõtte poolt. Seda järeldust kinnitab asjaolu, et kui mitteseotud tootmisettevõtja 3 müüs röstitud kohvi edasi Starbucksi kontsernile, mitte ühisettevõttele, ning kui kaubamärgi turustamise ja kasutamise turul tagas Starbucksi kontsern, ei maksnud mitteseotud tootmisettevõtja 3 Starbucksile röstimisalase intellektuaalomandi eest litsentsitasu.

311 Sellega seoses tuleb tõdeda, et komisjon ja Starbucks on ühel nõul selles, et kui mitteseotud tootmisettevõtja 3 müüb oma röstitud kohviube ühisettevõttele teatud kindla territooriumi jaoks, maksab ta Starbucksi kontsernile röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest litsentsitasu, mille suurus on kindlaks määratud teatud koguse röstitud ja pakendatud kohvi eest, ning juhul, kui ta müüb oma kohviube Starbucksi [*konfidentsiaalne*], siis röstimise litsentsitasu ei maksta.

312 See tõdemus on selgelt vastuolus komisjoni teooriaga, mille kohaselt ei maksnud mitteseotud ettevõtja 3 litsentsitasu Starbucksi kontserniga sõlmitud lepingu alusel, kui ta ei kasutanud röstimise valdkonna intellektuaalomandit otseselt seoses lõpptarbijatega turul. Nagu Starbucks õigustatult

väidab, põhineb mitteseotud tootmisettevõtja 3 kohustus maksta litsentsitasu üksnes asjaolul, et ta müüb röstitud kohvi asjaomasel territooriumil asuvatele kauplustele, sõltumata sellest, kas kauplused müüvad röstitud kohvi lõpptarbijatele või mitte.

313 Sellega seoses väidab komisjon, et mitteseotud tootmisettevõtja 3 ja SMBV olukorra vahel on üks erinevus, mis seisneb selles, et mitteseotud tootmisettevõtjat 3 ja Starbucksi kauplusi asjaomasel territooriumil kontrollib sama üksus, mitteseotud tootmisettevõtja 3 emaettevõtja. Komisjon lisab, et mitteseotud tootmisettevõtja 3 poolne litsentsitasu maksmine „näib“ toimuvat ühisettevõtte nimel ja mitte tasuna, mida maksab mitteseotud tootmisettevõtja 3 röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest.

314 Kõigepealt tuleb tõdeda, et nagu on märgitud eespool punktides 194–196, on põhimõtteliselt komisjoni ülesanne esitada vaidlustatud otsuses tõendid abi olemasolu kohta.

315 Seda ülesannet ei saa lugeda täidetuks, kui komisjon piirdub *prima facie* tõdemustega, nagu vaadeldaval juhul, üksnes märkides, et litsentsitasu „näib“ hõlmavat Starbucksi kaubamärki kandvate toodete turustamist kolmandatele isikutele ühisettevõtte poolt või et selle maksmine „näib“ toimuvat ühisettevõtte nimel.

316 Seejärel tuleb märkida, et komisjoni kirjeldatud erinevus SMBV ja mitteseotud tootmisettevõtja 3 olukorra vahel, mis seisneb selles, et mitteseotud tootmisettevõtja 3 müüs oma röstitud kohvi asjaomasel territooriumil asuvatele Starbucksi kauplustele ühisettevõtte vahendusel, ei sea kahtluse alla asjaolu, et mitteseotud tootmisettevõtja 3 maksis Starbucksi kontsernile seoses röstimisega litsentsitasu, mille suurus oli kindlaks määratud teatud koguse röstitud ja pakendatud kohvi eest. [*konfidentsiaalne*]

317 Viimaks väidab komisjon ise esitatud menetlusdokumentides, et kuna mitteseotud tootmisettevõtja 3 ja ühisettevõte olid seotud ettevõtted, ei ole nende puhul võimalik teha otsest võrdlust suhtega SMBV ning Starbucksi kaupluste vahel Euroopa, Lähis-Ida ja Aafrika piirkonnas. See tõdemus nõrgendab veelgi komisjoni teooriat, mille kohaselt mitteseotud tootmisettevõtja 3 ja Starbucksi kontserni vahelised lepingulised suhted on võrreldavad SMBV ja Alki vaheliste lepinguliste suhtega, ning võimaldab järeldada, et litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga.

318 Kokkuvõttes tuleneb eelnevast, et erinevalt sellest, mida väitis komisjon vaidlustatud otsuses, oli mitteseotud tootmisettevõtja 3 kohvi röstija, kes maksis Starbucksi kontsernile litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest.

319 Seega tuleb eespool punktides 289–318 esitatud põhjustel järeldada, et komisjon ei suutnud tõendada, et võrdlus ühelt poolt Alki ja SMBV vaheliste lepinguliste suhete ja teiselt poolt Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtjate 1 ja 3–10 lepinguliste suhete vahel võimaldab järeldada, et SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga.

6) Mitteseotud tootmisettevõtjaga 2 sõlmitud leping

320 Vaidlustatud otsuse põhjenduse 148 teisest taandest ilmneb, et Starbucksi kontsern sõlmis mitteseotud tootmisettevõtjaga 2 kohvi röstimiseks alltöövõtu korras kaht liiki lepinguid, mida on korduvalt muudetud. Ühelt poolt, enne 2008. aastat sõlmitud tehnoloogia litsentsilepinguga andis Starbucksi kontserni tütarettevõtja mitteseotud tootmisettevõtjale 2 lihtlitsentsi muu hulgas Starbucksi tehnoloogia ja oskusteabe kasutamiseks röstitud kohvi tootmiseks ja müümiseks valitud kolmandatele isikutele, kellega Starbucks oli sõlminud tarnelepingud, st sisuliselt mitteseotud tootmisettevõtja 5. Vastutasuna pidi mitteseotud tootmisettevõtja 2 osutama teenuseid nii, et röstitud kohv oleks esmaklassiline. Selle tagamiseks pidi mitteseotud tootmisettevõtja 2 muu hulgas järgima teatavaid Starbucksi kehtestatud kvaliteedikontrolli standardeid. Tehnoloogialitsentsi lepingus oli sätestatud, et mitteseotud tootmisettevõtja 2 ei pea litsentsi eest tasu maksma. Teiselt poolt on roheliste kohviubade

tarnelepingus sätestatud, et mitteseotud tootmisettevõtja 2 oli kohustatud ostma rohelisi kohviube ainult Starbucksi kontsernilt kindlaksmääratud hinnaga teatava koguse kohta. Tehnoloogialitsentsi leping ja tarneleping on sõlmitud Starbucksi kontserni kahe erineva üksusega.

321 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 300 ja 302 lisas komisjon, et mitteseotud ettevõtja 2 ei maksnud litsentsitasu Starbucksi kontserniga sõlmitud litsentsilepingu alusel, kui ta ei kasutanud röstimise valdkonna intellektuaalomandit otseselt turul, müües tooteid lõpptarbijatele. Tuleb tõdeda, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 148 esitatud kirjeldusest ilmneb siiski, et mitteseotud tootmisettevõtja 2 ei müünud oma röstitud kohvi lõpptarbijatele.

322 Seoses küsimusega, kas mitteseotud tootmisettevõtja 2 oli SMBVga võrreldavas olukorras, tuleb märkida, et lepinguline suhe mitteseotud tootmisettevõtja 2 ja Starbucksi kontserni vahel on tihedalt seotud mitteseotud tootmisettevõtja 5 ja Starbucksi kontserni vahelise lepingulise suhtega. Mitu aastat enne eelkokkuleppe sõlmimist sõlmisid mitteseotud tootmisettevõtja 5 ja SMBV nimelt tarnelepingu, mille kohaselt Starbucksi kontsern kohustus tarnima mitteseotud tootmisettevõtjale 5 röstitud kohviube, kontsentraati ja teisi kohvi koostisosi.

323 Teatud hilisemal hetkel, kuid enne eelkokkuleppe sõlmimist, sõlmisid mitteseotud tootmisettevõtja 5 ja SMBV delegeerimislepingu [*konfidentsiaalne*], millega mitteseotud tootmisettevõtja 2 liitus samal päeval. [*konfidentsiaalne*]

324 [*konfidentsiaalne*]

325 [*konfidentsiaalne*]

326 Neist tingimustest ilmneb, et mitteseotud tootmisettevõtja 2 roll oli erinev SMBV omast, kes komisjoni väitel oli röstija, kes müüs ühtlasi röstitud kohvi Starbucksi kauplustele. Delegeerimislepingu kohaselt varustas mitteseotud tootmisettevõtja 2 mitteseotud tootmisettevõtjat 5, et võimaldada Starbucksi kontsernil täita tarnelepingust tulenevaid lepingulisi kohustusi viimati nimetatud ettevõtja suhtes.

327 Sellega seoses tuleb meeles pidada, et vaidlustatud otsuses käsitas komisjon Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtja 2 vahelist lepingulist suhet alltöövõtulepinguna (vt eespool punkt 320). Samas, nagu on kirjeldatud eespool punktis 236, piirduvad sellise alltöövõtja ülesanded kohvi röstimisega vastavalt tellija antud juhistele, et tagada tema ülesandeks oleva röstitud kohvi tarnimise lepingulise kohustuse täitmine. Sellisel juhul röstija üksnes järgib tellija tehnilisi nõudeid.

328 Kuid tuleb tõdeda, et komisjon ei esita vaidlustatud otsuses piisavalt asjaolusid, mis võimaldaksid näidata, et selline alltöövõtuleping on võrreldav litsentsitasu suuruse kindlaksmääramise eesmärgil sellisele lepingule, mis oli sõlmitud SMBV ja Alki vahel.

329 Igal juhul, isegi kui eeldada, et litsentsitasu suuruse kindlaksmääramiseks oleks Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtja 2 vahelised lepingulised suhted võrreldavad SNBV ja Alki vaheliste lepinguliste suhetega, piirdub komisjon sellega, et lükkab vaidlustatud otsuse põhjenduses 302 tagasi Starbucksi väite, mille kohaselt roheliste kohviubade maksumuse suurema juurdehindluse puhul, mida kohaldas mitteseotud tootmisettevõtja 2 Starbucksi kontsernile maksmisel, on tegemist röstimise valdkonna intellektuaalomandi „varjatud“ litsentsitasuga. Seda silmas pidades kinnitas komisjon ühelt poolt, et juurdehindlus „näis“ olevat täies ulatuses edasi kantud mitteseotud tootmisettevõtjale 5. Teiselt poolt väitis komisjon, et „miski ei viita sellele, et mis tahes ostuhinnale lisatav juurdehindlus ei kandu otse üle [mitteseotud tootmisettevõtjale 5] või ei mõjuta muul viisil [mitteseotud tootmisettevõtja 5] ja [mitteseotud tootmisettevõtja 2] vahelisi kaubandustingimusi, sest seda lepingut ei sõlmitud sõltumatult Starbucksi [kontserni] ja [mitteseotud tootmisettevõtja 5] vahelisest lepingust“.

330 Samas ei väära vaidlustatud otsuse põhjenduses 302 esitatud väited mitte mingil määral tõdemust, mille kohaselt mitteseotud tootmisettevõtja 2 „alltöövõtja“ seisund ei saa olla piisav selleks, et järeldada, et SMBV ei oleks oma röstitud kohvi müüjana pidanud maksma röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest mingit litsentsitasu.

331 Lisaks sellele, mis puudutab küsimust, kas mitteseotud tootmisettevõtja 2 Starbucksi kontsernile tehtud maksete puhul kohaldatava suurema juurdehindluse näol on tegemist kohvi röstimise intellektuaalomandi kasutamise eest makstava litsentsitasuga, tuleb märkida, et komisjoni väide, mille kohaselt mitteseotud tootmisettevõtja 2 roheliste kohviubade eest maksmisel kohaldatud suurem juurdehindlus „näib“ olevat edasi kantud mitteseotud tootmisettevõtjale 5, on spekulatiivne ega välista iseenesest seda, et tegelikkuses maksis mitteseotud tootmisettevõtja 2 Starbucksi kontsernile litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest.

332 Seevastu tekitavad kahtlusi asjaolud seoses komisjoni argumendiga, mille kohaselt ei maksnud mitteseotud tootmisettevõtja 2 Starbucksi kontsernile mingit litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest.

333 Esiteks tuleb märkida, et esmapilgul tundub kõrgena SMBV tarnitud roheliste kohviubade hind, mida mitteseotud tootmisettevõtja 2 Starbucksi kontsernile maksis, arvestades kohtuasjas T-636/16 esitatud hagiavalduse 189. joonealuses märkuses Starbucksi esitatud arvandmetega. Komisjon ei vaidlusta neid arvandmeid. Lisaks ei vaielnud komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 302 vastu Starbucksi kontaktisikute väitele, mille kohaselt kõnealune hind oli kõrge.

334 Teiseks väidab komisjon, et ta on teinud vaidlustatud otsuses kindlaks, et tehnoloogialitsentsi lepingus on ette nähtud, et mitteseotud tootmisettevõtja 2 ei pidanud röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest mingit litsentsitasu maksma. Seega leiab ta, et Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi kohustus on tõendada, et roheliste kohviubade hinna erinevuse puhul on tegemist „varjatud“ litsentsitasuga röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest, ning et neil ei õnnestunud seda teha.

335 Tuleb meenutada, et OECD suuniste 1995. aasta ja 2010. aasta versioonis, millele komisjoni võrreldavusanalüüs tugineb, on punktis 6.17 sõnaselgelt sätestatud, et tasu mittemateriaalse vara kasutamise eest võib kajastuda toodete müügihinnas, näiteks kui teatud ettevõtja müüb teisele ettevõtjale lõpetamata tooteid ja annab selle ettevõtja käsutusse oma oskusteabe järgmiste tööetappide kohta. Seda silmas pidades tuleb märkida, et komisjon väidab õigustatult, et hindade erinevus on põhimõtteliselt erinev litsentsitasust ja võib kaasa tuua erinevaid maksualaseid tagajärgi, mida on sisuliselt kinnitatud ka OECD suuniste 2010. aasta versiooni punktis 6.19.

336 Vaadeldaval juhul tuleneb vaidlustatud otsusest ühemõtteliselt, et Starbucks väitis haldusmenetluse käigus, et roheliste kohviubade maksumuse suurema juurdehindluse näol, mida maksis mitteseotud tootmisettevõtja 2 Starbucksi kontsernile, oli tegemist röstimise valdkonna intellektuaalomandi tasuga.

337 Sellistel asjaoludel ei saa haldusmenetluse käigus tõstatatud Starbucksi kontaktisikute väiteid tagasi lükata lihtsalt tõdemuse alusel, et tehnoloogialitsentsi lepingus on ette nähtud, et mitteseotud tootmisettevõtja 2 ei pidanud röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest mingit litsentsitasu maksma.

338 Kolmandaks, kuigi komisjon väidab õigustatult, et roheliste kohviubade tarnimine ja intellektuaalomandi edasilitsentsimine on erinevad tehingud ja põhinevad Starbucksi kontserni erinevate osapooltega sõlmitud lepingutel, on Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtja 2 vahel sõlmitud tehnoloogialitsentsi lepingus siiski märgitud [*konfidentsiaalne*].

339 Neljandaks lisab komisjon sisuliselt, et hindade erinevusel vastavalt mitteseotud tootmisettevõtja 2 ja SMBV ostetud roheliste kohviubade puhul võib olla mitu muud selgitust, nagu esiteks Starbucksi [*konfidentsiaalne*] tugev positsioon läbirääkimistel või asjaolu, et mitteseotud tootmisettevõtja 2 ei osta

oma rohelisi kohviube otse SCTC-lt, vaid Starbucksilt [*konfidentsiaalne*], kes ostab need SCTC-lt ja müüb talle edasi, mis võib samuti kaasa tuua nende maksumuse täiendava juurdehindluse, et katta Starbucksi tekitatud lisaväärtus [*konfidentsiaalne*] või erinevused tarnimistingimustes.

340 Esmalt tuleb märkida, et komisjoni argument, mille kohaselt Starbucksil [*konfidentsiaalne*] oli läbirääkimistel võrreldes mitteseotud tootmisettevõtjaga 2 nii tugev positsioon, et see võimaldas tal nõuda oluliselt kõrgemat hinda, kui see hind, mida tal oli võimalik saada[*konfidentsiaalne*] SMBV-lt, ei ole veenev.

341 Edasi, kuigi komisjon väidab, et mitteseotud tootmisettevõtja 2 ei osta oma rohelisi kohviube otse SCTC-lt, vaid Starbucksilt [*konfidentsiaalne*], kes ostab need SCTC-lt ja müüb talle edasi, mis võib samuti kaasa tuua nende maksumuse täiendava juurdehindluse, et katta [*konfidentsiaalne*], ei selgita ta siiski [*konfidentsiaalne*]. Starbucks vastab sellele aga, et SCTC võtab täies ulatuses enda kanda tarneprotsessi, mis hõlmab roheliste kohviubade transporti lähtesadamast kuni sihtsadamani, kus need tarnitakse mitteseotud tootmisettevõtjale 2 ilma igasuguse töötlemiseta. Lisaks sellele väidab Starbucks, et haldustõhususega seotud põhjustel [*konfidentsiaalne*]. Seega tuleb ka see komisjoni argument tagasi lükata.

342 Komisjon väidab viimaks, et roheliste kohviubade tarnimistingimused mitteseotud tootmisettevõtja 2 ja SMBV jaoks on erinevad. Komisjon väidab, et Starbucks [*konfidentsiaalne*] müüb rohelisi kohviube mitteseotud tootmisettevõtjale 2 CIF-hinnaga (maksumus, kindlustus ja prahtimine) selle territooriumi sisenemissadamas, kus ettevõtja tegutseb, samas kui rohelised kohvioad, mida SMBV ostab SCTC-lt, müüakse FOB-hinnaga (franko laeva pardal) Amsterdami sadamas (Madalmaad). Siiski tuleb märkida ühelt poolt, et komisjon ei esita kinnitavaid arvandmeid oma väite kohta, mille kohaselt erinevus CIF-hinnaga ja FOB-hinnaga tarnimise vahel võib olla märkimisväärne. Teiselt poolt väidab Starbucks, et kulude erinevus CIF-hinnaga tarnimise ja FOB-hinnaga tarnimise vahel on liiga väike, et põhjendada „suuremat juurdehindlust“. Komisjonil ei õnnestunud seega tõendada oma väidet, mille kohaselt „suurem juurdehindlus“ ei saa isegi mitte osaliselt kujutada endast litsentsitasu röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest, kuna see oli täies ulatuses tingitud tarnetingimuste erinevusest kahe asjaomase lepingu puhul.

343 Sellises olukorras ei võimalda ei vaidlustatud otsuse põhjenduses 302 esitatud kokkuvõtlik põhjenduskäik ega komisjoni esitatud muud selgitused, mida Starbucks on vaidlustanud, komisjonil järeldada, et Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtja 2 vahel sõlmitud lepingud tõendavad õiguslikult piisavalt, et see ettevõtja ei maksnud Starbucksile röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest mingit tasu.

