II

(Незаконодателни актове)

РЕШЕНИЯ

РЕШЕНИЕ (ЕС) 2017/1283 НА КОМИСИЯТА

от 30 август 2016 година

относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), приведена в действие от Ирландия в полза на Apple

(нотифицирано под номер C(2016) 5605)

(само текстът на английски език е автентичен)

(текст от значение за ЕИП)

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз, и по-специално член 108, параграф 2, алинея първа от него,

като взе предвид Споразумението за създаване на Европейското икономическо пространство, и по-специално член 62, параграф 1, буква а) от него,

като покани заинтересованите страни да представят мненията си в съответствие с посочените по-горе разпоредби ([1]) и като взе предвид техните мнения,

като има предвид, че:

1. ПРОЦЕДУРА

(1) С писмо от 12 юни 2013 г. Комисията поиска от Ирландия да предостави информация относно своята практика на данъчни становища ([2]). По-специално Комисията поиска информация относно всички данъчни становища, предоставени от Ирландия в полза на дружествата от Apple Group — Apple Operations International (наричано по-долу: „AOI“), Apple Sales International (наричано по-долу „ASI“) и Apple Operations Europe (наричано по-долу: „AOE“). Комисията също така поиска примерен списък (най-малко пет примера) с ирландски местни дружества или постоянни места на стопанска дейност на чуждестранни дружества, които са се възползвали от данъчните становища за подобни дейности в Ирландия.

(2) С писмо от 9 юли 2013 г. Ирландия предостави поисканата информация на Комисията. Ирландия посочи в своето писмо, че ирландската данъчна администрация (наричана по-долу: „ирландската приходна администрация“) е издала данъчни становища на чуждестранни дружества във връзка с разпределението на печалбата на техния ирландски клон в девет случая. Тези случаи са включвали следните девет дружества: дружество [A] (*), дружество [B], дружество [C1], дружество [D], дружество [E], дружество [F], дружество [G1], дружество [G2] и дружество [G3].

(3) С писмо от 26 август 2013 г. Комисията поиска данъчните становища, издадени от ирландската приходна администрация на тези девет дружества. Тя също така поиска всички данъчни становища, издадени през 2010, 2011 и 2012 г. от ирландската приходна администрация. На 25 септември 2013 г. Ирландия предостави данъчните становища, издадени на деветте дружества, както и данъчните становища, издадени през 2010, 2011 и 2012 г., последното от които съдържаше малък брой предварителни споразумения за ценообразуване (наричани по-долу: „ПСЦ“), включително двустранни ПСЦ.

([1]) ОВ C 369, 17.10.2014 г., стр. 22.

([2]) Ирландия използва израза „предварителни становища“ вместо „данъчни становища“ в предоставената от нея информация. За целите на настоящото решение и за да се осигури съгласуваност с решението за откриване на процедурата, Комисията ще използва понятието „данъчни становища“. По същество двете понятия са еднакви.

(*) Части от този текст бяха заличени, за да не се разкрива поверителна информация; тези части са поставени в квадратни скоби.

(4) С писмо от 21 октомври 2013 г. Комисията поиска от Ирландия да предостави данъчните становища, издадени от ирландската приходна администрация през 1991 и 2007 г. в полза на ASI и AOE и всички съществени елементи, подкрепящи молбите пред ирландската приходна администрация за получаване на тези данъчни становища, по-специално референтните доклади на данъчния съветник на дружествата. Комисията също така поиска информация относно всички дружества от Apple Group, които са регистрирани като местни лица за данъчни цели в Ирландия, включително всички действащи данъчни становища и данъчните декларации на тези дружества от Apple Group в Ирландия за 2010, 2011 и 2012 г. На 21 ноември 2013 г. ирландските органи предоставиха исканата информация, включително данъчните становища от 1991 и 2007 г., издадени в полза на ASI и AOE, както и данъчните декларации на деветте дружества, посочени в съображение 2.

(5) С писмо от 24 януари 2014 г. Комисията поиска обяснение на данъчните становища, предоставени от Ирландия на 25 септември 2013 г. Комисията също така поиска Ирландия да предостави всички данъчни становища за разпределението на печалбата, издадени след 2004 г., и всички данъчни становища, издадени преди тази дата и все още в сила, както и всички съществени елементи, подкрепящи тези данъчни становища.

(6) На 6 март 2014 г. Ирландия предостави допълнителни данъчни становища за разпределението на печалбата по отношение на дружества, чиито молби са били разгледани от отдел „Големи предприятия“ на ирландската приходна администрация. Ирландия предостави данъчните становища, копие на кореспонденцията, получена от Ирландия от дружеството или неговия данъчен съветник, в която се излага основанието за искането на данъчно становище, и копие на отговора от ирландската приходна администрация. Тази информация беше предоставена за десет дружества: дружество [H], дружество [I], дружество [C2], дружество [J], дружество [K], дружество [D], дружество [L], дружество [M], дружество [N] и дружество [O] ([3]). Ирландия освен това посочи, че информацията по отношение на дружество [K] е била включена в предишен отговор.

(7) С писмо от 7 март 2014 г. Комисията уведоми Ирландия, че разследва дали данъчните становища, издадени от ирландската приходна администрация през 1991 г. и 2007 г. в полза на ASI и AOE, представляват нова помощ, и покани ирландските органи да коментират съвместимостта на тази помощ. Отбелязвайки, че Комисията вече беше поискала, с писмо от 21 октомври 2013 г., всички съществени елементи, подкрепящи тези данъчни становища, Комисията покани Ирландия да предостави допълнителна информация, свързана с данъчните режими, одобрени с тези становища, както и данъчните декларации на дружествата от Apple Group в Ирландия. На 25 март 2014 г. Ирландия представи данъчните декларации на ASI и AOE за годините 2004—2010 г.