344 Sellest järeldub, võttes arvesse komisjoni vaidlustatud otsuses väidetut, et komisjonil ei õnnestunud õiguslikult piisavalt näidata, et Starbucksi kontserni ja mitteseotud tootmisettevõtja 2 vahel sõlmitud leping võimaldab leida, et SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga.

345 Kokkuvõttes tuleneb sellest, et komisjonil ei ole õnnestunud tõendada võrdluse alusel kümne mitteseotud tootmisettevõtjaga sõlmitud lepingutega, et litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga. Lepingud mitteseotud tootmisettevõtjatega 1, 3, 4, 7, 8, 9 ja 10 on nimelt sõlmitud pärast eelkokkuleppe sõlmimist. Mitteseotud tootmisettevõtjatega 5, 6 ja 7 sõlmitud lepingud puudutavad ettevõtjaid, kes ei tegele kohvi röstimisega. Mitteseotud tootmisettevõtjatega 1, 4, 8, 9 ja 10 sõlmitud lepingud ei ole edasimüügilepingud. Mitteseotud tootmisettevõtjatega 1, 5, 6, 7, 8 ja 9 sõlmitud lepingud puudutavad röstitud kohvist erinevaid tooteid ja mitteseotud tootmisettevõtjaga 3 sõlmitud lepingus on ette nähtud litsentsitasu maksmise võimalus. Mitteseotud tootmisettevõtjaga 2 sõlmitud lepingu analüüsist ilmnes, et komisjoni kokkuvõtlikud ja spekulatiivsed argumendid ei ole piisavad näitamaks, et see ettevõtja ei maksnud Starbucksi kontsernile röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest mingit tasu.

346 Järelikult tuleneb eespool punktides 288–345 esitatud kaalutlustest, et komisjon ei ole tõendanud, et võrreldava kontrollimata hinna meetodi kasutamine, mis põhineb Starbucksi kontserni ja kümne mitteseotud tootmisettevõtjaga sõlmitud lepingute võrdlemisel, oleks võinud viia järeldusele, et kui SMBV poolt Alkile röstimise valdkonna intellektuaalomandi eest makstav litsentsitasu oleks kindlaks määratud turutingimustel, oleks selle suurus pidanud võrduma nulliga.

g) Lepingud, mille Starbucksi konkurendid on sõlminud kolmandast isikust röstijatega

347 Komisjon võrdles samuti SMBV poolt Alkile makstavat litsentsitasu tasudega, mis on ette nähtud mitmes Starbucksi konkurentide kolmandast isikust röstijatega sõlmitud lepingus. Komisjon leidis, et sellest võrdlusanalüüsist tulenes, et SMBV ei oleks Alkile röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest pidanud maksma mingit litsentsitasu.

348 Vaidlustatud otsuse põhjendusest 309 tuleneb, et selleks et hinnata, kas SMBV maksis Alkile röstimisalase intellektuaalomandi eest reaalturuväärtuse põhimõttele vastavat litsentsitasu, võrdles komisjon Alki ja SMBV vahelist lepingut mitme Starbucksi konkurentide ja kolmandast isikust röstijate vahelise lepinguga. Sellega seoses osutab komisjon Melitta, Dallmayri ja ettevõtja Y antud vastustele.

349 Starbucks ei nõustu komisjoni tehtud analüüsiga. Starbucks leiab, et lepingud, mis sõlmiti Melitta ja ettevõtjaga X on „lepingud, mille alusel alltöövõtjast või lepingulisel alusel tegutsev ettevõtja, erinevalt SMBVst, tarnivad lõpptooteid tellimuse esitajale ja mitte otseselt tellija klientidele“. Seega erinevad need lepingud olemuslikult röstimislepingutest ja seetõttu ei ole nende käsitlemine vaadeldaval juhul asjakohane. Seega tuleb analüüsida, kas need kolm lepingulist suhet on võrreldavad SMBV ja Alki vahel sõlmitud röstimislepinguga.

350 Esiteks, seoses Melittaga on komisjon väitnud vaidlustatud otsuse põhjenduses 306, et see Starbucksi konkurent selgitas talle, et tellides kohvi röstimise alltöövõtu korras kolmandatelt isikutelt, ei saanud ta litsentsitasu, kuigi andis oma röstimiskõverad nende kolmandate isikute käsutusse.

351 Sellega seoses tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustest 207 ja 208 tuleneb, et teatud olukordades, kus röstimisvõimsus ei olnud piisav, on Melitta lasknud kohvi röstida alltöövõtu korras (*outsourcing*). Siiski ei tulene sellest kirjeldusest, et kolmandast isikust röstija oleks tegelikult müünud röstitud kohvi kauplustele või teistele tarbijatele.

352 Seega tuleb järeldada, et vaidlustatud otsuses esitatud asjaoludest ilmneb, et Melitta olukord ei ole võrreldav SMBV omaga.

353 Teiseks, seoses ettevõtjaga Y, kes kuulub äriühingute kontserni, on komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 211 ja 307 märkinud, et see ettevõtja laskis röstida kohvi alltöövõtu korras kontserni teatud ettevõtjal, kusjuures see röstija ei maksnud kontsernile litsentsitasu.

354 Tuleb tõdeda, et sellest kirjeldusest tuleneb, et kontserni, millesse kuulus ka ettevõtja Y, röstija tegutses alltöövõtu korras. Röstija töötles rohelisi kohviube teise ettevõtja nimel, kes kuulus samasse kontserni kui ettevõtja Y. See tähendab, et röstija ei müünud röstitud kohvi kauplustele või teistele tarbijatele.

355 Sellest tuleneb, et vaidlustatud otsuses esitatud asjaoludest ilmneb, et ettevõtja Y olukord ei ole võrreldav SMBV omaga.

356 Kolmandaks, seoses Dallmayriga on vaidlustatud otsuse põhjenduses 308 märgitud, et kõnealune konkurent peab ebatavaliseks litsentsitasu maksmist röstimisteenust osutava ettevõtja poolt, sest tema arvates on loogiline, et kliendid maksavad röstijale, mitte vastupidi. Vaidlustatud otsuse põhjendustest 204 ja 205 ilmneb nimelt, et selle konkurendi väitel röstitakse kohvi iseseisva ärina või

vertikaalselt ettevõtjasse integreeritud tegevusena. Ta täpsustas, et ostufunktsioon on „tavaliselt“ integreeritud röstimisfunktsiooni. Dallmayr väidab seega, et on pigem ebatavaline, et litsentsitasu maksab kolmas isik, kes osutab kohvi röstimise teenust. Dallmayr väidab, et tegelikkuses peaks klient maksma röstijale, mitte vastupidi.

357 Sellega seoses tuleb märkida, et Dallmayr väitis üksnes seda, et tema arvates on röstimise valdkonnas litsentsitasu maksmine „pigem ebatavaline“. Selline väide ei välista seda, et selline litsentsitasu on siiski ette nähtud. Dallmayri avaldused ei ole seega vastuolus sellise litsentsitasu olemasoluga, nagu SMBV maksis.

358 Seega tuleneb eespool punktides 347–357 esitatud kaalutlustest, et komisjon ei ole tõendanud, et vaidlustatud otsuses osutatud Starbucksi konkurentide ja kolmandast isikust röstijate vahel sõlmitud lepingud oleksid SMBV olukorra analüüsimiseks asjakohased. Vaidlustatud otsuses sellega seoses esitatud tõdemused ei võimalda nimelt järeldada, et need lepingud oleksid võrreldavad röstimislepinguga. Seega, isegi kui eeldada, et Starbucksi konkurentide ja kolmandast isikust röstijate vaheliste lepingute alusel ei makstud mingit litsentsitasu, ei ole see asjaolu piisav selleks, et näidata, et SMBV ei oleks röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest pidanud Alkile maksma mingit litsentsitasu.

359 Eespool punktides 279–358 kirjeldatud põhjustel tuleb seega järeldada, et komisjon ei ole eespool esitatud punktides 194–196 nimetatud kohtupraktika alusel nõutaval viisil tõendanud, et litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga. Seega tuleb sel alusel nõustuda Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi esitatud hagide selle osaga, mis puudutab vaidlustatud otsuse teist arutluskäiku. Seetõttu ei ole vaja analüüsida Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi argumente, millega nad vaidlustavad nende argumentide tagasilükkamist, mille nad esitasid haldusmenetluses, et põhjendada litsentsitasu olemasolu (vt eespool punkt 230).

h) Argument, mille kohaselt oleks litsentsitasu pidanud olema väiksem kui eelkokkuleppega kinnitatud litsentsitasu

360 Nagu on märgitud eespool punktis 229, väitis komisjon vaidlustatud otsuses, et litsentsitasu kõikumine ajavahemikul 2006–2014 on „esimene märk“ sellest, et selle tasu tase ei ole seotud röstimise valdkonna intellektuaalomandi väärtusega. Sellega seoses selgitas komisjon kohtuistungil, et vaidlustatud otsuse põhjendustest 287–289 ja 146. joonealusest märkusest ilmneb, et litsentsitasu oleks tulnud määrata madalamale tasemele kui eelkokkuleppega kinnitatud litsentsitasu.

361 Kõigepealt tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 287 piirdus komisjon vaid sellega, et esitas teatavad menetluse algatamise otsuses esitatud kaalutlused, tegemata nende põhjal mingeid järeldusi vaidlustatud otsuse kohta. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 288 selgitas komisjon seejärel, et ta arvutas välja ajavahemiku 2006–2014 jaoks SMBV poolt Alkile makstud litsentsitasu protsendina SMBV röstitud kohvi iga-aastasest müügist kauplustele, mis komisjoni väitel kinnitas tema kahtlusi, mis on seotud litsentsitasu kõikumistega. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 289 lisas komisjon, et litsentsitasu kõikumine on „esimene märk“ sellest, et selle tasu suurus ei ole seotud selle intellektuaalomandi väärtusega, mille eest litsentsitasu makstakse. Vaidlustatud otsuse 146. joonealuses märkuses on sisuliselt märgitud, et „[n]äiteks […] [k]õigi [komisjoni analüüsitud] lepingute hulgas ei tuvastatud ühtegi lepingut, mille kohaselt oleks tasu makstud turul litsentsitud kohviröstimise tehnoloogia eest“.

362 Seega tuleb tõdeda, et ei vaidlustatud otsuse põhjendustes 287–289 ega kõnealuse otsuse 146. joonealuses märkuses ei ole esitatud ühtegi argumenti, mille kohaselt litsentsitasu suurus oleks pidanud olema väiksem kui eelkokkuleppega kinnitatud litsentsitasu suurus. Need kaalutlused

piirduvad nimelt selle tõdemisega, et ühelt poolt ei olnud litsentsitasu näidatud kõikuvus seotud röstimise valdkonna intellektuaalomandi väärtusega, ja teiselt poolt, et kõnealust litsentsitasu ei oleks tulnud üldse maksta.

363 Seevastu tuleb nentida, et eeskätt vaidlustatud otsuse põhjendustest 290, 318, 339 ja 445 ilmneb, et komisjoni arvates oleks litsentsitasu suurus pidanud võrduma täpselt nulliga. *A fortiori* täpsustas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 340, et litsentsitasu suurust ei ole vaja hinnata, ning et teisisõnu oleks kasum, mille SMBV suunas röstimisalase intellektuaalomandi eest makstava litsentsitasuna edasi Alkile, pidanud olema Madalmaades täielikult maksustatav.

364 Neist kaalutlustest tuleneb, et vaidlustatud otsus ei hõlma mitte ühtegi sellist kaalutlust, mida Madalmaade Kuningriik ja Starbucks oleks saanud kasutada selleks, et määrata kindlaks litsentsitasu suurus, mis oleks olnud väiksem kui eelkokkuleppes kinnitatud litsentsitasu.

365 Igal juhul, isegi kui eeldada, et vaidlustatud otsusest tuleneb piisavalt selgelt, et litsentsitasu suurus oleks pidanud olema väiksem kui eelkokkuleppes kinnitatud litsentsitasu, vaidlevad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks sisuliselt vastu komisjoni argumendile, mille kohaselt litsentsitasu suurus ei ole seotud selle majandusliku väärtusega.

366 Seda silmas pidades tuleb märkida, et ei saa küll eitada seda, et litsentsitasu kõikuvus tekitab küsimusi seoses selle litsentsitasu majandusliku otstarbekusega. Vaadeldaval juhul ei ole Madalmaade Kuningriik ja Starbucks nimelt esitanud ühtegi veenvat selgitust, mis võimaldaks põhjendada ebatavalise meetodi valikut litsentsitasu suuruse kindlaksmääramiseks.

367 Siiski näitab kõnealuse litsentsitasu kõrvaline laad lihtsalt seda, et selle litsentsitasu suurus arvutati põhimõtteliselt lähtuvalt teiste asjaomaste tulude ja kulude arvutusest ning SMBV maksustatava kasumi suuruse hinnangust. Kui need tegurid on nõuetekohaselt määratletud, ei võimalda üksnes litsentsitasu kõrvaline laad välistada seda, et kõrvalist laadi litsentsitasu suurus vastab tema majanduslikule väärtusele.

368 Tuleb nentida, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 287–289 esitatud tõdemused ei olnud piisavad selleks, et näidata, et litsentsitasu suurus oleks pidanud olema väiksem kui eelkokkuleppega kinnitatud litsentsitasu suurus kogu ajavahemiku 2006–2014 jooksul, eeskätt põhjusel, et vaidlustatud otsuses ei ole täpsustatud, milline on litsentsitasu suurus, mida komisjon oleks lugenud sobivaks.

369 Lisaks sellele tuleb märkida, et võttes arvesse vaidlustatud otsuse põhjenduses 289 esitatud kaalutlust, osutab komisjon vaidlustatud otsuse 146. joonealusele märkusele, milles on märgitud:

„[A]ndmebaasi RoyaltyStat 2015. aasta teise kvartali andmete analüüsist [ilmneb], et andmebaasi kaudu kogu sektori kohta kättesaadava 168 lepingu põhjal, mille alusel litsentsiti ainult tehnoloogiat, oli litsentsitasu mediaanväärtus 5% müügist (nendest lepingutest 143 alusel, mille puhul litsentsitasu määrati protsendina müügi väärtusest, mitte summana müüdud ühiku kohta). Kõigi andmebaasis RoyaltyStat kättesaadavate lepingute hulgas ei tuvastatud ühtegi lepingut, mille kohaselt oleks tasu makstud turul litsentsitud kohviröstimise tehnoloogia eest. Sellist tehnoloogiat litsentsiti välja ainult teatavatel juhtudel koos kaubamärkidega“.

370 Sellega seoses tuleb tõdeda esiteks, et need kaalutlused esitati üksnes „[n]äiteks“, teiseks, et komisjon väidab, et litsentsitasu maksti ainult sektorites, mille „[lepingute] alusel litsentsiti ainult tehnoloogiat“ ning et leidus näiteid, mille puhul „tehnoloogiat litsentsiti välja ainult teatavatel juhtudel koos kaubamärkidega“, kuid ei selgita seejuures, milline oleks sellise litsentsitasu sobiv suurus, ja kolmandaks, et komisjon ei ole selgitanud põhjuseid, mille alusel ta leiab, et 2015. aastat puudutavad andmed olid mõistlikult prognoositavad eelkokkuleppe sõlmimise ajal 2008. aastal.

371 Seega ei ole komisjon õiguslikult piisavalt põhjendanud oma väidet, mille kohaselt litsentsitasu suurus ei olnud kogu ajavahemiku 2006–2014 kestel seotud selle intellektuaalomandi väärtusega, mille eest seda maksti, ning mille kohaselt anti seetõttu SMBV-le majanduseelis.

372 Seetõttu tuleb tagasi lükata komisjoni argument, mille kohaselt ta on vaidlustatud otsuses tõendanud, et litsentsitasu suurus oleks pidanud olema väiksem kui eelkokkuleppega kinnitatud litsentsitasu suurus.

373 Järelikult tuleb nõustuda kohtuasja T-760/15 kolmanda väite teise osaga ja kohtuasja T-636/16 teise väite neljanda osaga, millega Madalmaade Kuningriik ja Starbucks vaidlevad vastu sellele, et komisjon on teise arutluskäigu raames tõendanud, et SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu suurus oleks pidanud võrduma nulliga, ning et sellest tuleneb eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, ilma et oleks vaja analüüsida Starbucksi argumenti selle kohta, et komisjon oleks pidanud litsentsitasu jaoks määratlema reaalturuväärtuse vahemiku.

3. Roheliste kohviubade maksumuse iga-aastane kindlaksmääramine (kolmas arutluskäik)

374 Madalmaade Kuningriik ja Starbucks esitavad komisjoni vaidlustatud otsuse kolmanda arutluskäigu raames tehtud analüüsi kohta, mille kohaselt roheliste kohviubade hind oli ülehinnatud, samas kui küsimust, kas see hind vastab reaalturuväärtuse põhimõttele, eelkokkuleppes ei käsitletud, sisuliselt kaks etteheidet. Esimeses etteheites väidab Starbucks, et kolmas arutluskäik puudutab SMBV kulude sellist elementi, mis jääb väljapoole vaidlustatud otsuses määratletud vaidlustatud meetme ulatust. Teises etteheites vaidlevad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks vastu järeldusele, mille kohaselt ei vastanud SCTC poolt SMBV-le müüdud kohviubade maksumuse suhtes kohaldatud juurdehindlus reaalturuväärtuse tasemele.

a) Küsimus, kas roheliste kohviubade hind jääb väljapoole vaadeldava meetme ulatust

375 Mis puudutab esimest etteheidet, siis väidab Starbucks sisuliselt, et komisjoni kolmas arutluskäik, mis puudutab roheliste kohviubade hinda, puudutab SMBV kulude sellist elementi, mis jääb väljapoole vaidlustatud otsuses määratletud vaidlustatud meetme ulatust. Starbucks märgib nimelt, et komisjon ei käsitlenud roheliste kohviubade hinda, lähtudes ajast, kui eelkokkulepe sõlmiti, st 2008. aasta aprillist. Starbucks lisab oma repliigis, et teatud argumendid, mis on esitatud kohtuasja T-636/16 kostja vastuses, näitavad, et komisjoni tuvastatud maksusoodustusi, mis tulenevad roheliste kohviubade hinnast aastatel 2011–2014, ei saa eelkokkuleppega seostada. Väidetavaid maksusoodustusi, mis tulenevad roheliste kohviubade hinnast, ei saa nimelt seostada eelkokkuleppega, vaid iga-aastaste deklaratsioonidega, milles need hinnad kinnitatakse, ning seega jäävad need soodustused „vaidlustatud otsuse“ ulatusest välja.