(8) С писма от 1 и 28 май 2014 г. ирландските органи изразиха загриженост, че обсъжданията между Комисията и Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (наричана по-долу: „ОИСР“), може да са довели до оповестяването на поверителна информация за данъкоплатците. С писмо от 6 юни 2014 г. Комисията отговори на тези опасения, като обясни, че обсъжданията между Комисията и ОИСР са били от общ характер и че никаква поверителна информация за данъкоплатците не е била оповестявана на ОИСР.

(9) На 11 юни 2014 г. Комисията прие, в съответствие с член 108, параграф 2 от Договора, своето решение да открие официалната процедура по разследване на данъчните становища от 1991 г. и 2007 г., издадени от ирландската приходна администрация в полза на ASI и AOE на основание, че тези данъчни становища биха могли да представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора (наричано по-долу: „решението за откриване на процедурата“).

(10) С писмо от 5 септември 2014 г. Ирландия представи мнението си относно решението за откриване на процедурата.

(11) На 17 октомври 2014 г. решението за откриване на процедурата беше публикувано в Официален вестник ([4]), с което заинтересованите страни бяха поканени да представят своите мнения по разследването на Комисията. С писмо от 17 ноември 2014 г. Комисията получи мнения от Apple. Към тези коментари беше приложен *ad hoc* отчет за разпределението на печалбата, изготвен от неговия данъчен съветник [данъчния съветник на Apple] (наричан по-долу: „*ad hoc* отчет [на данъчния съветник на Apple]“). Мнения бяха представени от Ibec ([5]) и Oxfam, а съвместно писмо беше представено от няколко търговски организации ([6]).

(12) На 9 януари 2015 г. се състоя среща между службите на Комисията и представители на Apple, по време на която Apple обясни своята нова корпоративна структура в Ирландия на Комисията. С писмо по електронната поща от 19 януари 2015 г. Apple представи на Комисията обобщение на основните елементи от преструктурирането на […] на Apple в Ирландия като последващо действие от срещата на 9 януари 2015 г.

([3]) Тъй като някои от предоставените данъчни становища са се отнасяли за дружества от една и съща група, деветте дружества, посочени в съображение 2, и десетте дружества, посочени в съображение 6, принадлежат на 14 различни многонационални групи.
([4]) ОВ C 369, 17.10.2014 г., стр. 22.
([5]) Асоциация на работодателите и бизнеса за организации, установени в Ирландия.
([6]) Тези търговски асоциации и организации, подписали съвместното писмо, са: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SoFTEC), Tech America, TechNet.

(13) На 30 януари 2015 г. и 11 март 2015 г. Ирландия представи своите съображения по мненията на трети страни, получени от Комисията в отговор на решението за откриване на процедурата.

(14) С писмо от 4 февруари 2015 г. Комисията поиска мненията на Ирландия относно новата корпоративна структура на Apple в Ирландия, както и цялата разменена писмена кореспонденция между ирландската приходна администрация и Apple по отношение на тази нова корпоративна структура. Ирландия отговори на това искане с писмо от 25 февруари 2015 г. и представи поисканата писмена кореспонденция и бележките от конферентен разговор, проведен на 11 декември 2014 г. между ирландската приходна администрация и Apple. Освен това Ирландия помоли Комисията за допълнителни разяснения на някои аспекти от нейното разследване на данъчните становища от 1991 и 2007 г., които според Ирландия изглежда са основани на погрешно разбиране от Комисията за приложимото национално право.

(15) С писмо от 5 март 2015 г. Комисията изпрати на Ирландия искане за информация във връзка с информацията за приходите от лихви, включени във финансовите отчети на ASI и AOE, и разпределението на тези приходи в рамките на ASI и AOE. В допълнение на това Комисията поиска информация за управлението на лицензите върху интелектуалната собственост, държани от ASI и AOE за поръчването, производството, продажбите и разпространението на продукти на Apple извън Северна и Южна Америка (наричани по-долу: „лицензи за интелектуална собственост на Apple“) и дали служителите на Apple Group са участвали в това управление. Ирландия отговори с писмо от 15 април 2015 г., като предостави цялата поискана информация, включително приложение, представено от Apple. Във второ писмо, изпратено на същия ден, Ирландия се съгласи да проведе среща с Комисията.

(16) На 17 април 2015 г. Комисията изпрати писмо до Ирландия в отговор на искането на последната от 25 февруари 2015 г. за разясняване на някои аспекти от нейното разследване на данъчните становища от 1991 и 2007 г. (наричано по-долу: „писмото от 17 април 2015 г.“). Комисията поиска от Ирландия да препрати копие от това писмо до Apple.

(17) На 22 април 2015 г. се състоя среща между службите на Комисията и Apple. Ирландия присъства на тази среща, която беше с акцент върху разпределението на печалбата в рамките на ASI и AOE.

(18) С електронно писмо от 23 април 2015 г. Комисията покани Apple да представи мнения относно писмото от 17 април 2015 г. В допълнение на това Комисията поиска от Apple да предостави протоколите от събранията на съвета на директорите на ASI за същия период, за който протоколите от събранията на съвета на директорите на AOE преди това са били предоставени.

(19) С писма от 4 май 2015 г. Ирландия и Apple отговориха на писмото от 17 април 2015 г. На 7 май 2015 г. писмото на Apple беше препратено на Ирландия за мнения.

(20) На 7 май 2015 г. се състоя среща между службите на Комисията и Ирландия.

(21) На 20 май 2015 г. Ирландия представи мнения относно съображенията на Apple във връзка с писмото от 17 април 2015 г.

(22) На 27 май 2015 г. Apple представи всички протоколи от срещи и резолюции на съвета на директорите на ASI и AOE за исканията период в отговор на електронното писмо от Комисията на 23 април 2015 г.