376 Komisjon väidab, et vaidlustatud otsusest ja kohtuasjas T-636/16 esitatud kostja vastusest ilmneb ühemõtteliselt, et roheliste kohviubade hinda oleks tulnud analüüsida selleks, et määrata kindlaks, kas see hind oli liiga kõrge ja tõi kaasa SMBV maksustatava kasumi vähenemise.

377 Seoses vaidlustatud meetme ulatusega, nagu see on määratletud vaidlustatud otsuses, tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse artikli 1 kohaselt on meede, mis kujutab endast ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses abi ja mida Madalmaade Kuningriik andis ebaseaduslikult, rikkudes ELTL artikli 108 lõiget 3, siirdehindade eelkokkulepe, „mille Madalmaade asutused sõlmisid 28. aprillil 2008 ettevõtjaga [SMBV]“. Sellest sättest ning vaidlustatud otsuse põhjenduses 40 esitatud määratlusest tuleneb, et vaidlustatud meetme moodustab seega üksnes eelkokkulepe.

378 Sellega seoses tuleb märkida, et eelkokkuleppe sätetest (vt eespool punktid 12–16) ilmneb, et sellega määratakse kindlaks SMBV-le tema tootmis- ja turustustegevuse eest makstava tasu arvutamise meetod, mille alusel tehakse kindlaks SMBV Madalmaade äriühingu tulumaksu arvutamise maksubaas.

Seda silmas pidades, kuigi eelkokkuleppes osutatakse SMBV poolt SCTC-le makstavale roheliste kohviubade hinnale, märkides, et see kulu jäetakse SMBV kulubaasist välja, ei lahendata selles küsimust, millisel tasemel tuleks määrata kindlaks siirdehind roheliste kohviubade ostul. Nimelt tuleb küsimust, kas roheliste kohviubade maksumus moodustab osa maksubaasi arvutamise aluseks olevast kulubaasist, eristada küsimusest, milline on teatud aasta tehingute jaoks tegelikult kindlaksmääratud siirdehind. Eelkokkuleppes ei ole aga ühtegi tegurit, mis võimaldaks selle hinna kindlaks määrata, seega ei nõustunud Madalmaade ametiasutused eelkokkuleppe raames ei roheliste kohviubade siirdehindade ega nende hinnataseme kindlaksmääramise meetodiga.

379 Tuleb täpsustada, et kuivõrd eelkokkuleppes ei määrata kindlaks roheliste kohviubade hinnataset, oleks kohviubade hind, eeskätt aastate 2011–2014 puhul, igal aastal vajaduse korral kindlaks määrata iga-aastaste maksuteadete raames.

380 Sellest järeldub, et eelkokkulepe ei hõlma roheliste kohviubade hinnataseme kindlaksmääramist ning see jääb seega väljapoole vaidlustatud meetme ulatust. Komisjoni argumendid ei sea nimetatud järeldust kahtluse alla.

381 Esiteks leiab komisjon, et eelkokkuleppega, mille puhul on tegemist vaidlustatud meetmega, oleks tulnud eelnevalt määratleda roheliste kohviubade siirdehind alates 2011. maksuaastast. Vaidlustatud otsuse põhjenduse 447 kohaselt oleks roheliste kohviubade maksumusest tulenevat SMBV raamatupidamislikku kasumit tulnud nimelt alates 2011. maksuaastast kindlaks määrata kõrgemal tasemel. Vaidlustatud otsuse põhjendustest 360 ja 361 tuleneb komisjoni väitel nimelt, et siirdehinnaaruandes ei käsitletud küsimust, kas SMBV poolt SCTC-le makstav roheliste kohviubade hind vastas reaalturuväärtusele. Komisjoni väitel „tähendab“ see, et selles aruandes SMBV maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks pakutud meetod annab sellele ettevõtjale valikulise eelise. Lisaks sellele väitis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 348, et 2008. aastal oleks tulnud näha eelkokkuleppega ette reaalturuväärtusele vastav hind, millest 2011. aastal ei oleks kuidagi saanud kõrvale kalduda eeskätt juurdehindlust suurendades, välja arvatud juhul, kui siirdehind eelkokkuleppes oleks asendatud või seda oleks muudetud.

382 Igal juhul tuleb tõdeda, et siirdehinnaaruandes ei käsitleta siirdehindu, mida kohaldatakse konkreetsete tehingute puhul, nagu SMBV poolt SCTC-le makstav roheliste kohviubade hind. Seevastu on siirdehinnaaruandes esitatud sellise SMBV tootmis- ja turustustegevuse eest makstava tasu arvutamise meetod, mis on Madalmaade äriühingu tulumaksu maksubaas.

383 Eelkokkuleppe eesmärk on üksnes saada eelnevalt kinnitus, kuidas maksukohustuslast maksualaselt koheldakse. Ent selline eelotsus nagu eelkokkulepe ei hõlma tingimata kõiki maksukohustuslase maksualase kohtlemise aspekte, vaid võib piirduda üksnes teatavate konkreetsete küsimustega. Lisaks sellele ilmneb siirdehinnaaruande lk-l 28 esitatud asjaoludest, et Starbucksi kontserni maksunõustaja leidis, et roheliste kohviubadega seotud tehingud erinesid tehingutest, mille jaoks eelkokkulepet taotleti.

384 Komisjon ei ole aga esitanud ühelt poolt ühtegi asjaolu, mis näitaks, et Madalmaade õiguse kohaselt, mis on vaadeldaval juhul kohaldatav õigus, oleks küsimust, kas SMBV poolt SCTC-le makstav roheliste kohviubade hind vastab reaalturuväärtusele, tulnud eelkokkuleppes käsitleda.

385 Teiselt poolt, üksnes asjaolu, et eelkokkuleppes ei määrata eelnevalt kindlaks roheliste kohviubade siirdehinna taset, ei tähenda iseenesest, et eelkokkuleppega, milles määratakse kindlaks SMBV tasu suurus, antaks SMBV-le eelis seoses tema tootmis- ja tarnimistegevusega.

386 Teiseks märgib komisjon oma menetlusdokumentides, et ka eelkokkuleppe tehnilise rakendamise näol iga-aastaste maksuteadete abil on tegemist eelise andmisega. Samas ei nähtu sellist kinnitust vaidlustatud otsusest. Komisjon osutab sellega seoses vaidlustatud otsuse artiklile 1, milles viidatakse asjaolule, et eelkokkulepe „võimaldab [SMBV-l] määrata oma äriühingu tulumaksu kohustuse

Madalmaade [Kuningriigis] igal aastal kümne aasta jooksul“. Komisjon lisab, et vaidlustatud otsuses on mitmel korral osutatud SMBV maksustatavale kasumile, nagu see on määratud kindlaks eelkokkuleppes. Komisjoni väitel oleks eelkokkulepe kasutu, kui seda ei kasutataks „maksudeklaratsioonide ettevalmistamiseks“. Sellega seoses toob komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 225 välja, et eelkokkulepe tähendab Madalmaade maksuhalduri nõusolekut Starbucksi kasumi jaotamise ettepanekuga, mille alusel SMBV määrab kindlaks oma äriühingu tulumaksu, mida ta igal aastal Madalmaades peab maksma.

387 Erinevalt komisjoni eespool kirjeldatud kinnitustest tuleb tõdeda, et igal aastal koostatavate SMBVd puudutavate maksuteadete abil ei toimu eelkokkuleppe puhttehnilist rakendamist. Kuigi on loomulikult ilmne, et eelkokkuleppes ja siirdehinnaaruandes, millel see põhineb, määratakse eelnevalt kindlaks SMBV kasum, mida Madalmaade äriühingu tulumaksuga maksustatakse, ei võimalda need mingil viisil prognoosida tulusid ja kulusid, mida SMBV igal aastal deklareeris tegelike asjaomase aasta jooksul tehtud tehingute puhul.

388 Lisaks sellele on ekslik komisjoni väide, mille kohaselt on eelkokkuleppe tehnilise rakendamise puhul iga-aastaste maksuteadete abil samuti tegemist eelise andmisega. Eelkokkuleppe tehniliseks rakendamiseks kasutatavad iga-aastased teated ei kuulu nimelt komisjoni vaidlustatud otsuse artiklis 1 määratletud vaadeldava meetme, st eelkokkuleppe raamesse. Konkreetsemalt, eelkokkuleppes ei ole määratletud SMBV maksustatava kasumi suurust roheliste kohviubade hinna põhjal, samuti ei ole selles käsitletud küsimust roheliste kohviubade maksumuse iga-aastase kindlaksmääramise kohta. Lisaks sellele ei ole komisjon vaidlustatud otsuses Madalmaade ametiasutustele kordagi ette heitnud seda, et nad on andnud SMBV-le eelise seoses roheliste kohviubade maksumuse väljajätmisega maksubaasist, vaid on piirdunud vastuvaidlemisega sellele, et Madalmaade maksuhaldur ei kontrollinud kõnealust hinnataset.

389 Igal juhul tuleb leida, et mitte ükski asjaolu ei takistanud komisjonil määratleda vaidlustatud meedet laiemalt, nii et SMBVd puudutavad iga-aastased maksuteated oleks selle meetmega hõlmatud. Kuid komisjon piiras meetme ulatuse üksnes eelkokkuleppega.

390 Lisaks sellele on eespool punktis 248 märgitud, et eelkokkulepet oli võimalik selle kehtivusajal, st ajavahemikul 2007–2017, tühistada või muuta. Tuleb märkida, et vaidlustatud otsuses ei ole komisjon leidnud, et asjaolu, et Madalmaade ametiasutused ei tühistanud ega muutnud eelkokkulepet selle kehtivuse ajal põhjendusel, et roheliste kohviubade hind oleks olnud liiga kõrge, oleks andnud SMBV-le eelise.

391 Seetõttu tuleb nõustuda etteheitega, mille kohaselt puudutab kolmas arutluskäik SMBV kulude sellist elementi, mis jääb väljapoole vaidlustatud meetme ulatust. Võttes arvesse asjaolu, et roheliste kohviubade hinnatase alates 2011. maksuaastast ei ole vaidlustatud meetmega hõlmatud, ei saanud komisjon nõuda vaidlustatud otsuse artikli 2 lõike 1 kohaselt koosmõjus põhjendustega 447 ja 448, et Madalmaade Kuningriik nõuaks sisse erinevuse SMBV tegelikult makstud äriühingu tulumaksu summa ja maksusumma vahel, mis oleks saadud juhul, kui SMBV maksustatav kasum, mis tuleneb roheliste kohviubade hinnast alates 2011. maksuaastast, oleks kindlaks määratud kõrgemal tasemel.

b) Küsimus, kas SCTC poolt SMBV-le müüdud kohviubade maksumuse suhtes kohaldatud juurdehindluse tase ei vastanud reaalturuväärtuse tasemele

392 Igal juhul, isegi kui eeldada, et kolmas arutluskäik puudutab SMBV kulude sellist elementi, mis on hõlmatud vaidlustatud meetmega, tuleb tõdeda, et ka eespool punktis 374 esitatud teise etteheitega tuleb nõustuda. Esmalt tuleb märkida, et SMBV ostetud roheliste kohviubade maksumus jäetakse välja eelkokkuleppega kindlaksmääratud SMBV kulubaasist. Sisuliselt hõlmab SMBV SCTC-lt ostetud roheliste kohviubade hind SCTC müüdud kauba hinda ja maksumuse juurdehindlust.

393 Vaidlustatud otsuses on selgitatud, et SCTC ajavahemikul 2005–2010 tarnitud roheliste kohviubade maksumusele lisatud keskmine juurdehindlus on [*konfidentsiaalne*]% võrreldes [*konfidentsiaalne*]% keskmise juurdehindlusega ajavahemikul 2011–2014. Müügiga seotud kulude keskmine brutomarginaal ajavahemikul 2005–2010 tõusis [*konfidentsiaalne*]% võrra, samas kui müügiga seotud kulude keskmine brutomarginaal ajavahemikul 2011–2014 tõusis [*konfidentsiaalne*]% võrra. Vaidlustatud otsuse kohaselt väitis Starbucks, et ajavahemikul 2005–2010 kohaldatud [*konfidentsiaalne*]% suurune juurdehindlus vastas reaalturuväärtuse põhimõttele. Komisjon eeldas seejärel, et juurdehindluse suurenemise puhul alates 2011. aastast võis olla tegemist tasuga, mille SMBV arvestas raamatupidamislikult kohvi röstimisega seotud tegevuse hulka. Kuna juurdehindlus [*konfidentsiaalne*]% jääb Starbucksi poolt haldusmenetluse käigus esile toodud tarnimisfunktsiooni tasude vahemikku, järeldas komisjon, et roheliste kohviubade maksumusele lisatud [*konfidentsiaalne*]% juurdehindlus ajavahemikul 2005–2010 vastas reaalturuväärtuse põhimõttele. Võttes arvesse asjaolu, et Starbucks ei ole vaidlustatud otsuse kohaselt esitanud ühtegi „kaalukat“ põhjendust roheliste kohviubade hinna suurenemise kohta [*konfidentsiaalne*]% võrra alates 2011. aastast, leiab komisjon, et alates sellest hetkest ei ole võimalik nõustuda mitte ühegi sellest suurenemisest tuleneva mahaarvamisega SMBV raamatupidamislikust kasumist.

394 Selleks, et saada reaalturuväärtuse põhimõttele lähedane usaldusväärne juurdehindluse suurus 2011. aastal alanud perioodi jaoks, nõustus komisjon lisama programmi „C.A.F.E. Practices“ ajavahemiku 2005–2010 keskmisele juurdehindlusele [*konfidentsiaalne*]% kuni kulude suuruseni [*konfidentsiaalne*]. Komisjoni väitel moodustasid 2014. aasta lõpul need kulud [*konfidentsiaalne*]% SCTC ostetud roheliste kohviubade maksumusest ja [*konfidentsiaalne*]% SMBV küsitud hinnast. SCTC reaalturuväärtusele vastav juurdehindlus alates 2011. aastast oleks seepärast kuni [*konfidentsiaalne*]% SCTC ostetud roheliste kohviubade maksumusest, mis vastab SCTC müüdud kauba maksumuse kuni [*konfidentsiaalne*]% brutomarginaalile, mida SCTC küsib SMBV-lt.

395 Komisjon järeldas, et ajavahemikul 2011–2014 SCTC-lt SMBV-le tarnitud roheliste kohviubade maksumusele lisatud [*konfidentsiaalne*]% suurune keskmine juurdehindlus ei kajasta seega turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega.

396 Ühelt poolt tuleb nentida, nagu sellele on juba osutatud eespool punktides 243–251, et vaadeldavatel asjaoludel peab komisjon hoiduma kõikidest hinnangutest, mis põhinevad eelkokkuleppe sõlmimise suhtes hilisemal olukorral. Komisjon aga ei selgita vaidlustatud otsuses, kuidas oleks roheliste kohviubade kõrget hinda alates 2011. maksuaastast, mille ta toob välja selle otsuse põhjendustes 342–359, olnud võimalik ette näha eelkokkuleppe sõlmimise ajal, kuivõrd tegemist on SMBV olukorraga alates 2011. aastast. Komisjon ei ole seega tõendanud, et tal on õigus tugineda asjaolule, et SCTC kohaldas alates 2011. maksuaastast roheliste kohviubade puhul suuremat juurdehindlust.

397 Teiselt poolt, isegi kui eeldada, et juurdehindluse areng alates 2011. aastast oli eelkokkuleppe sõlmimise ajal prognoositav, tuleb tõdeda, et komisjoni lähenemist ei saa pidada veenvaks. Nagu Starbucks õigusega väidab, leiab komisjon, et SCTC kohaldatav juurdehindlus oleks pidanud olema kindlaks määratud vastavalt keskmise kasumi määrale enne, kui SCTC oli 2008. aasta eel tasunud kontsernisiseste müügitehingute pealt arvestatud maksu, kuna selliseid „kontrollitud“ (kontsernisiseseid) tehinguid ei saa kasutada „turutingimustel põhinevate“ siirdehindadega võrdlusanalüüsi tegemisel.

398 Sellega seoses tuleb märkida, et komisjon väidab, et SMBV SCTC-le makstav hind oli liiga kõrge alates 2011. aastast. Tuleb silmas pidada, et tegemist oli Starbucksi kontserni siseselt makstud hinnaga. Ent selleks et määrata kindlaks siirdehind, oleks komisjon pidanud võrdlema SMBV SCTC-le makstavat hinda roheliste kohviubade hinnaga, mida sõltumatu ettevõtja oleks maksnud turul. Komisjon oleks pidanud kindlaks määrama SMBVga võrreldavas olukorras oleva sõltumatu ettevõtja turutingimustel makstava roheliste kohviubade hinnavahemiku. Kuid selle asemel, et teha kindlaks ja hinnata sellist

kontrollimata tehingut, piiras komisjon oma analüüsi kõnealuse kontrollitud tehinguga ning üksnes kontrollis kõnealuse kontrollitud tehingu teise (integreeritud) tehingupoole, st SCTC kulude ja juurdehindluste struktuuri põhjendatust.

399 Näitena tuleb meelde tuletada, et komisjoni vaidlustatud otsuses korduvalt viidatud OECD suuniste 2010. aasta versiooni punktides 3.24 ja 3.25 on kirjas:

„3.24 Turutingimustel tehtud võrreldav tehing on kahe sõltumatu tehingupoole vaheline tehing, mis on võrreldav vaadeldava kontrollitud tehinguga. Tegemist võib olla võrreldava tehinguga ühe kontrollitava tehingupoole ja sõltumatu tehingupoole vahel („võrreldav sisetehing“) või tehinguga kahe sõltumatu ettevõtja vahel, kellest kumbki ei ole seotud kontrollitud tehinguga („võrreldav väline tehing“).

3.25 Maksukohustuslase kontrollitud tehingute võrdlemine teiste sama hargmaise kontserni või mõne teise kontserni kontrollitud tehingutega ei ole reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamiseks asjakohane ja maksuhaldur ei peaks seda kasutama alusena siirdehindade korrigeerimiseks ning maksukohustuslane selleks, et põhjendada oma siirdehindadega seotud strateegiat“.

400 Seda silmas pidades nõustub komisjon sellega, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 342–361 ei olnud tema eesmärk teha siirdehindade ranget analüüsi selleks, et määrata kindlaks roheliste kohviubade siirdehind ajal, kui eelkokkulepet taotleti. Siiski, nagu on märgitud eespool punktis 154, on komisjoni kohustus põhjendada siirdehindade kindlaksmääramise meetodi valikut, mida ta peab vaadeldaval juhul asjakohaseks selleks, et analüüsida siirdehindade taset kontsernisisese tehingu puhul.