(23) С електронно писмо от 9 юли 2015 г. Комисията изпрати проекта за протокол от срещата от 7 май 2015 г. на Ирландия и прикани Ирландия да го приеме или да предложи промени в протокола.

(24) На 17 юли 2015 г. Ирландия отговори на електронното писмо на Комисията от 9 юли 2015 г. като посочи по-специално, че тя не счита, че проектът за протокол дава точна или цялостна представа за срещата от 7 май 2015 г. Ирландия представи своите мнения относно срещата и потвърди аргументите, изложени в писмото ѝ от 4 май 2015 г. В допълнение на това Ирландия приложи становище, изготвено от почитаемия John D. Cooke (наричано по-долу: „становището на Cooke“). С писмо от 28 юли 2015 г. Комисията отговори на писмото на Ирландия от 17 юли 2015 г.

(25) С писмо от 14 август 2015 г. Ирландия представи мненията си относно протокола на срещата от 7 май 2015 г.

(26) С писмо от 7 септември 2015 г. Apple представи мненията си относно протокола на срещата от 7 май 2015 г. Apple също така представи становище, изготвено от професор [съветник на Apple] (наричано по-долу: „становище на [съветника на Apple]“).

(27) С писмо от 11 ноември 2015 г. Комисията поиска от Ирландия да даде допълнителни разяснения относно дейностите на ASI, AOE и Apple Distribution International (наричано по-долу: „ADI“) с цел по-добро разбиране на изпълняваните функции и поеманите рискове от седалищата на ASI и AOE и съответните им ирландски клонове.

(28) След няколко разменени писма между Ирландия и Комисията на 25 ноември 2015 г., 27 ноември 2015 г. и 2 декември 2015 г., отнасящи се до обхвата на искането за информация и срока за отговор, Ирландия предостави част от исканата информация с писмо от 8 декември 2015 г. В това писмо Ирландия също така посочи, че липсващата информация ще бъде представена по-късно и че Apple работи по събирането на поисканата информация. Тя също така изрази своята загриженост в това писмо относно начина, по който разследването е протекло.

(29) На 21 януари 2016 г. се състоя среща между главния изпълнителен директор на Apple Inc. (наричан по-долу: „ГИД на Apple“), г-н Cook и комисаря по въпросите на конкуренцията — г-жа Vestager, на която Ирландия също присъстваше. С писмо от 25 януари 2016 г. ГИД на Apple представи допълнителни разяснения относно повдигнатите от Apple въпроси на срещата от 21 януари 2016 г. Комисарят по конкуренцията отговори на това писмо с писмо от 29 февруари 2016 г.

(30) С писмо от 29 януари 2016 г. Ирландия предостави допълнителна информация в отговор на искането на Комисията от 11 ноември 2015 г.

(31) С писмо от 17 февруари 2016 г. Ирландия отново изрази своята загриженост относно начина, по който е протекло разследването, като посочи, че според нея правилата за процедурна справедливост и правото на защита са били нарушени от Комисията.

(32) С писмо от 18 февруари 2016 г. Apple представи допълнителни разяснения относно повдигнатите въпроси по време на срещата от 21 януари 2016 г. Apple също така представи актуализиран вариант на *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple] на 17 ноември 2014 г. като част от своите мнения по решението за откриване на процедурата (наричан по-долу: „вторият *ad hoc* отчет на [данъчния съветник на Apple]“). Apple изтъкна в това писмо, че според него в решението за откриване на процедурата е оспорено разпределението на печалбата на ирландските клонове на ASI и AOE.

(33) С писмо от 18 февруари 2016 г. Ирландия представи непоискан *ad hoc* отчет за разпределението на печалбата, изготвен от Pricewaterhouse Coopers (наричан по-долу: „*ad hoc* отчет на PwC“), който според Ирландия е подкрепил нейното мнение, че разпределянето на печалбата към ирландските клонове на ASI и AOE, одобрено от ирландската приходна администрация в данъчните становища от 1991 г. и 2007 г., е било съгласно принципа на сделката между несвързани лица.

(34) С писмо от 8 март 2016 г. Комисията […] поиска допълнителна […] информация […]. Комисията също така обърна внимание на опасенията, изразени от Ирландия на 17 февруари 2016 г. относно обхвата на разследването, като обясни, че предметът на разследването се е състоял в проверка на това дали разпределението на печалбата на ирландските клонове на ASI и AOE, одобрено с данъчните становища от 1991 г. и 2007 г., е довело до държавна помощ.

(35) На 14 март 2016 г. Apple […] изпрати допълнително писмо, в което изразява […] загриженост относно справедливостта на процедурата. Комисията отговори на това писмо на 20 април 2016 г. и изпрати копие от своето писмо на Ирландия. В отговор на писмото на Комисията от 20 април 2016 г. Apple изпрати писмо на Комисията на 6 май 2016 г. Комисията отговори на това писмо на 6 май 2016 г. и 22 юли 2016 г. и изпрати на Ирландия копие от своето писмо. В отговор на писмото на Комисията от 22 юли 2016 г. Apple изпрати писмо на Комисията на 24 август 2016 г., в което изрази опасенията на Apple относно справедливостта на процедурата.

(36) На 23 март 2016 г. Ирландия изпрати две писма на Комисията. С първото си писмо Ирландия предостави част от информацията, поискана от Комисията в писмото ѝ от 8 март 2016 г., и заяви, че ще предостави останалата част от информацията на 22 април 2016 г. С второто си писмо Ирландия отново изрази своите опасения относно справедливостта на процедурата.

(37) С писмо от 22 април 2016 г. Ирландия представи писмо на Apple от 22 април 2016 г., чрез което Ирландия предостави на Комисията информация в отговор на искането на Комисията за информация от 11 ноември 2015 г. и […] от 8 март 2016 г.

(38) На 24 май 2016 г. Ирландия предостави допълнителна информация към вече предоставената информация на 22 април 2016 г. Тази информация включваше протоколите от събранията на съвета на директорите на ASI и AOE, които преди това не бяха предоставени.

2. ФАКТИЧЕСКО И ПРАВНО ПОЛОЖЕНИЕ

(39) Настоящото решение се отнася до две данъчни становища, издадени от ирландската приходна администрация на 29 януари 1991 г. и на 23 май 2007 г. в полза на ASI и AOE (наричани по-долу „оспорваните данъчни становища“). В оспорваните данъчни становища се одобряват методи, по които ASI и AOE да разпределят печалби на техните съответни ирландски клонове. Оспорваните данъчни становища позволяват на ASI и AOE да определят техните годишни задължения за плащане на корпоративен данък в Ирландия чрез прилагане на методите за разпределение на печалбата, одобрени от ирландската приходна администрация в тези данъчни становища. Данъчното становище от 1991 г. беше в сила до 2007 г., когато беше заменено с данъчното становище от 2007 г. Данъчното становище от 2007 г. беше в сила до въвеждането на новата корпоративна структура на Apple в Ирландия. Според предоставената от Apple информация последната финансова година, за която се прилага данъчното становище от 2007 г., е 2014 г., която приключва на 27 септември 2014 г.

2.1. *ПОЛУЧАТЕЛИ НА ОСПОРВАНИТЕ ДАНЪЧНИ СТАНОВИЩА*

2.1.1. APPLE GROUP

(40) Apple Group се състои от Apple Inc. и всички дружества, контролирани от Apple Inc. (заедно наричани по-долу: „Apple“). Apple е със седалище в Съединените американски щати (наричани по-долу: „САЩ“).

(41) Apple проектира, произвежда и продава мобилни комуникационни и мултимедийни устройства, персонални компютри и преносими цифрови музикални плеъри. То продава разнообразие от свързан с тях софтуер, услуги, периферни устройства, мрежови решения и цифрово съдържание и приложения на трети страни. Apple продава продуктите си по целия свят чрез своите магазини за продажби на дребно, онлайн магазини и екип за преки продажби, както и чрез трети страни оператори на клетъчни мрежи, търговци на едро и търговци на дребно с добавена стойност. В допълнение на това Apple продава редица продукти на трети страни, съвместими с продуктите на Apple, включително софтуер за приложения и различни принадлежности и периферни устройства, чрез своя онлайн магазин и магазини за продажба на дребно.

(42) Apple продава на крайни потребители, предприятия и правителства по целия свят. Apple управлява своя бизнес главно на географска основа. Географските отчетни сегменти са Северна и Южна Америка, Европа ([7]), Япония, Голям Китай и останалата част от Азиатско-тихоокеанския регион.

(43) През 2015 г. Apple имаше нетни продажби в световен мащаб на стойност 233,7 млрд. USD и нетен доход от 53,4 млрд. USD ([8]). Към 26 септември 2015 г. Apple притежаваше 186,9 млрд. USD в парични средства, парични еквиваленти и търгуеми ценни книжа чрез чуждестранни дъщерни дружества ([9]). Тази сума съответства в голяма част на печалбите от дейност в чужбина, които не са били обект на данъчно облагане ([10]).

(44) Глобалният бизнес на Apple е структуриран около ключови функционални области, управлявани и контролирани централно от САЩ от ръководители, установени в Купертино, САЩ. Ключовите функционални области в Apple Group са: научноизследователска и развойна дейност (наричана по-долу „НИРД“), маркетинг, операции, продажби и обща дейност и администрация.

2.1.2. СТРУКТУРА НА APPLE В ИРЛАНДИЯ

(45) Apple Group включва дружества, учредени в Ирландия. Сред дружествата на Apple Group, учредени в Ирландия, може да се направи разграничение между дружествата, учредени в Ирландия, които също са и регистрирани като местни лица за данъчни цели в Ирландия, като ADI, Apple Operations и Apple Sales Ireland, и дружествата, които са учредени в Ирландия, но не са регистрирани като местни лица за данъчни цели в Ирландия, като AOI, ASI и AOE.

([7]) Сегментът „Европа“ включва европейските държави, както и Близкия Изток, Индия и Африка, наричани заедно по-долу: „регион EMEIA“.

([8]) Счетоводната и финансовата година приключват на 26 септември 2015 г. Финансовата година на Apple е периодът от 52 или 53 седмици, който завършва в последната събота от месец септември.

([9]) В публичните финансови отчети на Apple Inc. не се посочва кои дъщерни дружества държат тези парични средства, парични еквиваленти и продаваеми ценни книжа.