401 Komisjoni väide, mille kohaselt ei olnud tal hinnangu andmiseks mingit vajadust loetleda roheliste kohviubadega seotud võrreldavaid väliseid tehinguid, kuna ta on „aru saanud“, et keskmine [*konfidentsiaalne*]% suurune juurdehindlus ajavahemikul 2005–2010 vastas reaalturuväärtusega juurdehindlusele 2008. aastal, ei ole selliseks põhjendamiseks piisav. Kontrollitava tehingu pärast 2011. aastat tehtud võrreldavate väliste tehingutega võrdlemise eesmärk on nimelt määrata kindlaks, kas need tehingud vastavad reaalturuväärtusele, ning asjaolu, et mõnda teist ajavahemikul 2005–2010 tehtud kontrollitud tehingut eeldatakse vastavat reaalturuväärtusele, ei võimalda vältida pärast 2011. aastat tehtud võrreldavate väliste tehingute analüüsi. Üksnes asjaolu, et komisjoni väitel ei ole Starbucksi kontaktisikud esitanud ühtegi kehtivat põhjendust juurdehindluse suurendamisele alates 2011. aastat, ei piisa põhjendamaks, et SMBV poolt SCTC-le makstav hind alates 2011. maksuaastat määrati kindlaks kõrgemal tasemel kui hind, mida oleks pidanud maksma teised võrreldavad ettevõtjad turul.

402 Need kaalutlused on piisavad selleks, et järeldada, et ka eespool punktis 374 esitatud teise etteheitega tuleb nõustuda.

403 Seetõttu, nagu on selgitatud eespool punktides 391 ja 402, tuleb nõustuda etteheitega, mille kohaselt kolmas arutluskäik puudutab SMBV kulude sellist elementi, mis jääb väljapoole vaidlustatud meetme ulatust, ning lisaks sellele ei ole komisjon selles arutluskäigus põhjendanud SMBV-le antud eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

404 Sellest lähtudes tuleb nõustuda väitega, mis on seotud asjaoluga, et esimese kuni kolmanda arutluskäigu raames ei ole komisjon tõendanud, et eelkokkuleppega anti SMBV-le eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

E. SMBV-le antava maksusoodustuse olemasolu käsitleva komisjoni täiendava arutluskäigu vaidlustamine (vaidlustatud otsuse põhjendused 362–408)

405 Kohtuasja T-760/15 neljas väide ja kohtuasja T-636/16 teise väite kolmas osa puudutavad komisjoni eelisega seotud täiendavat arutluskäiku, milles komisjon püüab tõendada, et isegi kui eeldada, et tehingupõhise tootluse meetodit oleks võimalik kasutada SMBV maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramiseks, on sellise meetodi kohaldamise kord, nagu see on eelkokkuleppes kinnitatud, väär.

406 See täiendav arutluskäik jaguneb kahte ossa. Esimeses osas leidis komisjon, et SMBV valimine tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel „hinnatavaks osapooleks“ Alki asemel oli ekslik (neljas arutluskäik). Teises osas leidis komisjon, et isegi kui eeldada, et hinnatav osapool on tõepoolest SMBV, ei ole SMBV kasumimarginaal pärast tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamist vastav reaalturuväärtusele. Komisjon leidis ühelt poolt, et tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks on ekslik (viies arutluskäik). Teiselt poolt väitis komisjon, et igal juhul ei olnud asjakohased kasumimarginaali korrigeerimised, mis tehti eesmärgiga muuta SMBV võrreldavamaks võrreldavate ettevõtjatega (kuues arutluskäik).

407 Tehingupõhise tootluse meetod, millele komisjon osutab vaidlustatud otsuse põhjendustes 72–74, on siirdehindade kindlaksmääramise kaudne meetod. Selle kohaselt määratakse asjakohase baasi alusel kindlaks maksukohustuslase puhaskasum, mille ta saab kontrollitud tehingu või tihedalt seotud või pidevate kontrollitud tehingute tulemusel. Sellise asjakohase baasi kindlaksmääramiseks tuleb valida kasumlikkuse näitaja, nagu kulud, müük või varad. Maksukohustuslase kontrollitud tehingu tulemusel saadud puhaskasumi näitaja tuleb kindlaks määrata võrdluses sellise puhaskasumi näitajaga, mille sama maksukohustuslane või sõltumatu ettevõtja oleks saanud võrreldavate vaba turu tingimustel toimunud tehingute tulemusel. Tehingupõhise tootluse meetodi kasutamisel tuleb valida tehingu pool, kelle suhtes seda näitajat hinnatakse.

408 Madalmaade Kuningriik ja Starbucks, kes väidavad, et tehingupõhise tootluse meetodit kasutati nõuetekohaselt, vaidlevad vastu komisjoni täiendava arutluskäigu raames esitatud kõikidele etteheidetele, mis on seotud eelise olemasoluga.

409 Esiteks, kohtuasja T-760/15 neljanda väite esimene osa ja kohtuasja T-636/16 teise väite kolmanda osa esimene etteheide puudutavad SMBV määratlemist kõige vähem keeruka üksusena.

410 Teiseks, kohtuasja T-760/15 neljanda väite teine ja kolmas osa ning kohtuasja T-636/16 teise väite kolmanda osa teine etteheide puudutavad SMBV põhifunktsioonide väljaselgitamist ja SMBV kasumi suuruse kindlaksmääramist tegevuskulude alusel.

411 Kolmandaks, kohtuasja T-760/15 neljanda väite neljas osa ja kohtuasja T-636/16 teise väite kolmanda osa kolmas etteheide puudutavad korrigeerimistegureid, millega suurendatakse SMBV võrreldavust võrreldavate ettevõtjatega. Neid kolme etteheidet tuleb üksteise järel eraldi analüüsida.

412 Lisaks sellele väidab Starbucks, et komisjoni täiendavas arutluskäigus eelise olemasolu kohta (vaidlustatud otsuse põhjendused 362–408) esineb puudulik põhjendus. Starbucks heidab komisjonile ette seda, et komisjon on kritiseerinud tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamise viisi, tõendamata, et selle meetodi parema kohaldamise korral oleks SMBV kasum määratud kindlaks suuremana.

1. SMBV määratlemine kõige keerukama üksusena (neljas arutluskäik)

413 Kohtuasja T-760/15 neljanda väite esimeses osas väidab Madalmaade Kuningriik, et komisjoni argument, mille kohaselt ei ole tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel võimalik SMBVd määratleda hinnatava osapoolena, kuna see ettevõtja on kõige keerukam üksus, on ekslik. Madalmaade

Kuningriik väidab nimelt, et tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamiseks oli SMBV valimine asjakohane. Ühelt poolt piisab üksnes asjaolust, et Alki oli Euroopa, Lähis-Ida ja Aafrika piirkonnas röstimise valdkonna intellektuaalomandi ja Starbucksi kaubamärgi omanik, et Alkit ei saa määratleda tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel hinnatava osapoolena. Teiselt poolt on SMBV funktsioonid vähem keerukad kui Alki omad. Mitte ükski komisjoni vaidlustatud otsuses seoses SMBV funktsioonide ja kantavate riskidega esitatud asjaoludest ei sea seda tõdemust kahtluse alla. Lisaks sellele väidab Madalmaade Kuningriik, et komisjon ei ole arvutanud kasumi suurust, mis oleks tulnud omistada Alkile, kui tehingupõhise tootluse meetodit oleks kohaldatud Alki suhtes, ning seega ei ole komisjon tõendanud, et tehingupõhise tootluse meetodi abil, mille kasutamist ta eelistab, oleks saadud SMBV kasumi suurem väärtus.

414 Kohtuasja T-636/16 teise väite kolmanda osa esimese etteheite raames väidab Starbucks, et siirdehinnaaruandes määratleti SMBV õigustatult vähem keeruka üksusena kui Alki. Ühelt poolt väidab ta, et SMBV tegeleb kohvi röstimise ja pakendamise valdkonna rutiinse ja madala riskitasemega tegevusega ning haldus- ja logistilise toe pakkumisega. Teiselt poolt leiab Starbucks, et Alki on tingimata keerukam üksus, kuna ta kasutab röstimise valdkonna intellektuaalomandiga seotud õigusi ning seda komisjon ei vaidlusta, samuti kannab ta vastavalt röstimislepingu tingimustele SMBV tegevusega seotud riskid. Starbucks heidab komisjonile ette, et see ei ole teinud ei SMBV ega Alki funktsioonide asjakohast analüüsi.

415 Lisaks sellele kinnitab Starbucks, et vaidlustatud otsuse on puudulikult põhjendatud. Ta väidab, et komisjon ei ole tõendanud, et SMBV määratlemine ekslikult kõige vähem keeruka üksusena andis talle eelise. Starbucks väidab, et vaidlustatud otsuses ei ole täpsustatud, kui suur oleks olnud SMBV maksustatav kasum juhul, kui Alki oleks määratletud kõige vähem keeruka üksusena, ega seda, kuidas oleks tulnud tehingupõhise tootluse meetodit Alki suhtes kohaldada.

416 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu. Komisjon väidab, et ta on vaidlustatud otsuses õiguslikult piisavalt tõendanud, et SMBV valimine tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel hinnatavaks üksuseks on ekslik ega võimalda saada reaalturuväärtusele lähedast usaldusväärset tulemust.

417 Esiteks väidab komisjon, et asjaolu, et siirdehinnaaruandes ei ole tehtud SMBV ja Alki täielikku funktsionaalset analüüsi, on piisav selleks, et teha järeldus, mille kohaselt eelkokkuleppes kasutatud meetod ei võimalda saada reaalturuväärtusele vastavat tulemust. Teiseks leiab komisjon, et OECD suunised ei võimalda toetada Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi seisukohta hinnatava osapoole valiku kohta. Kolmandaks väidab komisjon, et hinnatava osapoole keerukus sõltub teise hinnatava tehingus osaleva üksuse keerukusest ning et seda silmas pidades on Alki vähem keerukas üksus kui SMBV. Neljandaks väidab komisjon, et argument, mille kohaselt ei ole ta teinud SMBV ja Alki asjakohast funktsionaalset analüüsi, ei ole vastuvõetav, kuna tegemist on uue argumendiga, mis esitati esimest korda repliigis. Komisjon rõhutab samuti, et igal juhul ei ole see argument põhjendatud.

418 Viiendaks, seoses Starbucksi esitatud väitega puuduliku põhjendamise kohta vastab komisjon, et ta on järeldanud vaidlustatud otsuse põhjenduses 377, et kuna tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamine põhines ekslikul eeldusel, ei võimaldanud see meetod saada turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust ning andis seega SMBV-le eelise. Komisjon täpsustab, et kui Alkit oleks peetud kõige keerukamaks üksuseks, oleks selle ettevõtja funktsioonide analüüsist ilmnenud, et tal ei ole õigust tasu saada, nii et kogu kasum oleks tulnud omistada SMBV-le.

419 Sisuliselt lahknevad poolte seisukohad ühelt poolt küsimuses, kas eelkokkuleppega kinnitatud siirdehinnaaruandes on õigesti määratletud SMBV tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel hinnatava üksusena, ning teiselt poolt küsimuses, kas komisjon on piisavalt põhjendanud asjaolusid, mille tõttu ta leiab, et viga hinnatava üksuse määratlemisel tõi kaasa SMBV maksustatava kasumi vähenemise.

420 Esiteks tuleb vaadelda küsimust, sõltumata sellest, kas hinnatav üksus oli SMBV või Alki, kas komisjon on täitnud põhjendamiskohustust.

421 Sellega seoses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et ELTL artikli 296 lõikes 2 nõutud põhjendused peavad vastama asjaomase akti laadile ning neist peab selgelt ja üheselt selguma akti vastu võtnud institutsiooni arutluskäik, mis võimaldab huvitatud isikutel võetud meetme põhjuseid mõista ja pädeval kohtul kontrolli teha. Põhjendamise nõuet tuleb hinnata juhtumi asjaolusid, eelkõige akti sisu, põhjenduste olemust ning seda huvi arvestades, mis võib olla selgituste saamiseks akti adressaatidel või teistel isikutel, keda akt otseselt ja isiklikult puudutab. Ei ole nõutud, et põhjendustes oleks täpselt esitatud kõik asjakohased faktilised ja õiguslikud asjaolud, kuna seda, kas akti põhjendused vastavad ELTL artikli 296 lõike 2 nõuetele, tuleb hinnata mitte ainult akti sõnastust, vaid ka konteksti ja kõiki asjaomast valdkonda reguleerivaid õigusnorme silmas pidades (vt 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon, C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 22. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Salzgitter *vs.* komisjon, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, punktid 112 ja 113 ja seal viidatud kohtupraktika).

422 Vaadeldaval juhul on komisjon vaidlustatud otsuse jaos 9.2.3.4 märkinud, et SMBV valimisega tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel hinnatavaks üksuseks anti SMBV-le eelis.

423 Esmalt tõi komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 364 esile, et siirdehinnaaruanne oleks pidanud hõlmama seotud tehingute kõikide osapoolte võrdlust.

424 Samuti leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 365–368, et SMBV valimine hinnatavaks osapooleks ei ole kooskõlas OECD suuniste 1995. aasta ja 2010. aasta versioonis sätestatud nõuetega, mille kohaselt hinnatav osapool peab olema see üksus, kelle funktsioonid on kontrollitud tehingus osalevate poolte seas kõige vähem keerukad.

425 Kokkuvõttes, pärast SMBV ja Alki funktsioonide analüüsi järeldas komisjon, et siirdehinnaaruandes oli ekslikult määratletud SMBV üksusena, kelle funktsioonid on Alkiga võrreldes vähem keerukad (vaidlustatud otsuse põhjendused 369–376).

426 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 377 leidis komisjon, et kuna siirdehinnaaruandes põhines SMBV maksubaasi määramisel kasutatud meetod ekslikul eeldusel, et SMBV peaks tehingupõhise tootluse meetodi rakendamisel olema hinnatav osapool, ei anna see meetod turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega. Komisjon lisab, et kuna selle meetodi heakskiitmine eelkokkuleppega põhjustab SMBV Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemi kohase maksukohustuse vähenemise võrreldes sõltumatute ettevõtjatega, kelle maksustatava kasumi määrab selle süsteemi kohaselt turg, tuleb järeldada, et see eelkokkulepe annab SMBV-le valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

427 Kuid nagu on selgitatud eespool punktis 201, ei ole üksnes siirdehindade kindlaksmääramise metodoloogiliste nõuete eiramine piisav selleks, et tuvastada riigiabi olemasolu ELTL artikli 107 tähenduses. Komisjon peab lisaks sellele näitama, et tema tuvastatud meetodiga seotud vead ei võimalda saavutada reaalturuväärtusele lähedast usaldusväärset tulemust ning et nende tulemusel tekib maksustatava kasumi vähenemine võrreldes kasumiga, mis on kindlaks määratud lähtuvalt reaalturuväärtuse põhimõttest.

428 Seega, selleks et täita eespool punktis 421 osutatud põhjendamiskohustust, pidi komisjon ELTL artikli 107 tähenduses eelise analüüsi raames kirjeldama põhjuseid, mille alusel ta eeldas, et viga hinnatava osapoole kindlaksmääramisel tõi kaasa SMBV maksustatava kasumi suuruse vähenemise sellises ulatuses, et see ei vasta reaalturuväärtusele vastavale usaldusväärsele lähedasele tulemusele ning tõi seetõttu kaasa SMBV maksukoormuse vähenemise.

429 Tuleb aga tõdeda, et Starbucks väidab õigustatult, et vaidlustatud otsus ei sisalda ühtegi asjaolu, mis võimaldaks mõista põhjuseid, mille alusel komisjon leidis, et viga hinnatava üksuse määramisel tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamiseks andis SMBV-le eelise.

430 Ühelt poolt, kuigi komisjon märkis vaidlustatud otsuse põhjenduses 377, et viga hinnatava üksuse määramisel andis SMBV-le eelise, ei ole selles põhjenduses esitatud piisavat põhjendust. Nagu ilmneb eespool punktist 422, piirdub komisjon kinnitamisega, et viga hinnatava üksuse valimisel tõi kaasa maksustatava kasumi vähenemise. Ta ei esita ühtegi asjaolu, mis võimaldaks näidata, et tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamine Alki suhtes ja jääkkasumi omistamine SMBV-le oleks toonud kaasa SMBV maksustatava kasumi suurenemise.

431 Teiselt poolt ei hõlma vaidlustatud otsuse teised põhjendused mitte ühtegi asjaolu, mis võimaldaks mõista põhjuseid, mille alusel komisjon leidis, et SMBV maksustatav kasum oleks olnud suurem, kui tehingupõhise tootluse meetodit oleks kohaldatud Alki ja mitte SMBV suhtes.

432 Neist kaalutlustest lähtudes tuleb järeldada, et komisjon ei ole esitanud põhjuseid, mille alusel ta leidis, et SMBV valimine tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel hinnatavaks osapooleks tõi kaasa SMBV maksustatava kasumi vähenemise. Seega ei ole komisjon tõendanud, kuidas selle veaga anti SMBV-le eelis, rikkudes sellega oma põhjendamiskohustust, mis tuleneb ELTL artikli 296 lõikest 2.

433 Igal juhul tuleb samuti nentida, et komisjoni arutluskäik seoses hinnatava üksuse valimisega on ekslik. Isegi kui eeldada, et komisjonil oli võimalik kontrollida eelkokkuleppe vastavust OECD suuniste 1995. aasta versioonile sellisel kujul, nagu need olid kättesaadavad 2008. aasta aprillis, ning et tal oli võimalik tuvastada eelise olemasolu mittevastavuse tõttu nendes suunistes sätestatud eeskirjadele, ei nähta neis suunistes ette ranget eeskirja hinnatava osapoole kindlaksmääramiseks.

434 Konkreetsemalt, nagu seda väidavad õigustatult Madalmaade Kuningriik ja Starbucks, on OECD suuniste 1995. aasta versiooni punktis 3.43 sätestatud, et seotud ettevõtja, kelle suhtes kohaldatakse tehingupõhise tootluse meetodit, peab olema see ettevõtja, kelle puhul on võimalik kindlaks määrata usaldusväärsed andmed kõige otsesemalt võrreldavate tehingute kohta. Seejärel on täpsustatud, et see tähendab sageli sellise seotud ettevõtja valimist, kes on tehingus osalevatest ettevõtjatest kõige vähem keerukas ja kellel ei ole suure väärtusega mittemateriaalset vara või ainulaadsete omadustega varasid. Sellest tuleneb, et suunistes ei ole nõutud, et tingimata tuleb valida kõige vähem keerukas üksus, vaid üksnes, et suunistes on soovitatud valida üksus, mille kohta on kättesaadavad kõige rohkem usaldusväärseid andmeid.

435 Kuid komisjon ei põhjenda seda, et olid olemas usaldusväärsemad andmed selleks, et kohaldada tehingupõhise tootluse meetodit Alki suhtes. Eeskätt tuleb märkida, et ühelt poolt on eelkokkuleppe ülesanne määrata kindlaks SMBV ja mitte Alki maksustatava kasumi suurus, ning et teiselt poolt oli Alki puhul tegemist kolmanda isikuga menetluses, mille eesmärk oli määrata kindlaks SMBV maksuolukord Madalmaades.