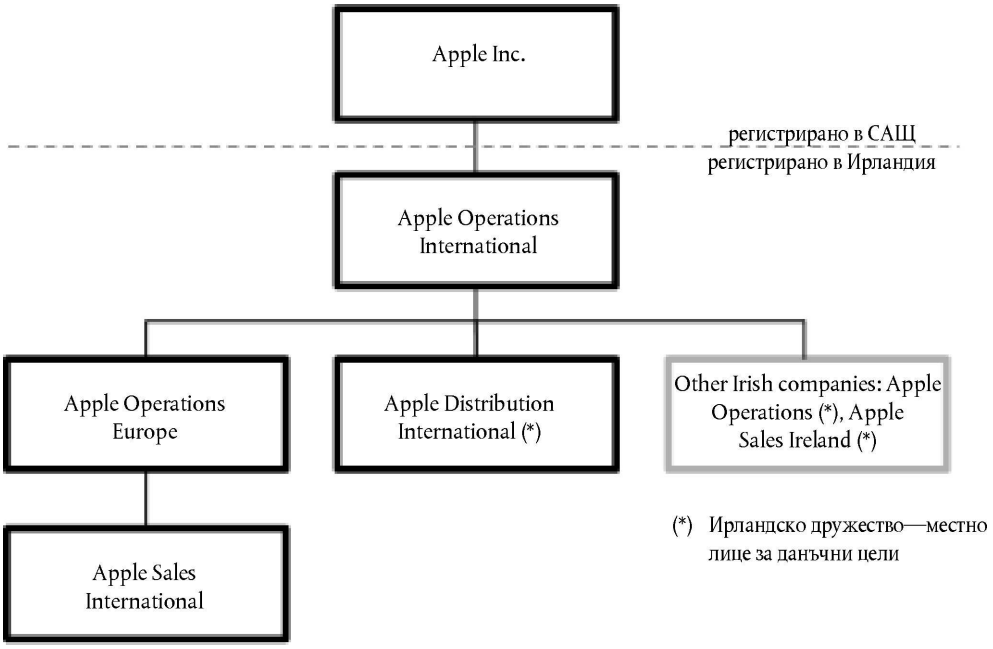
([10]) Вж. Бележка 5 към Годишния доклад на Apple за 2015 г. (публично заявление K-10 на Комисията по ценни книжа и фондови борси), според която „по същество всички неразпределени международни печалби на [Apple], предназначени да бъдат реинвестирани за неопределено време в операции извън САЩ, са били генерирани от дъщерни дружества, учредени в Ирландия.“ Apple задели провизия по сметките си за възможно бъдещо данъчно облагане на част от тези печалби.

(46) От дружествата на Apple Group, регистрирани и установени като местни лица за данъчни цели в Ирландия със служители в Ирландия, на ADI е било възложено от ASI да осигурява разпространението на продуктите на Apple извън Северна и Южна Америка, Apple Operations придобива инструментално оборудване за използване от производителите и набавя компоненти и части от доставчици за продажба на производителите, а Apple Sales Ireland поддържа програмите за продажби на Apple на местно равнище в Ирландия.

(47) От дружествата на Apple Group, които са учредени в Ирландия, но не са регистрирани като местни лица за данъчни цели в Ирландия, ASI е изцяло притежавано дъщерно дружество на AOE, което от своя страна е изцяло притежавано дъщерно дружество на AOI, което от своя страна е изцяло притежавано дъщерно дружество на Apple Inc., което е учредено в САЩ ([11]). AOE и ASI осъществяват дейност в Ирландия чрез клонове. На фигура 1 е показана тази корпоративна структура:

Фигура 1

Корпоративна структура на Apple в Ирландия



2.1.3. ASI И AOE НЯМАТ РЕГИСТРАЦИЯ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

(48) Дружество, което е учредено съгласно ирландското законодателство или централно управлявано и контролирано в Ирландия, или и двете, обикновено се счита за местно лице за данъчни цели в Ирландия и следователно подлежи на облагане с корпоративен данък върху своите глобални печалби. Това означава, че учредените в Ирландия дружества по принцип подлежат на данъчно облагане в Ирландия, дори и ако са управлявани и контролирани от чужбина.

(49) Въпреки това, преди изменението му със Закона за финансите от 2013 г. и Закона за финансите от 2014 г., раздел 23A на Закона за консолидация на данъците (ЗКД) от 1997 г. (наричан по-долу: „ЗКД 97“) предвиждаше

([11]) През 2006 г. Apple основа Baldwin Holdings Unlimited (наричано по-долу: „Baldwin“), дружество с регистрация за данъчни цели на Британските Вирджински острови. Baldwin Holdings Unlimited притежава една акция като номинален акционер в AOI, ASI, AOE и ADI. Според Apple Baldwin е било основано с цел да притежава една акция в ирландските дъщерни дружества, тъй като ирландският закон е изисквал дружество с неограничена отговорност да има най-малко двама акционери. Според Apple Baldwin е учредено на Британските Вирджински острови, тъй като дружество с неограничена отговорност с акционер, който е дружество с неограничена отговорност, уредено от законите на държава, която не е членка на ЕС, не е задължено да прави публична декларация на финансовите си отчети.

две изключения от това правило, позволяващи на дружества, регистрирани в Ирландия, да се считат за чуждестранни дружества. Съгласно раздел 23A на ЗКД 97 дадено дружество не се е считало за местно лице за данъчни цели, ако i) се е считало за местно лице за данъчни цели в друга държава по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (така нареченото изключение по спогодба) или ii) дружеството е регистрирано на призната фондова борса или е под крайния контрол на лице, което е местно лице за данъчни цели в държава членка или държава по данъчна спогодба (така нареченото изключение за свързани дружества), и тези свързани дружества или техни дъщерни дружества са извършвали търговска дейност в Ирландия (така нареченото изключение за търговска дейност) ([12]). Второто от тези изключения означаваше, че съответните дружества, учредени в Ирландия и с търговска дейност в Ирландия, които са били управлявани и контролирани централно извън Ирландия, не са били считани за местни лица за данъчни цели в Ирландия. Нямаше обаче изискване дружествата да са с данъчна регистрация в друга данъчна юрисдикция.

(50) И ASI, и AOE са учредени в Ирландия. През времето, когато оспорваните данъчни становища са в били сила, ASI и AOE са били считани за „свързани дружества“ за целите на раздел 23A на ЗКД 97, тъй като и двете са били под крайния контрол на дружество, което е местно лице за данъчни цели в държава по данъчна спогодба, а именно на Apple Inc., което е местно лице за данъчни цели на САЩ ([13]), и тъй като ASI и AOE са извършвали търговска дейност в Ирландия чрез съответните им клонове и са били управлявани и контролирани извън Ирландия, дружествата са били считани за чуждестранни дружества в Ирландия съгласно изключението за търговска дейност, посочено в раздел 23A на ЗКД 97.

(51) ASI и AOE не са имали облагаемо присъствие в друга данъчна юрисдикция освен Ирландия през времето, през което оспорваните становища са били в сила ([14]). И действително, всяка дружество е извършвало дейност чрез клон в Ирландия и което е по-важно, дружествата не са имали облагаемо присъствие в САЩ ([15]), държавата, в която ирландската приходна администрация, прилагайки раздел 23A на ЗКД 97, ги е считали за управлявани и контролирани ([16]). Що се отнася до седалищата на ASI и AOE, тези седалища нямат физическо присъствие или служители и не се намират в никоя юрисдикция.

(52) Накратко, ASI и AOE са учредени в Ирландия, но не са били местни лица за данъчни цели в Ирландия през времето, през което оспорваните данъчни становища са били в сила. Нито пък тези дружества са били местни лица за данъчни цели в други данъчни юрисдикции през този период, тъй като техните дейности в други юрисдикции, и по-специално дейностите на техните седалища, които не са имали физическо присъствие и служители, не са породили основание за облагаемо присъствие в САЩ или друга юрисдикция съгласно приложимите правила за данъчно облагане. През времето, през което оспорваните данъчни становища са били в сила, ASI и AOE биха могли да се опишат най-добре като „лица без гражданство“ от гледна точка на данъчната регистрация.

2.1.4. ФУНКЦИИ НА ИРЛАНДСКИТЕ КЛОНОВЕ НА ASI И AOE, КАКТО СА ПРЕДСТАВЕНИ ОТ ИРЛАНДИЯ И APPLE

(53) Ирландия и Apple представиха описания на функциите, изпълнявани от ирландските клонове на ASI и AOE ([17]), които бяха използвани като основа за представяне и поддържане на оценките на Apple за облагаемата печалба от тези дружества за целите на корпоративното данъчно облагане в Ирландия. Тези описания са представени в съображения 54 — 57.

([12]) В подраздел 2 на раздел 23A на ЗКД 97 преди се предвиждаше: „При спазване на разпоредбите на подраздели 3) и 4), дружество, което е учредено в държавата, се разглежда за целите на данъчните закони и законите за данъчно облагане на капиталовите печалби като местно лице на тази държава“. Подраздел 3) гласи: „подраздел 2) не се прилага за дружество, учредено в държавата, ако дружеството е свързано дружество и а) извършва търговска дейност в държавата; или б) е свързано с дружество, което извършва търговска дейност в държавата“. Раздел 23A беше преразгледан със Закона за финансите от 2013 г. Съгласно новата му версия вече не е възможно дружество, учредено в Ирландия, да не е местно лице за данъчни цели, тъй като дружество, учредено в Ирландия, ще се разглежда като местно лице за данъчни цели, ако то не се разглежда като местно лице за данъчни цели в други данъчни юрисдикции. Раздел 23A в новата си версия се прилага от 1 януари 2015 г. Със Закона за финансите от 2014 г. беше въведено допълнително изменение на раздел 23A, съгласно което всички дружества, учредени в Ирландия, ще се считат за местни лица за данъчни цели в Ирландия, освен когато дружеството е местно лице за данъчни цели в друга юрисдикция по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Това правило също се прилага от 1 януари 2015 г. Въпреки това за дружества, учредени преди 1 януари 2015 г., се прилага преходен период до 31 декември 2020 г.

([13]) Според Apple, и както е прието от ирландската приходна администрация, и двете дружества са управлявани и контролирани централно извън Ирландия.

([14]) С изключение на сингапурския клон на AOE, вж. съображение 111.

([15]) В контекста на изслушванията в Сената на САЩ, Apple посочи, че ASI няма данъчна регистрация нито в Ирландия, нито в САЩ, вж. Доказателства по изслушването за прехвърлянето на печалби в офшорни юрисдикции и част 2 от Американския данъчен кодекс (Apple Inc.) на Постоянната подкомисия по разследванията към Сената на САЩ, 21 май 2013 г., стр. 24.

([16]) Ирландия посочи в точка 12 от своите мнения относно решението за откриване на процедурата, че „всички ключови стратегически бизнес решения по отношение на AOE и ASI са били вземани извън Ирландия и […] двете дружества са били функционално управлявани и контролирани в САЩ“. Вж. също становището на Cooke, което гласи: „По мое мнение е безспорно, въз основа на предоставеното ми фактическо описание на техните операции в Ирландия, че в случаите на ASI и AOE централното управление и контрол идва от Съединените американски щати с управителите на групата майка, които самостоятелно вземат всички стратегически решения за това как ще се провеждат дейностите в Ирландия: например какви договори ще сключват, с кого и при какви условия.“

([17]) Според Apple „*печалбите с източник от Ирландия на един клон се определят чрез позоваване на дейностите, извършвани от този клон*“. Писмо на Apple от 4 май 2015 г., стр. 5.

(54) Що се отнася до ASI, неговият ирландски клон основно отговаря за изпълнението на дейностите по поръчка, продажба и разпространение, свързани с продажбата на продукти на Apple на свързани лица ([18]) и клиенти трети страни в регионите Европа, Близкия изток, Индия и Африка (EMEIA) и Азия и Тихоокеанския басейн (APAC) ([19]). Ключовите функции в рамките на ирландския клон на ASI включват: поръчка на готови изделия на Apple от трети страни и свързани страни производители ([20]); действия по разпространение, свързани с продажбата на продукти на свързани лица в регионите EMEIA и APAC ([21]); дейности по продажбено обслужване и разпространение, свързани с продажбата на продукти на трети страни в цяла EMEIA ([22]); дейности на екипите по продажба и разпространение ([23]), онлайн продажби ([24]); логистични операции ([25]); и управление на AppleCare, звеното за следпродажбено обслужване на клиентите на Apple, което включва отговорност за гаранциите, управление на програмите за ремонт и мрежата за ремонт, включително поддръжка по телефона.