436 Lisaks sellele ei tähenda selline soovitus mingil määral, et ühe või teise üksuse valimine hinnatavaks üksuseks mõjutab tingimata saadud siirdehinda ning et kõige keerulisema üksuse valimine hinnatavaks üksuseks ei võimalda saada reaalturuväärtusele vastavat tulemust.

437 Kuigi kõige vähem keeruka üksuse hinnatavaks üksuseks valimise eesmärk on piirata võimalikke vigu, ei ole kuidagi välistatud, et tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamine kõige keerulisema üksuse suhtes võib anda reaalturuväärtusele vastava tulemuse. Lisaks sellele, kuna jääkkasum omistatakse teisele lepinguosalisele, peaks tulemus teoreetiliselt olema sama sõltumata sellest, kas hinnatakse üht üksust või teist.

438 Seetõttu tuleb nõustuda kohtuasja T-760/15 neljanda väite esimese osa ja kohtuasja T-636/16 teise väite kolmanda osa esimese etteheitega, ilma et oleks vaja analüüsida Starbucksi argumenti, millega vaieldakse vastu komisjoni teatud argumentide vastuvõetavusele.

2. SMBV funktsioonide analüüs ja SMBV kasumi kindlaksmääramine tegevuskulude alusel (viies arutluskäik)

439 Kohtuasja T-760/15 neljanda väite teises ja kolmandas osas väidab Madalmaade Kuningriik, et komisjon on ekslikult leidnud ühelt poolt, et SMBV põhifunktsioonid on kohviga seotud ja mitteseotud toodete edasimüük ning mitte röstimine, ja teiselt poolt, et tegevuskulud ei olnud asjakohane kasumi näitaja.

440 Esiteks väidab Madalmaade Kuningriik sisuliselt, et komisjon on ekslikult leidnud, et SMBV põhifunktsioon on edasimüük ja mitte röstimine. Teiseks väidab Madalmaade Kuningriik, et kuna komisjon on ekslikult leidnud, et SMBV põhifunktsioon on edasimüük, on tema tõdemus, et asjakohane kasumi näitaja on müük, samuti ekslik. Kolmandaks väidab Madalmaade Kuningriik, et komisjoni vaidlustatud otsuse põhjendustes 395–398 pakutud alternatiivne võrreldavusanalüüs ei näita, et SMBV kasumi suuruse kindlaksmääramine käibemahu põhjal oleks andnud SMBV puhul maksustatava kasumi suurema väärtuse.

441 Oma teise väite kolmanda osa teises etteheites heidab ka Starbucks komisjonile ette, et see on ekslikult leidnud, et SMBV põhifunktsioon oli kohviga mitteseotud toodete edasimüük ja mitte kohvi röstimine, ning sellest järeldanud, et asjakohane kasumi näitaja on müügitegevus ja mitte tegevuskulud. Starbucks väidab sellega seoses, et tegevuskulud on SMBV puhul asjakohane kasumlikkuse näitaja. Lisaks sellele väidab Starbucks, et komisjon ei ole tõendanud, et SMBV funktsioonide kindlaksmääramisel tehtud viga andis ettevõtjale eelise, kuna komisjoni tehtud võrreldavusanalüüs hõlmab olulisi vigu.

442 Komisjon väidab, et ta on nõuetekohaselt tõendanud, et SMBV põhifunktsioon oli edasimüük ning et sellest lähtudes on SMBV puhul asjakohane kasumlikkuse näitaja müük ja mitte tegevuskulud.

443 Komisjon väidab esiteks, et SMBV tegutseb peamiselt edasimüüjana.

444 Teiseks vaidleb komisjon vastu Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi argumentidele, millega soovitakse näidata, et ta on ekslikult leidnud, et müük on asjakohane kasumlikkuse näitaja. Komisjon väidab, et kuna ta on tõendanud, et SMBV põhifunktsioon on edasimüük, on ta õigustatult Madalmaade ametiasutustele ette heitnud seda, et need on nõustunud tegevuskulude kasutamisega kasumlikkuse näitajana, ning ta on välja selgitanud, et asjakohane kasumlikkuse näitaja on müük.

445 Lisaks sellele märgib komisjon, et kohviga mitteseotud toodete müügist saadud kasum tuleb omistada SMBV-le ning seda ei saa litsentsitasu abil edasi suunata Alkile, kelle positsioon ei võimalda tal saada kasumit, mis on saadud kohviga mitteseotud toodete müügist.

446 Kolmandaks vaidleb komisjon vastu Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi argumentidele, mille kohaselt tema võrdlusandmete analüüs hõlmab mitut viga.

447 Neljandaks ei nõustu komisjon Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi kriitikaga, mille kohaselt ta ei ole tõendanud, et tehingupõhise tootluse meetodi asjakohasem kohaldamine oleks tulemuseks andnud SMBV maksustatava kasumi suurenemise.

448 Ühelt poolt väidab komisjon, et see kriitika ei ole asjakohane vaidlustatud otsuse kehtivuse hindamiseks. Ta väidab, et talle ei tundunud asjakohane pakkuda tagasinõudmise meetodit seoses tema täiendava arutluskäiguga, kuna ta ei nõustunud tehingupõhise tootluse meetodi kasutamisega SMBV puhul.

449 Teiselt poolt väidab komisjon, et need märkused ei ole põhjendatud, kuna ta tegi oma analüüsi lähtuvalt SMBV edasimüüja funktsioonist ning arvutas SMBV tasu suuruse lähtuvalt müügimarginaalist. Vaidlustatud otsuse põhjendus 400, milles ta nõustus sellega, et selle arvutuse eesmärk ei olnud arvutada SMBV tasu reaalturuväärtusele vastavat suurust, ei sea kahtluse alla asjaolu, et tema võrdlusanalüüsi eesmärk oli näidata, et tehingupõhise tootluse meetodi asjakohasem kohaldamine oleks andnud tulemuseks SMBV kasumi suurema väärtuse.

450 Sisuliselt on pooled lahkarvamusel küsimuses, kas komisjon on tõendanud, et vigade abil, mille ta tuvastas seoses SMBV funktsioonide analüüsiga ja kasumlikkuse näitaja valimisega, anti SMBV-le eelis.

451 Sissejuhatavalt tuleb märkida, et kuigi kohtuasjas T-760/15 esitatud hagiavalduses hõlmavad neid küsimusi kaks eraldi etteheidet, mida käsitletakse kahes eri jaos, on küsimus SMBV funktsioonide väljaselgitamisest ja küsimus kasumlikkuse näitaja kohta lahutamatult seotud. Vaidlustatud otsuse põhjendustest 386 ja 400 tuleneb, et need kaks küsimust on tõepoolest hõlmatud ühe ja sama tõendamisega, mille kohaselt eelkokkuleppega anti SMBV-le eelis.

452 Komisjon on esimeses etapis leidnud, et SMBV põhifunktsioon on kohviga mitteseotud toodete edasimüük ja mitte kohvi röstimine (vaidlustatud otsuse põhjendused 380–386).

453 Teises etapis on komisjon selle tõdemuse alusel väitnud, et müük on asjakohasem kasumlikkuse näitaja kui tegevuskulud (vaidlustatud otsuse põhjendused 387–391). Sisuliselt leidis komisjon, et tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajana ajavahemikul 2008–2014 ei kajastaks suurt müügimahu kasvu ja sellega seoses SMBV edasimüügi tegevusest tuleneva kasumi suurenemist. Komisjon järeldas selle põhjal, et müügitegevusest saadud kasum suunati alusetult litsentsitasu abil edasi Alkile, samas kui see ettevõtja ei saanud kõnealust kasumit saada.

454 Eespool punktides 452 ja 453 kirjeldatud kahe etapi lahutamatult seotud laad tuleneb ühelt poolt asjaolust, et komisjon ei teinud mingit järeldust valikulise eelise olemasolu kohta SMBV funktsioonide määratlemisel tehtud ainsa vea tuvastamisest, ning teiselt poolt asjaolust, et komisjon jõudis SMBV funktsioonide määratlemisel tehtud vea tuvastamise alusel järeldusele vea kohta SMBV kasumlikkuse näitaja valimisel.

455 Kolmandas etapis püüdis komisjon „näitlikustada“ SMBV põhifunktsioonide kindlakstegemisel ning kasumlikkuse näitaja valikul tehtud vea mõju SMBV kasumi tasemele. Selleks tegi komisjon oma funktsionaalse analüüsi, lähtudes eeldusest, mille kohaselt SMBV põhifunktsioon oli edasimüük (vaidlustatud otsuse põhjendused 392–400).

456 Selguse huvides tuleb märkida, et ühelt poolt ei sea komisjon selle arutluskäiguga kahtluse alla tehingupõhise tootluse meetodi valimist vaadeldaval juhul ning teiselt poolt ei väida ta, et eelkokkuleppes kasutatud kasumlikkuse näitaja, st tegevuskulud oleksid pidanud hõlmama muid kululiike, vaid väidab, et eelkokkuleppes oleks tulnud kasutada kuludest täiesti erinevat kasumlikkuse näitajat.

457 Selleks et analüüsida, kas komisjonil õnnestus põhjendada, et kasumlikkuse näitaja valikuga saadi tulemus, mis ei vasta reaalturuväärtuse põhimõttele, tuleb seega esmalt hinnata komisjoni esimeses ja teises etapis esitatud tõendamist (vaidlustatud otsuse põhjendused 380–391) ning seejärel tema võrreldavusanalüüsi, mis tehti tema arutluskäigu kolmandas etapis (vaidlustatud otsuse põhjendused 392–400).

a) Kasumlikkuse näitaja valik

458 Vaidlustatud otsuses leidis komisjon, et SMBV põhifunktsioon oli kohviga mitteseotud toodete edasimüük. See väide tugineb eeskätt asjaolule, et 2007. aastal moodustas röstitud kohvi müük väidetavalt vaid [*konfidentsiaalne*]% SMBV tuludest. Samas moodustas väidetavalt [*konfidentsiaalne*]% SMBV tuludest kohviga mitteseotud toodete müük, mis vastab sellele tegevusele, mida Starbucks nimetab logistika- ja haldusteenuste osutamisega seotud tegevuseks ning oluline osa SMBV töötajatest oli seotud selle tegevusega.

459 Selle tõdemuse alusel leidis komisjon, et müük on asjakohane kasumlikkuse näitaja. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 387 tõi komisjon esmalt välja, et OECD suuniste 2010. aasta versiooni punktis 2.87 märgitakse, et asjakohaseks kasumlikkuse näitajaks võib olla müük või edasimüügiga seotud tegevuskulud. Seejärel on komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 388 leidnud, et vaadeldaval juhul on müügi puhul tegemist SMBV edasimüügitegevuse funktsiooni kasumlikkuse jaoks asjakohasema näitajaga, kuna ettevõtja kasum tekib ja see registreeritakse edasimüüdud toodete marginaali kaudu. Peale selle kasvas SMBV kogumüük komisjoni väitel aastatel 2008–2014 peaaegu kolm korda, samas kui „brutomarginaal“ suurenes samal ajal üle kahe korra ja võrdluseks – tegevuskulud suurenesid vaid 6% võrra. Komisjon järeldas sellest, et tegevuskulusid ei saa käsitada asjakohase kasumlikkuse näitajana. Sellele tõdemusele tuginedes kinnitas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 389, et jääkkasumile vastava litsentsitasu Alkile maksmisega suunati osa SMBV edasimüügitegevusega seotud kasumist edasi Alkile, samas kui sellel ettevõtjal ei ole piiratud tegevussuutlikkuse tõttu võimalik selle tegevusega kasumit teenida. Komisjon järeldas selle põhjal, et kogu kasum oleks tulnud seostada SMBVga.

460 Samas tuleb märkida, et isegi kui eeldada, et komisjon ei teinud viga, leides, et SMBV põhifunktsioon oli kohviga mitteseotud toodete edasimüük, ei ole tema tehtud analüüs piisav selleks, et näidata, et tegevuskuludel põhineva kasumlikkuse näitaja kasutamisel ei oleks olnud võimalik saavutada reaalturuväärtusele vastavat tulemust.

461 Esiteks tuleb märkida, et nagu komisjon on ise leidnud vaidlustatud otsuse põhjenduses 387, tuleneb OECD suuniste 2010. aasta versiooni punktist 2.87, et asjakohaseks kasumlikkuse näitajaks võib olla müük või edasimüügiga seotud tegevuskulud. Sellest tuleneb, et isegi kui oletada, et komisjoni eeldus, mille kohaselt SMBV põhifunktsioon oli kohviga mitteseotud toodete edasimüük, on õige, ei ole põhimõtteliselt välistatud, et tegevuskulud oleksid võinud olla asjakohane kasumlikkuse näitaja.

462 Kuna Madalmaade Kuningriik vaidleb vastu komisjoni hinnangule, mille kohaselt kohviga mitteseotud toodete edasimüük oli asjakohane alus SMBV puhaskasumi suuruse kindlaksmääramiseks, tuleb meenutada, et komisjoni analüüsi aluseks olevatest OECD suunistest ja eeskätt selle 1995. aasta versiooni punktidest 1.42, 3.2 ja 3.26, mis vastavad sisuliselt suuniste 2010. aasta versiooni punktidele 2.57, 2.58 ja 3.9, tuleneb, et tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel määratakse asjakohase baasi alusel kindlaks puhaskasum, mille maksukohustuslane saab kontrollitud tehingu või lahutamatult seotud või pidevate kontrollitud tehingute tulemusel. Sellest tuleneb, et tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel määratakse kindlaks siirdehinna suurus ühe tehinguliigi jaoks või lahutamatult seotud või pidevate tehingute jaoks lähtuvalt selle tehinguga või nende tehingutega seotud põhifunktsioonide analüüsist. Samas ei ole selle eesmärk määrata kindlaks ettevõtte eri liiki tehinguid hõlmava ülemaailmse tegevusega seotud kasumlikkus, lähtudes vaid ühe põhitegevuse määratlusest ning jättes arvesse võtmata selle ettevõtte muud tegevusalad. Selline lähenemine ei oleks vastavuses OECD suuniste 1995. aasta versiooni punktiga 3.4, mis vastab OECD suuniste 2010. aasta versiooni punktile 2.7, milles on ette nähtud:

„Kõnealuseid tehingupõhiseid kasumi määratlemise meetodeid ei või mingil juhul kasutada nii, et selle tulemusel suureneb ettevõtjate maksukoormus üksnes seetõttu, et nende kasum on keskmisest väiksem, või vastupidi, nii et selle tulemusel alamaksustatakse ettevõtjaid, kelle kasum on keskmisest suurem. Reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamisel ei ole vajadust panna täiendavat maksukoormust

ettevõtjatele, kelle tootlus on keskmisest väiksem, või vastupidi, vähendada suurema tootlusega ettevõtjate maksukoormust, kui nende edukuse või ebaedu põhjused on tingitud äritegevusega seotud teguritest“.

463 Seda silmas pidades tuleb ühelt poolt märkida, et vaidlustatud otsuses väitis komisjon, et kohviga seotud toodete edasimüüki hõlmavaid SMBV funktsioone ja röstimisega seotud funktsioone ei saa pidada ebaolulisteks. Seega tuleks mõlemat asjaomast funktsiooni ja mitte ainult üht neist võtta arvesse SMBV tasu suuruse kindlaksmääramisel.

464 Teiselt poolt ei ole komisjon vaidlustatud otsuses igal juhul tõendanud, et vaadeldavatel asjaoludel olid kõik SMBV kontsernisisesed tehingud, mida saab pidada asjakohasteks tema maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramisel, lahutamatult seotud või pidevad tehingud, nii et nende eest makstava tasu jaoks oleks võimalik kindlaks määrata sama hinnatase.

465 See tõdemus on piisav selleks, et mitte nõustuda komisjoni seisukohaga, mille kohaselt kohviga mitteseotud toodete müük oli kasumlikkuse näitaja, mida oli võimalik kasutada kogu SMBV tegevuse jaoks.

466 Teiseks ei ole komisjoni argumendid, millega vaieldakse vaadeldaval juhul vastu tegevuskulude kasutamisele kasumlikkuse näitajana, igal juhul veenvad.

467 Ühelt poolt tuleb märkida, et komisjoni vaidlustatud otsuse põhjendustes 388 ja 389 tehtud analüüs tugineb andmetele, mis on hilisemad eelkokkuleppe sõlmimisest. Kuid nagu on juba märgitud eespool punktis 251, ei saa komisjon vaadeldaval juhul võtta oma analüüsi aluseks teavet, mis ei olnud kättesaadav või mõistlikult prognoositav eelkokkuleppe sõlmimise ajal, st 2008. aasta aprillis. Vaadeldaval juhul ei ole komisjon tõendanud, et SMBV müügitegevust ja tema kulusid hõlmavad andmed ajavahemikul 2008–2014 oleks olnud mõistlikult prognoositavad, mistõttu ei saa ta võtta neid andmeid oma analüüsi aluseks.

468 Teiselt poolt, isegi kui eeldada, et komisjon oleks võinud kasutada andmeid, mis on seotud SMBV tegevusega ajavahemikul 2008–2014, tuleb märkida, et väide, mille kohaselt SMBV müük suurenes kolm korda, samas kui tema tegevuskulud suurenesid samal ajavahemikul vaid 6% võrra, ei ole piisav selleks, et seada kahtluse alla tegevuskulude valimist kasumlikkuse näitajaks.

469 Nimelt tuleb meenutada, nagu on nenditud juba eespool punktis 458, et komisjoni argumendid tuginevad eeldusele, et SMBV põhifunktsioon on kohviga mitteseotud toodete edasimüük. Ühelt poolt, nagu komisjon ise väidab, tuginevad tema esitatud arvandmed SMBV kogumüügile ja „brutomarginaalile“, mis hõlmab igal juhul kohvi ja kohvitoodete müüki. Lisaks sellele tuleb seoses „brutomarginaaliga“ märkida, et see võrdub puhaskasumiga, st müügikäibe ja müüdud kauba maksumuse vahega, mis on jagatud müügimahuga (vt vaidlustatud otsuse 70. joonealune märkus), ja selle puhul ei ole seega tegemist väärtusega, mis näitab müügi kasumlikkust enne püsikulude mahaarvamist. Kuid komisjon ei selgita, mil viisil on need arvandmed vaadeldaval juhul kasutatavad või asjakohased. Lisaks sellele ei esita komisjon nende arvandmete toetuseks mingeid tõendavaid asjaolusid, samuti ei too ta välja nende allikat.

470 Kolmandaks, ka komisjoni pakutud kasumlikkuse näitaja, st kogumüük, ei tundu samuti asjakohasena SMBV tasu suuruse kindlaksmääramiseks.