(55) Ирландският клон на ASI също така отговаря за поръчките за покупка, направени от местните дистрибутори на APAC в съответните държави. Много дейности, свързани с разпространението в този регион, се извършват от свързани лица (напр. логистична подкрепа) съгласно договори за услуги с ирландския клон на ASI. В допълнение на това ирландският клон на ASI отговаря за мониторинга на ежедневното управление на рисковете за разпространението, по-специално рисковете, свързани с материалните запаси, гаранциите и кредитния лимит. От 1 януари 2012 г. ирландският клон на ASI също така отговаря и за функциите по локализация на продуктите, които преди това бяха изпълнявани от ирландския клон на AOE.

(56) Що се отнася до AOE, неговият ирландски клон отговаря за производството и сглобяването на специална гама от компютърни продукти в неговите заводи в Ирландия, включително настолни компютри iMac, лаптопи MacBook и други компютърни аксесоари, всички от които се произвеждат за регион EMEIA ([26]). Ирландският клон на AOE доставя всичките си готови продукти на свързани лица. Основните дейности на ирландския клон на AOE включват постоянното изпълнение на процесите, необходими за производството на продукти, процеса на проектиране и конфигурациите на нови продукти. Ключовите функции в рамките на ирландския клон на AOE включват: планиране на производството и графици ([27]); процесен инженеринг ([28]); производство и операции ([29]); осигуряване и контрол на качеството ([30]); и операции по обновяване на оборудването ([31]).

([18]) Свързаните лица се определят за счетоводни цели като лица, които са под крайния контрол на едно и също физическо или юридическо лице, или върху които едно и също физическо или юридическо лице упражнява значително влияние, вж. Международен счетоводен стандарт (МСС) 24.

([19]) EMEIA означава Европа, Близкия Изток, Индия и Африка. APAC означава Азия и Тихоокеанския регион.

([20]) Ирландският клон на ASI купува продукти на Apple от предварително определени производители […]. Ирландският клон на ASI оценява прогнозата за очакваното търсене чрез събиране и анализиране на регионални данни и подаването им към глобалния процес за прогнозиране на търсенето от страната на продажбите, управляван от САЩ.

([21]) Тези свързани лица могат да бъдат местни дружества за разпространение в държавата или местни дружества за продажба на дребно в държавата. Ирландският клон на ASI изпълнява поръчките за покупки, направени от тези свързани лица, и организира дейностите по разпространение за износ или доставка на тези продукти до съответните предприятия.

([22]) Четирите ключови пътя към пазара чрез трети страни са: чрез търговски оператори, оператори на дребно, оператори в сферата на образованието и телефонни оператори (общо наричани „клиенти от различните канали за продажби“). Ирландският клон на ASI сключва договори с други предприятия свързани лица за подпомагане на продажбите, маркетинг и други услуги по поддръжка по отношение на клиентите от различните канала за продажби на местните пазари от регион EMEIA. При основни и поддържащи услуги, предоставяни от предприятия на Apple на местния пазар, ASI сключва договори с търговски партньори от различните канали за продажби и приема и изпълнява поръчки за продажба след оценяване на факторите, включително складова наличност, търсене от страната на продажбите във всички държави и кредитен риск, въз основа на насоките на Apple за целия свят.

([23]) Дейностите по отношение на продажбите на свързани лица и трети страни включват управление на процеса на доставка до клиентите с цел максимизиране на ефективността в рамките на дейностите по разпространение на ирландския клон на ASI, разпределение на продуктите и управление на поръчките, осъществяване на продажбите и управление на ключовите клиенти трети страни за обсъждане на изискванията по поръчките.

([24]) Екипите по продажба и разпространение също са съсредоточени върху преките продажби чрез и от онлайн магазини. Дейностите на екипите по продажба и разпространение по отношение на онлайн магазините включват улесняване на продажбите и процедурата за поръчка от потребителите, малките и средните предприятия и клиентите от сферата на образованието.

([25]) Това включва транспортиране на продукти главно от трети страни производители в Китай до крайните пазари в целия регион EMEIA. Дейностите на звеното по логистика включват управление на изходящите товари с продукти на Apple към клиентите от различните канали за продажби, клиентите на онлайн магазините и свързаните лица. Някои дейности на звеното по логистика се извършват от свързани лица по силата на договори за предоставяне на услуги с ирландския клон на ASI.

([26]) Според *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple] продуктите, произведени от ирландския клон на AOE, представляват само малък процент от общия обем на продажбите на Apple в регион EMEIA.

([27]) Тази функция осигурява дейностите в рамките на производствените потоци, свързани с персонала и процесите, за да се поддържа редовно и ефективно използване на ресурсите, както и очакваното ниво на производството.

([28]) Процесният инженеринг се отнася до управлението, контрола и оптимизацията на процесите в рамките на производствените дейности. Екипът определя и подобрява ефективните процеси за текущи и нови продукти.

([29]) Дейностите включват всички процеси, необходими за превръщане на различните компоненти в крайни продукти в съответствие със стандартите, определени от Apple Inc. в САЩ.

([30]) Функцията за осигуряване на качеството и контрол на качеството включва всички дейности, чрез които ирландският клон на AOE прави преглед на качеството на всички фактори, участващи в производството.

([31]) Това се отнася за продукти, които са били върнати на Apple по различни причини. Ирландският клон на AOE гарантира, че преди един обновен продукт на Apple да бъде повторно продаден, той преминава през процес на обновяване, за да се гарантира, че отговаря на стандартите за качество на Apple.