471 Nagu on märgitud eespool punktis 458, tuginevad komisjoni argumendid eeldusele, et [*konfidentsiaalne*]% SMBV tulust pärineb kohviga mitteseotud toodete edasimüügiga seotud funktsioonist. Komisjon järeldas sellest, et see funktsiooni oli SMBV põhifunktsioon.

472 Siiski tuleb märkida, et need arvandmed, millele komisjoni põhjenduskäik tugineb, käsitlevad SMBV tulu ja mitte kasumit. Tuleb aga tõdeda, et suur tulude osakaal ei tähenda tingimata suurt kasumi osakaalu, seega ei ole see tõdemus üksi piisav tõendamaks, et SMBV põhifunktsioon on kohviga mitteseotud toodete edasimüük.

473 Lisaks sellele on nende arvandmete tõenduslik väärtus seda vaieldavam, et – nagu on märgitud eespool punktides 275–277 – oleks komisjon pidanud võtma arvesse asjaolu, et osa tulust ja kasumist pärines kolmandast isikust ettevõtjate röstitud kohvi müügist.

474 Eespool punktides 458–473 esitatud tõdemustest lähtuvalt tuleb nentida, et komisjon ei tõendanud õiguslikult piisavalt, et tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks ei võimaldanud saada turutingimustele lähedast usaldusväärset tulemust.

475 Kuna komisjon ei tõendanud, et kasumlikkuse näitaja valik oli ekslik, ei saanud ta vaidlustatud otsuse põhjenduses 389 väita, et osa SMBV kasumist, mis oli seotud edasimüügitegevusega, suunati litsentsitasu abil õigustamatult edasi Alkile. Komisjon ei tõendanud nimelt, et SMBV kasum oleks pidanud olema suurem kui eelkokkuleppe alusel kindlaksmääratud kasum.

b) Komisjoni võrreldavusanalüüs

476 Nagu on sedastatud eespool punktis 455, tuleb märkida, et komisjon tegi vaidlustatud otsuse põhjendustes 392–399 oma võrreldavusanalüüsi, lähtudes eeldusest, et SMBV põhifunktsioon on kohviga mitteseotud toodete edasimüük.

477 Komisjon püüdis SMBV jaoks määrata kindlaks reaalturuväärtuse vahemiku, võrreldes teda ettevõtjatega, kelle põhitegevus oli kohvitoodete hulgimüük, ning kasutades kasumlikkuse näitajana müügitegevust.

478 Selleks kordas komisjon maksunõustaja analüüsi, kasutades võrreldavate ettevõtjate korrigeeritud rühma, millele ta osutas kui „sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühmale“ ja mis tugines SMBV edasimüügifunktsioonile, ning arvutas seejärel sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühma põhjal müügi tootluse vahemiku, mis vastas tema analüüsi kohaselt reaalturuväärtusele. Saadud müügitulu kvartiilhaare vastas vahemikule 1,5–5,5%. Seejärel kohaldas komisjon saadud väärtust SMBV majandustulemuste suhtes ajavahemikul 2007–2014. Komisjon tuvastas, et kõikide eelkokkuleppega hõlmatud aastate puhul oli SMBV eelkokkuleppe alusel arvutatud maksubaas väiksem kui komisjoni osutatud meetodi kohaldamise korral tulemuseks saadud SMBV maksubaasi alumine kvartiil.

479 Komisjoni lähenemine, mis seisnes ühelt poolt oma analüüsi tegemises ja teiselt poolt eelkokkuleppest tingitud SMBV olukorra võrdlemises tehtud analüüsi tulemustega, vastab komisjoni kohustusele tõendada eelise olemasolu. Komisjoni tehtud analüüsi tulemustest ilmneb nimelt, et SMBV maksustatav kasum, mille suurus arvutati ajavahemiku 2007–2014 kohta eelkokkuleppe alusel, on väiksem kui SMBV maksustatav kasum, mis oleks aastate 2007–2014 puhul saadud, kohaldades komisjoni poolt sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühma alusel leitud reaalturuväärtuse vahemikku.

480 Siiski tuleb esimesena tõdeda, nagu väidavad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks, et komisjoni tehtud võrreldavusanalüüs ei ole usaldusväärne.

481 Esiteks tuleb alla kriipsutada, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 400 täpsustas komisjon, et tema tehtud analüüsi „eesmärk […] ei ol[nud] välja arvutada reaalturuväärtusele vastavat tasu funktsioonide eest, mida SMBV täidab Starbucksi kontsernis“. Ta „tunnista[s], et eespool esitatud vahemikku ei kinnita[nud] piisav võrreldavusanalüüs“. Selline komisjoni enda esitatud täpsustus nõrgendab tema analüüsi suutlikkust põhjendada seda, et vigade tulemusel, mida ta tuvastas seoses SMBV funktsioonide ja kasumlikkuse näitaja valimisega, anti SMBV-le eelis.

482 Teiseks, Starbucksi osutatud võimatus korrata komisjoni tehtud otsingut sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühma leidmiseks, mille tulemusel saadaks komisjoniga sama tulemus, kinnitab komisjoni tehtud võrreldavusanalüüsi usaldusväärsuse puudumist. Nimelt, kui Starbucksi maksunõustaja proovis korrata komisjoni võrreldavusanalüüsi, kasutades samu kriteeriume, sai ta tulemuseks 87 ettevõtjast koosneva nimekirja. Seejuures oli komisjoni võrreldavusanalüüsi jaoks kasutatud kaheteistkümnest ettevõtjast vaid kolm esindatud selles 87 ettevõtjat hõlmavas nimekirjas.

483 Komisjon proovis kohtuasjas T-636/16 esitatud kostja vastuses tõepoolest korrata sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühma leidmiseks kasutatud otsingut, et tõendada oma võrreldavusanalüüsi usaldusväärsust. Kuid isegi kui eeldada, et andmebaasi „Orbis“ kasutamine andmebaasi „Amadeus“ asemel ei avalda mingit mõju, kuna esimene neist andmebaasidest hõlmab samu andmeid kui teine andmebaas, tuleb tõdeda, et kui komisjon kordas võrreldavate ettevõtjate otsingut, ei tulnud viis ettevõtjat vaidlustatud otsuse põhjenduses 394 määratletud ettevõtjatest otsingu tulemusel välja. Seejuures nõustub komisjon sellega kohtuasja T-636/16 raames esitatud kostja vastuse punktis 179.

484 Komisjoni esitatud argumendid tema tehtud võrreldavusanalüüsi ja selle analüüsi kordamise jaoks saadud tulemuste erinevuse põhjendamiseks ei võimalda seega väärata järeldust komisjoni tehtud võrreldavusanalüüsi kaheldava tõeväärsuse ja puuduva usaldusväärsuse kohta. Komisjon väidab nimelt, et selline erinevus on selgitatav sellega, et nende viie ettevõtja liigitus andmebaasis on muutunud pärast tema tehtud võrreldavusanalüüsi.

485 Kuid ühelt poolt tuleneb Starbucksi repliigist asjaolu, mida komisjon kohtuasja T-636/16 raames esitatud vasturepliigis ei vaidlusta ja mille kohaselt on võimalik teha otsinguid andmebaaside „Orbis“ ja „Amadeus“ varasemates versioonides, nii et ettevõtjate olukorra muutused ei peaks mõjutama komisjoni tehtud võrreldavusanalüüsi korratavust. Seega, kuna andmebaasi „Amadeus“ andmete ajakohastamine ei toimu tagasiulatuvalt, ei oleks saadud tulemused pidanud erinema komisjoni tehtud võrreldavusanalüüsis saadud tulemustest.

486 Teiselt poolt täpsustab Starbucks, et komisjon kasutas nii oma võrreldavusanalüüsi kui ka korratud võrreldavusanalüüsi jaoks andmebaaside „Amadeus“ ja „Orbis“ versioone, mis pärinesid vastavalt aastatest 2015 ja 2017, ning komisjon ei vaidlusta seda väidet. Sellest tuleneb, et komisjoni analüüs põhineb andmebaaside versioonidel, mis on hilisemad 2008. aastast. Kuna aga ettevõtjate liigitus võib andmebaaside versioonide puhul olla erinev, nagu seda väidab ka komisjon ise, võivad võrdlusanalüüside tulemused andmebaaside uuemate versioonide kasutamisel olla ebaõiged. Lisaks sellele, nagu tuleneb punktidest 243–251, saab komisjon arvesse võtta vaid sellist teavet, mis oli kättesaadav vaidlustatud meetme võtmise ajal.

487 Seega seab asjaolu, et ühelt poolt ei suutnud komisjon korrata oma võrreldavusanalüüsi ja et teiselt poolt moodustavad kõnealused viis ettevõtjat olulise osa võrreldavusanalüüsi jaoks kasutatud sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühmast, samuti asjaolu, et sellest tulenevalt ei ole Madalmaade Kuningriigil, Starbucksil ega Üldkohtul võimalik teada komisjoni esitatud arutluskäigu jaoks kasutatud konkreetset meetodit ning seda analüüsi korrata, et veenduda, kas selle jaoks kasutatavad võrreldavad ettevõtjad on nõuetekohaselt määratletud, kõnealuse analüüsi usaldusväärsuse ja tõsiseltvõetavuse kahtluse alla.

488 Teisena tuleb igal juhul tõdeda, nagu väidavad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks, et komisjoni tehtud analüüsis on mitu viga.

489 Esiteks tuleb nentida, et komisjoni võrreldavusanalüüsi tegemiseks kasutatud sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühm ei ole kooskõlas komisjoni kaalutlustega seoses SMBV funktsioonidega ega võimalda näidata, et komisjoni tuvastatud vead on toonud kaasa SMBV maksustatava kasumi vähenemise.

490 Ühelt poolt tuleb märkida, et vaidlustatud otsuses leidis komisjon, et SMBV põhifunktsioon oli kohviga mitteseotud toodete edasimüük. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 382 on komisjon ühemõtteliselt väitnud, et SMBV põhifunktsioon oli edasimüük, kuna [*konfidentsiaalne*]% äriühingu tulust 2007. aastal oli seotud selle tegevusalaga. Kõnealuse otsuse põhjenduses 384 selgitas komisjon oma seisukohta, mille kohaselt SMBV tegevuse põhiosa oli seotud kohviga mitteseotud toodete, nagu topsid ja pabersalvrätid, müügi ja edasimüügiga. Seda väidet toetavad ka komisjoni esitatud menetlusdokumendid, milles komisjon kinnitab, et SMBV põhifunktsioon on kohviga mitteseotud toodete edasimüük ning et see on peamine põhjus, miks ta ei nõustu sellega, et Starbucksi maksunõustaja valis kasumlikkuse näitajaks tegevuskulud.

491 Teiselt poolt tõi komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 393 ja 394 välja selle, et kuna SMBV funktsioonid olid siirdehinnaaruandes valesti tuvastatud, ei olnud tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamiseks kasutatud Euroopa Ühenduse majanduse tegevusalade klassifikaatori (NACE) koodi „tee ja kohvi töötlemine“ alusel määratletud sarnaste ettevõtjate rühm asjakohane. Komisjon kordas seetõttu siirdehindade aruandes tehtud analüüsi, võttes aluseks sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühma, mille kindlaksmääramiseks ta kasutas NACE koodi „kohvi, tee, kakao ja vürtside hulgimüük“. Seejärel välistas ta sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühmast äriühingud, kes tegelesid peamiselt muude toodete kui tee ja kohvi edasimüügiga. Nagu komisjon märkis vaidlustatud otsuse põhjenduses 394, saadi selle tulemusel kaheteistkümnest äriühingust koosnev sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühm, millesse kuuluvad ettevõtjad tegelesid kõik röstimisega.

492 Samas tuleb märkida, et sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühma kuuluvatel äriühingutel olid erinevad funktsioonid võrreldes SMBV põhifunktsiooniga, kelle funktsioon komisjoni määratluse kohaselt oli kohviga mitteseotud toodete edasimüük. See tähendab, et need äriühingud ei ole SMBVga võrreldavas olukorras. Seega ei saa neid ettevõtjaid käsitada asjakohasena selleks, et arvutada kasumi suurus, mille SMBV oleks saanud turutingimustel. Seetõttu on alternatiivne võrreldavusanalüüs, millega korrati maksunõustaja tehtud analüüsi, kasutades sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühma, millesse kuuluvad ettevõtjad tegelevad kohvi müügiga ja röstimisega, tingimata vigane.

493 Teiseks tuleb tõdeda, nagu väidab Starbucks, et isegi kui eeldada, et komisjon sai kasutada sarnaste ettevõtjate muudetud rühma, on komisjoni tehtud võrreldavusanalüüsi tulemused igal juhul ebaõiged, kuna komisjon võrdles mittevõrreldavaid andmeid, st võrreldavate ettevõtjate tegevuskasumit SMBV maksustatava kasumiga.

494 Sellega seoses tuleb ühelt poolt märkida, et pooled on nõus, et komisjoni ajavahemiku 2005–2007 kohta arvutatud kvartiilhaare, mis vastab müügi vahemikule 1,5–5,5%, määrati kindlaks sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühma moodustavate äriühingute tegevuskasumi alusel. Seda väidet kinnitab ka vaidlustatud otsuse tabel 12. Teiselt poolt on ilmne, et komisjon võrdles sarnaste ettevõtjate korrigeeritud rühma kuuluvate ettevõtjate tegevuskasumit nimelt eelkokkuleppe alusel määratletud SMBV maksustatava kasumiga ja mitte tema tegevuskasumiga. See tuleneb ka vaidlustatud otsuse tabelist 13.

495 Ent komisjon ei vaidlusta seda, et tegevuskasum ei ole võrreldav kasumiga enne maksude mahaarvamist, vaid piirdub väitega, et ta kordas Starbucksi kontserni maksunõustaja tehtud analüüsi. Lisaks sellele tuleb märkida, et tegevuskasum ja maksustatav kasum on kaks eraldi mõistet, mis väljendavad põhimõtteliselt vastavatele raamatupidamiskontodele kantud erinevaid summasid, nagu tuleneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 82 ja selle otsuse tabelist 1.

496 Asjaolu, et komisjon kinnitas vaidlustatud otsuse põhjenduses 397, et ta võrdles eelkokkuleppe alusel arvutatud SMBV maksustatavat kasumit komisjoni kindlaksmääratud vahemiku alusel arvutatud maksustatava kasumiga, ei saa kahtluse alla seada eespool punktis 493 esitatud tõdemust. Kuna kvartiilhaare oli arvutatud võrreldavate ettevõtjate tegevuskasumi alusel, ei vasta selle vahemiku alusel SMBV jaoks saadud tulemus mitte selle ettevõtja maksustatavale kasumile, vaid tegevuskasumile.

497 Sellest tuleneb, et SMBV maksustatava kasumi võrdlemine kvartiilhaardega, mis on saadud sarnaste ettevõtjate muudetud rühma kuuluvate äriühingute tegevuskasumi alusel, on igal juhul ekslik.

498 Lisaks sellele on aastate 2007–2008 puhul saadud tulemus 1,2% küllalt lähedane komisjoni arvutatud vahemiku alumisele osale. Võttes arvesse komisjoni analüüsis kasutatud mitut ligikaudset väärtust, ei anna see tulemus tunnistust olukorrast, mis selgelt ei vasta turutingimustele. Tuleb märkida, et kui komisjon kontrollib, kas integreeritud ettevõtja maksustatav kasum maksumeetme kohaldamisel on turutingimustel saadud maksustatavale kasumile lähedane usaldusväärne väärtus, saab ta tuvastada eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses üksnes juhul, kui erinevus kahe võrdlusteguri vahel on suurem kui kõnealuse lähenduse saamiseks kasutatud meetodi olemuslik veapiir.

499 Lisaks sellele, isegi kui eeldada, et Starbucksi siirdehinnaaruandes oli tõepoolest viga, mis seisnes SMBV maksustatava kasumi võrdlemises võrreldavate äriühingute tegevuskuludega, millele Starbucks vastu vaidleb, ei välista sellise vea olemasolu siirdehinnaaruandes seda, et Üldkohus kontrollib, et vaidlustatud otsuses ei ole tehtud viga. Lisaks sellele, kui komisjon pidas problemaatiliseks asjaolu, et tegevuskasumit võrreldakse maksustatava kasumiga, oleks ta seda küsimust pidanud käsitlema vaidlustatud otsuses.

500 Seega tuleb asuda seisukohale, et ühelt poolt ei ole eespool punktides 480–499 esitatud tõdemustest lähtuvalt komisjoni vaidlustatud otsuse põhjendustes 392–399 tehtud võrdlusanalüüs usaldusväärne ning teiselt poolt sisaldab see analüüs mitut viga.

501 Seetõttu, võttes arvesse eespool punktides 457–500 esitatud kaalutlusi, tuleb nõustuda Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi etteheitega, mille kohaselt komisjon ei ole tõendanud, et eelkokkuleppes siirdehinnaaruandes välja pakutud SMBV funktsioonide määratluse ning kasumlikkuse näitaja valiku heakskiitmisega anti SMBV-le eelis. Sellega seoses ei ole enam vaja analüüsida, kas komisjon leidis õigusega, et eelkokkuleppes aluseks võetud SMBV funktsioonide määratlus ja kasumlikkuse näitaja valik olid ekslikud. Seetõttu ei ole vaja analüüsida Starbucksi argumenti, millega seatakse kahtluse alla komisjoni esitatud teatud argumentide vastuvõetavus.

3. Korrigeerimiste valik (kuues arutluskäik)

502 Kohtuasja T-760/15 neljanda väite neljandas osas ja kohtuasja T-636/16 teise väite kolmanda osa kolmandas etteheites väidavad Madalmaade Kuningriik ja Starbucks sisuliselt, et komisjon ei ole tõendanud, et siirdehinnaaruandes ette pandud korrigeerimistega, millega suurendati SMBV ja võrreldavate ettevõtjate võrreldavust, anti SMBV-le eelis.

503 Madalmaade Kuningriik märgib, et komisjon leidis ekslikult, et kaks siirdehinnaaruandes esitatud korrigeerimist, mille eesmärk oli suurendada SMBV ja 20 võrreldava mitteseotud ettevõtja võrreldavust, ei võimalda saavutada reaalturuväärtusele lähedast tulemust. Ühelt poolt oli kohviga seotud ja mitteseotud toodete kulude väljajätmine asjakohasest kulubaasist põhjendatud asjaoluga, et SMBV-l ei olnud teenuseosutajana mingeid ostufunktsioone ning ta ei kandnud varudega seotud riske, erinevalt võrreldavatest ettevõtjatest. Teiselt poolt oli juurdehindlusteguri korrigeerimine põhjendatud sellega, et enne korrigeerimist kohaldatud juurdehindlustegur puudutas tegevuskasumit, samas kui eelkokkuleppe eesmärk oli määrata kindlaks maksustatav kasum. Sellise korrigeerimise tulemusel oleks juurdehindlustegur suurenenud.

504 Starbucks leiab ühelt poolt, et komisjon ei seadnud vaidlustatud otsuses kahtluse alla kasumlikkuse näitajaks valitud kulubaasi suhtes kohaldatud korrigeerimisi. Seetõttu ei ole vastuvõetav komisjoni argument, mille ta esitas kohtuasjas T-636/16 esitatud kostja vastuse punktis 183, mille kohaselt kulubaasi korrigeerimine ei ole asjakohane, kuna SMBV riske ei kantud üle Alkile, kuivõrd seda argumenti ei ole esitatud vaidlustatud otsuses. Teiselt poolt leiab Starbucks, et komisjoni poolt kohtuasjas T-636/16 esitatud kostja vastuse punktides 184 ja 185 esitatud arvandmed, millega

komisjon püüab tõendada, et SMBV maksustatav kasum oleks olnud suurem, kui kogukulude suhtes oleks kohaldatud juurdehindlust, ei ole samuti vastuvõetavad, kuna kõnealuseid arvandmeid ei ole esitatud vaidlustatud otsuses.

505 Starbucks toob korrigeerimisega seoses välja põhjenduse puudumise. Komisjon piirdus kinnitamisega, et korrigeerimised ei olnud asjakohased, näitamata, kuidas SMBV maksustatav kasum oleks olnud suurem asjakohaste korrigeerimiste kohaldamise korral.

506 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu. Komisjon väidab, et mõlemad siirdehinnaaruandes välja pakutud korrigeerimised ei ole asjakohased ning toovad kaasa SMBV maksustatava kasumi vähenemise. Ta väidab, et Madalmaade Kuningriik ja Starbucks ei ole tõendanud, et ta on teinud hindamisvea.

507 Esiteks, seoses kulubaasi suhtes kohaldatud korrigeerimistega väidab komisjon, et ta on küll selle küsimuse vaidlustanud vaidlustatud otsuse põhjendustes 319–332, väites, et Alki ei kanna SMBV ettevõtlusriske. Komisjon osutab samuti vaidlustatud otsuse põhjendustele 59 ja 159, milles on kirjeldatud, et kulubaasi korrigeerimine on siirdehinnaaruande kohaselt põhjendatud sellega, et SMBV puhul oli tegemist alltöövõtjaga, kes ei kandnud mingeid riske. Lisaks sellele vaidleb komisjon vastu Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi argumentidele, mille kohaselt SMBV kasumit oli võimalik arvutada tegevuskuludest ja mitte kogukuludest lähtudes.

508 Teiseks märgib komisjon, et kuigi korrigeeritud juurdehindluse kohaldamisel saadi kõrgem protsendimäär, kohaldati seda protsendimäära märkimisväärselt väiksema kulubaasi suhtes. Komisjon lisab, et kuna kulubaasi oleks tulnud lisada roheliste kohviubade maksumus, kolmandatele isikutele makstud tasud ja kohviga seotud tooted, ei oleks tulnud kohaldada „käibekapitali korrigeerimist“. Isegi kui eeldada, et siirdehinnaaruande koostanud Starbucksi maksunõustaja ei teinud viga, jättes need erinevad kulud kulubaasist välja, ei oleks „käibekapitali korrigeerimine“ olnud sellele vaatamata asjakohane. Lisaks sellele väidab komisjon, et ta on vaidlustatud otsuse põhjendustes 402–406 piisavalt selgitanud, mis põhjustel tõi „käibekapitali korrigeerimine“ koos samaaegse kulubaasi korrigeerimisega kaasa SMBV tavapärase äriühingu tulumaksu vähenemise.

a) Sissejuhatavad märkused

509 Esmalt tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 407 ja 408 leidis komisjon, et isegi kui eeldada, et SMBV funktsioonid ja kasumlikkuse näitaja on õigesti kindlaks tehtud, tõid siirdehinnaaruandes välja pakutud kaks korrigeerimist kaasa selle, et siirdehinnaaruandes pakutud meetod ei võimaldanud saada reaalturuväärtusele vastavat tulemust.

510 Lähtudes tõdemusest, et kaks korrigeerimist olid ekslikud, järeldas komisjon, et nõustudes meetodiga, mis toob kaasa SMBV Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemi kohase maksukohustuse vähenemise võrreldes sõltumatute ettevõtjatega, kelle maksustatav kasum määratakse selle süsteemi alusel kindlaks turutingimustel, anti eelkokkuleppega SMBV-le valikuline eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

511 Tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustest 407 ja 408 ilmneb, et komisjoni lähenemine, mis seisneb eelkokkuleppe kohase SMBV maksustatava kasumi võrdlemises sõltumatu ettevõtja omaga, kelle kasum on määratud kindlaks turutingimustel Madalmaade äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel, tundub esmapilgul vastavat komisjoni kohustusele tõendada eelise olemasolu.

512 Samas tuleb meenutada, et eespool punktides 151 ja 152 esitatud kaalutlustest tuleneb, et selleks, et määrata kindlaks, kas eelkokkuleppega anti käesolevas asjas SMBV-le eelis, peab komisjon tõendama, et eelkokkuleppes kinnitatud siirdehindade kindlaksmääramise meetod toob kaasa SMBV maksukoormuse vähenemise, ning konkreetsemalt näitama, et SMBV kasumi suurus, mis on arvutatud siirdehindade kindlaksmääramise meetodi alusel, väheneb sellisel määral, et seda ei saa pidada

turuväärtusele lähedaseks usaldusväärseks tulemuseks. Nagu on märgitud eespool punktis 498, kui komisjon kontrollib, kas integreeritud ettevõtja maksustatav kasum maksumeetme kohaldamisel on turutingimustel saadud maksustatavale kasumile lähedane usaldusväärne väärtus, saab ta tuvastada eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses üksnes juhul, kui erinevus kahe võrdlusteguri vahel on suurem kui kõnealuse lähenduse saamiseks kasutatud meetodi olemuslik veapiir.

513 Seega tuleb vaadelda seda, kas komisjon on piisavalt tõendanud, et Starbucksi maksunõustaja kohaldatud kahe korrigeerimise tulemusel anti SMBV-le eelis.

b) Kulubaasi puudutav korrigeerimine

514 Esimene siirdehinnaaruandes pakutud korrigeerimine puudutab kulubaasi (edaspidi „kulubaasi korrigeerimine“). See seisneb teatud kulude väljajätmises kulubaasist, mida kasutatakse kasumlikkuse näitajana tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamiseks. Samas tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendusest 406 ja 407 tuleneb, et komisjoni välja toodud kriitika piirdub üksnes mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamiseks kasutatud kulubaasist. Sisuliselt leidis komisjon, et ei saa pidada põhjendatuks mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmist, samas kui neid kulusid võeti arvesse eelmises eelkokkuleppes.

515 Esimesena tuleb meenutada, et erinevalt sellest, mida väidab komisjon, on vaidlustatud otsuse põhjenduses 407 tehtud järeldus, mille kohaselt siirdehinnaaruandes pakutud korrigeerimistega, millega eelkokkuleppes nõustuti, anti SMBV-le eelis, selgelt piiratud üksnes mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega SMBV kulubaasist. Vaidlustatud otsuse sõnastusest ei ilmne nimelt, et komisjoni järeldus eelise olemasolu kohta hõlmaks muude kulude väljajätmist kulubaasist, mida kasutatakse SMBV kasumlikkuse näitajana.

516 Komisjoni viidatud asjaolu, mille alusel seati selle järeldusega vaidlustatud otsuse põhjendustes 319–332 kahtluse alla väide, mille kohaselt SMBV ettevõtlusriskid kanti edasi Alkile, ei võimalda järeldada, et komisjon leidis samadel põhjustel, et teatud kulud on ekslikult välja jäetud kasumlikkuse näitajana kasutatud kulubaasist. Seda tõdemust toetab asjaolu, et korrigeerimisi hõlmava küsimuse tõstatas komisjon ise täiendava arutluskäiguna (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 407) võrreldes arutluskäiguga, mida käsitleti vaidlustatud otsuse põhjendustes 319–332.

517 Lisaks ei tulene, erinevalt sellest, mida sisuliselt väidab komisjon, vaidlustatud otsuse põhjendustest 59 ja 159, et komisjoni otsus eelkokkuleppega SMBV-le antud eelise kohta tugineb kulubaasi korrigeerimistele. Seoses vaidlustatud otsuse põhjendusega 59 tuleb märkida, et kuigi selles osutatakse tõepoolest kõnealustele korrigeerimistele, on tegemist üksnes siirdehinnaaruande sisu tutvustamisega. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 159, mis asub haldusmenetluse kirjeldust hõlmavas jaos, piirdutakse märkimisega, et komisjon peab küsitavaks siirdehinnaaruandes sisalduvaid korrigeerimisi, ilma et selle põhjal oleks võimalik tuletada komisjoni vaidlustatud otsuses väljendatud seisukohta.

518 Eespool punktides 515–517 esitatud tõdemustest lähtudes tuleb seega tõdeda, et komisjon ei ole vaidlustatud otsuses väitnud ja veelgi vähem tõendanud, et kulubaasi korrigeerimisega, välja arvatud mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega, oleks antud SMBV-le eelis. Seetõttu tuleb tagasi lükata kostja vastuses esitatud komisjoni argumendid, mille kohaselt tõi tegevuskulude kasutamine kogukulude asemel (mis hõlmavad kohviubade maksumust, kolmandatele isikutele makstud tasusid ja kohviga mitteseotud toodete kulusid) kaasa SMBV maksubaasi vähenemise.

519 Teisena, seoses mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega on komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 406 leidnud, et siirdehinnaaruandes nõustuti nende kulude väljajätmisega kulubaasi märkimisväärse vähenemisega.

520 Samas piirdus komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 406 märkimisega, toomata mingeid täpsustusi, et neid kulusid võeti arvesse SMBV maksubaasi varasemal kindlaksmääramise meetodis, mida kasutati enne eelkokkuleppe sõlmimist, ning et nende kulude väljajätmine ei olnud põhjendatud. Vaidlustatud otsuse sõnastusest ei selgu ühemõtteliselt, millele komisjon osutab, kui ta toob välja kulude väljajätmise põhjenduse puudumise, ning eeskätt see, kas komisjon leiab, et sellised selgitused peaksid sisalduma eelkokkuleppes või tuleks need esitada haldusmenetluse käigus.

521 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et ei Starbucksi kontaktisikute ega Madalmaade ametiasutuste tõdemus korrigeerimise ebapiisava põhjendamise kohta ei ole piisav selleks, et iseenesest tõendada, et selline korrigeerimine on ekslik või et selle tulemusel väheneb SMBV maksukoormus.

522 Teiseks tuleb igal juhul märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendusest 407 tuleneb, et komisjoni tehtud analüüs selle kohta, kas mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmine on ekslik, on täiendav analüüs, mis on seotud eeldusega, et SMBV põhifunktsioon oli tegelikult kohvi röstimine.

523 Ühelt poolt tuleneb kohtuasja T-636/16 raames komisjoni esitatud kostja vastusest, et mitteseotud tootmisettevõtja 1 tootis peamiselt selliseid tooteid nagu aromatiseeritud kohv, registreeritud kaubamärgiga kohvitoote aluseks olev jahvatatud kohv või lahustuv kohv ning et ta röstis rohelisi kohviube vaid „piiratud kogustes“. Komisjon ei ole samas selgitanud, millisel põhjusel on mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulud asjakohased selleks, et arvutada SMBV maksustatav kasum röstimisettevõtjana.

524 Teiselt poolt tuleb märkida, et komisjoni menetlusdokumentides esitatud argumendid seoses mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega tuginevad eeldusele, et SMBV põhitegevus oli edasimüük. Seetõttu tuleb need argumendid tagasi lükata.

525 Kolmandaks tuleneb siirdehinnaaruandest, et maksunõustaja jättis tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamiseks kasutatud kulubaasist välja kulud, mis on seotud selliste tegevusaladega, mille puhul SMBV ei tootnud lisandväärtust. Madalmaade Kuningriik ja Starbucks väidavad oma menetlusdokumentides lisaks sellele, et mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmine on põhjendatud asjaoluga, et SMBV ei toonud mingit lisandväärtust. Nad väidavad, et SMBV ja mitteseotud tootmisettevõtja 1 vahelise tehinguga seotud kulud vaid liikusid SMBV kontode kaudu, kuid need ei ole seostatavad SMBV tegevusega. Mitteseotud tootmisettevõtja 1 toodete ostmise puhul oli seega tegemist SMBV maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramist mittemõjutava tehinguga.

526 Sellega seoses tuleb märkida, et ei saa välistada seda, et mitteseotud tootmisettevõtja 1 tarnitud toodetest saadav tulu võrdub mitteseotud tootmisettevõtja 1 kuludega, nii et SMBV ei saa kõnealuse ettevõtja toodetega seoses mingit kasumit. Kuid komisjon ei ole tõendanud, et SMBV lisas mitteseotud tootmisettevõtja 1 toodetele lisandväärtust ning on saanud kasumit seoses nende toodete kasutamisega, ning et seetõttu oleks mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulusid tulnud tingimata arvesse võtta tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel.

527 Komisjon ei tõenda samuti seda, et siirdehinnaaruandes osutatud erinevused SMBV funktsioonide ja võrreldavusanalüüsi aluseks olnud 20 ettevõtja funktsioonide vahel ei põhjenda mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmist hõlmava korrigeerimise tegemiseks.

528 Kuivõrd komisjon ei esita asjaolusid, mis võimaldaksid asuda seisukohale, et SMBV on saanud kasumit mitteseotud tootmisettevõtjaga 1 sõlmitud tehingust või et kulubaasi suhtes, mis hõlmab mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulusid, oleks tulnud kohaldada juurdehindlust, tuleb märkida, et komisjon ei saanud järeldada, et kõnealuste kulude väljajätmine oli ekslik ning tõi kaasa SMBV kasumi vähenemise.

529 Kolmandana tuleb tõdeda, et nagu väidab Starbucks, ei saa arvandmeid, mille komisjon esitas kohtuasja T-636/16 kostja vastuse punktis 184 olevas tabelis, mille puhul on tegemist vaidlustatud otsuse tabelis 3 olevate arvandmete alusel tehtud arvutustega, võtta arvesse komisjoni seisukohta toetavate teguritena. Ühelt poolt puudutavad need andmed SMBV kogukulusid (tegevuskulud ja müüdud kaubaga seotud kulu) ja mitte üksnes tegevuskulusid, millele on lisatud mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulud. Teiselt poolt näitavad need andmed üksnes seda, et kasum oleks olnud suurem, kui kulubaas oleks olnud suurem, ega võimalda toetada väidet, mille kohaselt SMBV oleks saanud kasumit mitteseotud tootmisettevõtja 1 toodete kasutamisest.

530 Neljandana tuleb märkida, et mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega korrigeeriti samal ajal suurenemise suunas tootlusmarginaali. Seega ei saa tingimata järeldada, et eelkokkuleppes kohaldatud korrigeerimised tervikuna pidid igal juhul tooma kaasa SMBV maksubaasi vähenemise. Komisjon ei väljendanud aga arvuliselt mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulusid või vähemalt seda, millise osa need kulud moodustasid SMBV kuludest. Seega ei ilmne vaidlustatud otsusest, et mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulud moodustavad SMBV kuludest sellise osa, et üksnes nende väljajätmisega omandab SMBV kasum sellise suuruse, et see ei ole enam vastav kasumile, mis on seostatav reaalturuväärtusega.

531 Nendest kaalutlustest lähtudes tuleb tõdeda, et komisjonil ei õnnestunud tõendada, et mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega anti SMBV-le eelis, ilma et oleks vaja hinnata, kas komisjoni otsus on puudulikult põhjendatud.

c) „Käibekapitali korrigeerimine“

1) Korrigeerimise ulatus

532 Seoses vaadeldava teise korrigeerimise ulatusega tuleb nentida, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 407 leidis komisjon, et „käibekapitali korrigeerimise“ (*working capital adjustment*) kohaldamine tõi kaasa selle, et siirdehinnaaruandes sisalduv meetod ei võimaldanud saada reaalturuväärtuse põhimõttele vastavat turutingimustel põhinevat tulemust. Sellega seoses tuleb märkida, et ei siirdehinnaaruandes ega eelkokkuleppes ei ole kasutatud väljendit „käibekapitali korrigeerimine“.

533 Esmalt väitis komisjon vaidlustatud otsuses, et Starbucksi maksunõustaja pakub siirdehinnaaruandes välja muundamise juurdehindluse korrigeerimise, mida Madalmaade ametiasutused nimetavad „käibekapitali korrigeerimiseks“ (vaidlustatud otsuse põhjendus 401). Sellest tõdemusest tuleneb, et vaidlustatud otsuses kasutatud väljendit „käibekapitali korrigeerimine“ tuleb mõista sellises tähenduses, nagu Madalmaade ametiasutused seda haldusmenetluses kasutasid.

534 Edasi tuleneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 403, et komisjon väljendas menetluse algatamise otsuse põhjendustes 101–113 kahtlusi „käibekapitali korrigeerimise“ suhtes. Ühelt poolt tuleb märkida, et menetluse algatamise otsuse põhjendustes 101 ja 102 arutleb komisjon „toorainega seotud kulude korrigeerimise“ (*raw material cost mark-up*) üle, samas kui korrigeerimist, mis seisnes roheliste kohviubade maksumuse väljajätmises kulubaasist, käsitleti menetluse algatamise otsuse põhjendustes 99 ja 100. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 403 ei ole seega osutatud viimati nimetatud korrigeerimisele. Seda tõdemust toetab lisaks sellele vaidlustatud otsuse põhjenduse 269 punkt iii ja 130. joonealune märkus.

535 Menetluse algatamise otsuse põhjendused 103–113 puudutavad samuti osaliselt korrigeerimist, mis on seotud roheliste kohviubade maksumuse väljajätmisega kulubaasist. Samas on menetluse algatamise otsuse põhjenduse 107 kohaselt Madalmaade ametiasutuste argumente „käibekapitali korrigeerimise“ kohta kirjeldatud kõnealuse otsuse põhjenduses 59. Kuid menetluse algatamise otsuse põhjenduse 59 kohaselt teatasid Madalmaade ametiasutused, et „[k]õnealune korrigeerimine [hõlmas] samal ajal kaht võrreldavusega seotud korrigeerimist: see hõlma[s] toorainevarude käibekapitali korrigeerimist, mida

kohaldati võrreldavate äriühingute tulususe suhtes ning toorainega seotud kulude korrigeerimist võrreldavate äriühingute kulubaasis“. Madalmaade Kuningriigi haldusmenetluse käigus esitatud argumentide kirjeldusest ilmneb, et tema jaoks puudutab väljend „käibekapitali korrigeerimine“ üksnes siirdehinnaaruandes osutatud „toorainega seotud kulude korrigeerimist“.

536 Viimaks tuleb tõdeda, et vaidlustatud otsuse põhjendusest 407 tuleneb, et komisjon ise eristab „käibekapitali korrigeerimist“ ja mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmist SMBV kulubaasist.

537 Seega tuleb järeldada, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 407 kasutatud väljendiga „käibekapitali korrigeerimine“ osutatakse siirdehinnaaruandes kasutatud väljendile „toorainega seotud kulude korrigeerimine“.

538 Isegi juhul, kui eeldada, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 407 kasutatud väljendit „käibekapitali korrigeerimine“ tuleks ühtlasi mõista viitena toorainega seotud kulude korrigeerimisele SMBV kulubaasis, tuleb nentida, et vaidlustatud otsuse põhjendused 401–406 ei sisalda ühtegi kulubaasiga seotud argumenti peale selle, mis on seotud mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega. Eespool punktides 514–531 on aga juba tõdetud, et komisjonil ei õnnestunud tõendada, et nende kulude väljajätmisega anti SMBV-le eelis. Vaidlustatud otsuse põhjendustes 404 ja 405 lükkab komisjon lihtsalt tagasi Madalmaade Kuningriigi argumendid võrreldavusanalüüsi asjakohasuse kohta kogukulude ja ühe teadusartikli alusel. Lisaks sellele ei sisalda vaidlustatud otsuse põhjendused 401–403 mitte ühtegi viidet SMBV kulubaasile.

2) Etteheide, et SMBV maksukoormus ei vähenenud

539 Esimesena tuleb märkida, et kuna ühelt poolt vastab „käibekapitali korrigeerimine“ siirdehinnaaruandes osutatud toorainega seotud kulude korrigeerimisele kulubaasis (vt eespool punkt 537) ning kuna teiselt poolt lükati tagasi argument, mis oli seotud mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega (vt eespool punktid 514–531), väljendus see korrigeerimine kulubaasi juurdehindluse suurenemises [*konfidentsiaalne*]%-lt [*konfidentsiaalne*]%le. Kuid kõrgema juurdehindlusmäära kasutamine SMBV maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramiseks ei saanud viia SMBV maksustatava kasumi vähenemisele. Seega ei saa selline korrigeerimine eraldivõetuna anda SMBV-le eelist.

540 Sellest järeldub, et komisjonil ei õnnestunud tõendada, et „käibekapitali korrigeerimise“ tulemusel vähenes SMBV kasum, ega selle põhjal ka seda, et selle korrigeerimise tulemusel anti kõnealusele ettevõtjale eelis.

541 Teisena tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 401–405 esitatud komisjoni arutluskäiguga, mis hõlmab „käibekapitali korrigeerimist“, ei saa tõendada, et „käibekapitali korrigeerimise“ tulemusel vähenes SMBV kasum ning et selle tulemusel anti kõnealusele ettevõtjale eelis.

542 Esmalt, kuna komisjoni arutluskäik tugines tõdemusele, et „käibekapitali korrigeerimise“ suuruse kindlaksmääramiseks kasutatud meetodi puhul ei võetud arvesse ei võrreldavate ettevõtjate käibekapitali suurust ega SMBV oma, piisab tõdemusest, et komisjon ei selgita, mil viisil see asjaolu saab tõendada SMBV kasumi vähenemist.

543 Edasi tuleb märkida, et kuigi komisjon leidis, et puudub igasugune pidev seos korrigeerimise puhul kasutatud müügikulude ja käibekapitali vajaduste vahel, ei selgitanud komisjon, kuidas see asjaolu saab konkreetselt tõendada SMBV kasumi vähenemist.

544 Lisaks sellele piirdub komisjon oma väidetes, mille kohaselt Starbucksi maksunõustaja kasutatav „käibekapitali korrigeerimine“ on väidetud eesmärgil käibekapitali kasutamise erinevuste korrigeerimiseks ebasobiv, vaid üldiste ja ligikaudsete kaalutlustega, nagu väited, et see korrigeerimine ei ole „päris sobiv“ või et „suurte toorainekuludega ettevõtjal [võib] olla väike käibekapitali vajadus, kui ta töötleb oma varusid tõhusalt“.

545 Viimaks tuleb märkida seoses vaidlustatud otsuse põhjendustes 402–405 esitatud tõdemusega, mille kohaselt ei siirdehinnaaruanne ega ükski Madalmaade Kuningriigi haldusmenetluse käigus esitatud asjaolu ei võimalda „käibekapitali korrigeerimist“ põhjendada, et üksnes osutamine sellise põhjenduse puudumisele ei võimalda samuti tõendada, et „käibekapitali korrigeerimine“ tõi kaasa SMBV maksustatava kasumi vähenemise.

546 Sellest tuleneb, erinevalt sellest, mida komisjon järeldas vaidlustatud otsuse põhjenduses 407, et kõnealuses otsuses ei ole tõendatud, et „käibekapitali korrigeerimine“ tõi kaasa SMBV maksustatava kasumi vähenemise.

547 Komisjoni esitatud argumendid ei lükka seda järeldust ümber. Nimelt tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjendusest 407 tuleneb, et komisjoni tehtud „käibekapitali korrigeerimise“ analüüsi puhul on tegemist täiendava analüüsiga, mis on seotud eeldusega, et SMBV põhifunktsioon oli tegelikult kohvi röstimine. Komisjoni menetlusdokumentides esitatud argumendid seoses „käibekapitali korrigeerimisega“ tuginevad aga eeldusele, et SMBV põhitegevus oli edasimüük. Seetõttu tuleb need erinevad argumendid tagasi lükata.

548 Võttes arvesse eespool punktides 502–547 kirjeldatud kaalutlusi, tuleb nõustuda Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi etteheidetega, mille kohaselt komisjon ei ole tõendanud, et eelkokkuleppes heakskiidetud käibekapitali korrigeerimisega ning mitteseotud tootmisettevõtja 1 kulude väljajätmisega anti SMBV-le eelis.

549 Seetõttu tuleb nõustuda väitega, mille kohaselt ei ole komisjon oma neljanda kuni kuuenda arutluskäigu raames tõendanud, et eelkokkuleppega anti SMBV-le eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

F. Küsimus, kas eelkokkuleppega tehti erand äriühingu tulumaksu seaduse artiklist 8b ja siirdehindade määrusest (piiratud võrdlusraamistikuga seotud arutluskäik, vaidlustatud otsuse põhjendused 409–412)

550 Madalmaade Kuningriik väidab, et ta esitab vaadeldaval juhul oma väited, mis on seotud eelise puudumisega, vastuseks komisjoni põhiseisukohale, st esimesele kuuele arutluskäigule ning vastuseks komisjoni arutluskäigule, mis on seotud piiratud võrdlusraamistikuga, mille puhul komisjon tegi järelduse eelise olemasolu kohta äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b ning siirdehindade määruse alusel. Starbucks väidab omakorda, et komisjon oleks pidanud analüüsima eelkokkulepet, lähtudes äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõikest 1 ning siirdehindade määrusest, kuid komisjon seda ei teinud.

551 Komisjon väidab, et ta analüüsis vaidlustatud otsuse põhjendustes 409–412 eelkokkulepet äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõikest 1 lähtudes ning tuvastas selle analüüsi tulemusel, et eelkokkuleppega anti SMBV-le valikuline eelis.

552 Sellega seoses tuleb tõdeda, et komisjon on vaidlustatud otsuse jaos 9.2.4, „Täiendav arutluskäik: määrusest tehtud erandist tulenev valikuline eelis“ (vaidlustatud otsuse põhjendused 409–412) leidnud viimase võimalusena, et eelkokkuleppega anti SMBV-le eelis hinnangu alusel piiratumas võrdlussüsteemis, mille moodustavad äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõige 1 ja siirdehindade määrus (vaidlustatud otsuse põhjendus 412).

553 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 410 märkis komisjon nimelt, et „Täiendava arutluskäigu tulemusel […] [andis] SMBV eelkokkulepe […] SMBV-le valikulise eelise ka piiratumas võrdlussüsteemis, mis koosneb siirdehindu kohaldavatest kontserni ettevõtjatest, kelle suhtes kohaldat[i] äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõiget 1 ja [siirdehindade] määrust“. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 411 meenutab komisjon, et äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõikega 1 ja siirdehindade määrusega kehtestatakse „Madalmaade maksuõiguse kohane „reaalturuväärtuse põhimõte“, mille kohaselt tuleks kontsernisiseste ettevõtjate vahelisi tehinguid tasustada nii, nagu need oleksid kokku lepitud sõltumatute ettevõtjate vahel“. Samas põhjenduses märgib komisjon, et siirdehindade määruse preambulis täpsustatakse, et OECD suuniseid kohaldatakse Madalmaades otse. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 412 osutab komisjon arutluskäigule, mis on esitatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 268–274, kus tehakse kokkuvõte esimesest kuni kuuendast arutluskäigust ning järeldatakse, et eelkokkulepe annab valikulise eelise ka äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõike 1 ja siirdehindade määruse piiratumas võrdlusraamistikus.

554 Neist tõdemustest ilmneb, et komisjon tegi järelduse, et selle eelkokkuleppega anti SMBV-le valikuline eelis, kuna selle kohaldamise tulemusel vähenes ettevõtja maksukohustus võrreldes olukorraga, mille puhul äriühingu tulumaksu seaduse artiklis 8b ja siirdehindade määruses sätestatud reaalturuväärtuse põhimõtet oleks nõuetekohaselt kohaldatud.

555 Ent tuleb märkida, et komisjoni see järeldus tugineb tema põhianalüüsi raames tehtud eelkokkuleppe analüüsile. Seega kinnitas komisjon, et ta on vaidlustatud otsuse jaos 9.2.3.1 juba tõendanud, et eelkokkuleppe kohaldamisel ei ole võimalik saada turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust.

556 On tõsi, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 409–412 esitatud põhjendused käsitlevad eeskätt Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi argumenti võrdlusraamistiku valiku kohta, mis kuulub kõnealuse meetme valikulise analüüsi alla.

557 Samas tuleb märkida, et Madalmaade Kuningriik ja komisjon leiavad, et vaidlustatud otsuse põhjendust 412 tuleb tõlgendada nii, et komisjon järeldas asjaomaste riigisiseste õigusnormide, st äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b lõike 1 ning siirdehindade määruse põhjal, et eelkokkuleppega anti SMBV-le eelis, kusjuures komisjoni esimese kuni kuuenda arutluskäigu raames tehtud analüüs on kohaldatav *mutatis mutandis*. Seda tõdemust toetab lisaks sellele vaidlustatud otsuse põhjenduse 416 sõnastus.

558 Ilma et vaadeldaval juhul tuleks võtta seisukoht vaidlustatud otsuse põhjendustes 409–412 esitatud komisjoni määratletud piiratud võrdlusraamistikku käsitleva põhjenduse konkreetse laadi ja täpse ulatuse kohta, piisab sellest, kui märkida, et isegi kui eeldada, et selle põhjenduse kohaselt analüüsis komisjon tema tuvastatud vigu esimese kuni kuuenda arutluskäigu raames äriühingu tulumaksu seaduse artikli 8b ja siirdehindade määruse alusel, millega võeti reaalturuväärtuse põhimõte üle Madalmaade õigusesse, tuleb märkida, et komisjon ei tõendanud samadel põhjustel, millele osutatakse eespool punktides 173–549 ja mida kohaldatakse *mutatis mutandis* selle analüüsi suhtes, et eelkokkuleppega anti SMBV-le eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

G. Kokkuvõte

559 Ühelt poolt tuleneb punktidest 404 ja 549, et vaidlustatud otsuse kuus arutluskäiku ei ole piisavad selleks, et tõendada, et eelkokkuleppega anti SMBV-le eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

560 Teiselt poolt tuleneb punktidest 550–558, et komisjon ei ole tõendanud, et eelkokkulepe moodustas erandi äriühingu tulumaksu seaduse artiklist 8b ja siirdehindade määrusest ning et sellega anti seetõttu SMBV-le eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

561 Eelnevast tuleneb seega, et mitte ühegi vaidlustatud otsuses esitatud arutluskäigu abil ei õnnestunud komisjonil tõendada õiguslikult piisavalt ELTL artikli 107 lõike 1 kohase eelise olemasolu. Seetõttu tuleb vaidlustatud otsus tervikuna tühistada, ilma et oleks vaja hinnata Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi ülejäänud väiteid.

IV. Kohtukulud

562 Kodukorra artikli 134 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna käesolevas asjas on komisjon kohtuvaidluse kaotanud, tuleb tema kohtukulud jätta tema enda kanda ja mõista temalt välja Madalmaade Kuningriigi ja Starbucksi kohtukulud, nagu nad on seda nõudnud.

563 Kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel kannab Iirimaa ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus)

otsustab:

1. **Liita kohtuasjad T-760/15 ja T-636/16 kohtuotsuse tegemise huvides.**

2. **Tühistada komisjoni 21. oktoobri 2015. aasta otsus (EL) 2017/502 riigiabi SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) kohta, mida Madalmaad andsid Starbucksile.**

3. **Jätta Euroopa Komisjoni kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Madalmaade Kuningriigi, Starbucks Corp-i ja Starbucks Manufacturing Emea BV kohtukulud.**

4. **Jätta Iirimaa kohtukulud tema enda kanda.**

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 24. septembril 2019 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

I. Vaidluse taust ja õiguslik raamistik 2

A. Riigisisene õiguslik raamistik 2

B. Hindade eelkokkulepe 4

C. Vaidluse taust 5

1. Komisjoni haldusmenetlus 5

2. Vaidlustatud otsus 5

a) Vaidlustatud meetme kirjeldus 5

b) Vaidlustatud meetme hindamine 8

c) Abi tagasinõudmine 13

d) Kokkuvõte 13

II. Menetlus ja poolte nõuded 14

A. Menetluse kirjalik osa kohtuasjas T-760/15 14

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras menetlemine 14

2. Menetlusse astumine 15

3. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks 15

4. Poolte nõuded 16

B. Menetluse kirjalik osa kohtuasjas T-636/16 16

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras menetlemine 16

2. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks 16

3. Poolte nõuded 16

C. Kohtuasjade liitmine menetluse suulise osa huvides ja menetluse suuline osa 17

III. Õiguslik käsitlus 17

A. Menetlusküsimused 18

1. Käesolevate kohtuasjade liitmine kohtuotsuse huvides 18

2. Taotlus eemaldada toimikust Starbucksi märkused kohtuistungi ettekande kohta 18

3. Hagiavalduse lisa A.7 vastuvõetavus kohtuasjas T-760/15 18

B. Esitatud väited ja käesolevate hagiavalduste läbivaatamise struktuur 19

C. Reaalturuväärtuse põhimõtte olemasolu riigiabi kontrolli valdkonnas ja liikmesriikide maksuautonoomia põhimõtte järgimine 21

D. SMBV-le antava maksusoodustuse olemasolu käsitleva komisjoni põhiarutluskäigu vaidlustamine (vaidlustatud otsuse põhjendused 275–361) 27

1. Tehingupõhise tootluse meetodi valik vaadeldaval juhul ja kontsernisisese tehingu, mille jaoks eelkokkulepet tegelikult taotleti, analüüsimata jätmine (esimene arutluskäik) 27

a) Sissejuhatavad märkused 29

b) Tõendamiskoormis 30

c) Üldkohtu teostatava kontrolli tase 31

d) SMBV poolt Alkile makstud litsentsitasu kindlakstegemise ja analüüsi puudumine eelkokkuleppes 31

e) Nõue eelistada võrreldava kontrollimata hinna meetodit tehingupõhise tootluse meetodile 32

2. Küsimus, kas SMBV poolt Alkile makstava litsentsitasu väärtus oleks pidanud võrduma nulliga (teine arutluskäik) 33

a) Sissejuhatavad märkused 34

b) SMBV litsentsitasuga seotud funktsioonid 36

c) Madalmaade õiguse tavapärased maksueeskirjad 36

d) Komisjon kasutas eelkokkuleppe sõlmimise ajal kättesaamatut teavet 36

e) Küsimus, kas röstimise valdkonna intellektuaalomand kujutas endast SMBV jaoks väärtust 38

1) Küsimus, kas SMBV kasutas röstimise valdkonna intellektuaalomandit otseselt turul . 38

2) Küsimus, kas SMBV röstimistegevus oli kahjumlik 40

f) Võrdlus Starbucksi kolmandate isikutega sõlmitud röstimislepingutega ja sarnaste litsentsilepingutega „turul“ 42

1) Pärast eelkokkuleppe vastuvõtmist sõlmitud lepingud 43

2) Lepingud, mis on sõlmitud ettevõtjatega, kes ei tegelenud kohvi röstimisega 43

3) Lepingud ettevõtjatega, kes ei tegelenud röstitud kohvi müügiga kauplustele või tarbijatele 44

4) Lepingud, mis puudutavad röstitud kohvist erinevaid tooteid 45

5) Leping, milles nähakse ette litsentsitasu maksmine röstimise valdkonna intellektuaalomandi kasutamise eest 46

6) Mitteseotud tootmisettevõtjaga 2 sõlmitud leping 47

g) Lepingud, mille Starbucksi konkurendid on sõlminud kolmandast isikust röstijatega 51

h) Argument, mille kohaselt oleks litsentsitasu pidanud olema väiksem kui eelkokkuleppega kinnitatud litsentsitasu 52

3. Roheliste kohviubade maksumuse iga-aastane kindlaksmääramine (kolmas arutluskäik) 54

a) Küsimus, kas roheliste kohviubade hind jääb väljapoole vaadeldava meetme ulatust 54

b) Küsimus, kas SCTC poolt SMBV-le müüdud kohviubade maksumuse suhtes kohaldatud juurdehindluse tase ei vastanud reaalturuväärtuse tasemele 56

E. SMBV-le antava maksusoodustuse olemasolu käsitleva komisjoni täiendava arutluskäigu vaidlustamine (vaidlustatud otsuse põhjendused 362–408) 59

1. SMBV määratlemine kõige keerukama üksusena (neljas arutluskäik) 59

2. SMBV funktsioonide analüüs ja SMBV kasumi kindlaksmääramine tegevuskulude alusel (viies arutluskäik) 63

a) Kasumlikkuse näitaja valik 65

b) Komisjoni võrreldavusanalüüs 67

3. Korrigeerimiste valik (kuues arutluskäik) 70

a) Sissejuhatavad märkused 71

b) Kulubaasi puudutav korrigeerimine 72

c) „Käibekapitali korrigeerimine“ 74

1) Korrigeerimise ulatus 74

2) Etteheide, et SMBV maksukoormus ei vähenenud 75

F. Küsimus, kas eelkokkuleppega tehti erand äriühingu tulumaksu seaduse artiklist 8b ja siirdehindade määrusest (piiratud võrdlusraamistikuga seotud arutluskäik, vaidlustatud otsuse põhjendused 409–412) 76

G. Kokkuvõte 77

IV. Kohtukulud 78