(57) В допълнение към основните си производствени дейности ирландският клон на AOE също така предоставя съвместни услуги на други дружества от групата Apple Group в регион EMEIA по отношение на финансите (счетоводство, заплати и задължения), информационните системи и технологии и човешките ресурси. Ирландският клон на AOE развива специфичен за Apple процесен и производствен експертен опит ([32]) и периодично използва този експертен опит за подпомагане на трети страни производители и центрове за разпространение на Apple. Ирландският клон на AOE също така отговаря за контрола на ежедневното управление на производствените и складовите рискове. До 1 януари 2012 г. инженерният екип към ирландския клон на AOE също така отговаряше за локализирането на продуктите на Apple за местните пазари и изпълнението на програмите за инженерни тестове, свързани със софтуера и продуктите на Apple (напр. нови версии на софтуера) ([33]). От януари 2012 г. тази функция се извършва от ирландския клон на ASI.

2.1.5. ОПЕРАЦИИТЕ НА ASI В РЕГИОНА EMEIA

(58) ASI продава стоки в региона EMEIA. ASI не е декларирало постоянен обект ([34]) в данъчни юрисдикции от EMEIA, където се продават тези стоки. Продажбите се извършват между клиентите в различните данъчни юрисдикции на държавите членки и ASI (и ADI) през трети страни търговци и през магазините за продажби на дребно и онлайн магазините на Apple. ASI сключва договори за продажба чрез получаване на подписи от упълномощени лица, а служителите на ирландския клон на ASI извършват продажбите и решават проблемите с доставките, както и други проблеми на клиентите ([35]). Продажбите на ASI се извършват с подпис на упълномощен представител ([36]). За илюстрация, [80—85] % от общия размер на приходите на ASI и ADI от продажби на трети страни през 2014 г., както са определени за целите на вътрешната отчетност на Apple ([37]), са били получени от продажби в рамките на Съюза, докато продажбите в целия регион Европа са представлявали [90—95] % от общия размер на приходите от продажби на трети страни, а продажбите в Близкия Изток са представлявали [5—10] % от общия размер на приходите от продажби на трети страни.

2.2. *ОСПОРВАНИТЕ ДАНЪЧНИ СТАНОВИЩА*

2.2.1. ОСПОРВАНИТЕ ДАНЪЧНИ СТАНОВИЩА, ДОКОЛКОТО СЕ ОТНАСЯТ ЗА ASI

(59) През 1991 г. метод за определяне на нетната печалба на ирландския клон на Apple Computer Accessories Ltd. (което по-късно стана „ASI“) беше предложен от Apple и одобрен от ирландската приходна администрация в данъчно становище. Според това данъчно становище нетната печалба, която ще се разпределя за ирландския клон на ASI, ще се изчислява като 12,5 % от всички оперативни разходи на клона ([38]), с изключение на материалите за препродажба.

(60) През 2007 г. ирландската приходна администрация е одобрила изменен метод за определяне на нетната печалба на ирландския клон на ASI в ново данъчно становище. В съответствие с данъчното становище нетната печалба, която се разпределя за ирландския клон на ASI, се изчислява на [10-15] % от оперативните разходи на клона, с изключение на разходите за начисления от филиали на Apple и разходите за материали.

2.2.2. ОСПОРВАНИТЕ ДАНЪЧНИ СТАНОВИЩА, ДОКОЛКОТО СЕ ОТНАСЯТ ЗА AOE

(61) През 1991 г. метод за определяне на нетната печалба на ирландския клон на Apple Computer Ltd. (което по-късно стана „AOE“) е бил предложен от Apple и приет от ирландската приходна администрация в данъчно становище. Според това данъчно становище нетната печалба, приписвана на ирландския клон на AOE, ще се изчислява като 65 % от оперативните разходи на този клон до [60—70] млн. USD и 20 % от неговите оперативни разходи, надвишаващи [60—70] млн. USD. Прилагането на този метод е подлежало на условието, че

([32]) […].
([33]) Една от основните задачи на екипа по локализацията беше да адаптира продуктите и услугите към различните езици, регионални различия и технически изисквания на местните пазари.
([34]) Постоянният обект се отнася за присъствие в дадена юрисдикция, свързано с данъчно облагане.
([35]) Писмо на Ирландия от 15 април 2015 г., приложение, стр. 19.
([36]) *Ad hoc* отчет на PwC, приложение 1 — Клон на Apple Sales International (ASI), стр. 11.
([37]) Писмо на Apple от 22 април 2016 г., стр. 12 и таблица 10.
([38]) Данъчното становище от 1991 г. се отнася за „оперативните разходи“ по отношение на ASI и „експлоатационните разходи“ по отношение на AOE, въпреки че двата термина се отнасят за една и съща категория разходи.

ако общата печалба на ирландския клон на AOE е по-малко от цифрата, получена по тази формула, тази по-малка цифра ще се използва за определяне на нетната печалба на клона. Използваните в метода оперативни разходи са били всички оперативни разходи, направени от ирландския клон на AOE, включително амортизацията, но без материали за препродажба и поделените разходи за нематериални активи, начислени от свързани дружества на Apple. Може да се предяви искане за капиталови отчисления, които не следва да надвишават с [1—10] млн. USD начислената по сметките амортизация ([39]).

(62) През 2007 г. ирландската приходна администрация е одобрила преразгледан метод за определяне на нетната печалба на ирландския клон на AOE в ново данъчно становище. Според метода, одобрен с това данъчно становище, данъчната основа на ирландския клон е била равна на i) [10—15] % от оперативните разходи на клона, с изключение на разходи като разходите от филиали на Apple и разходите за материали, ii) възвръщаемост от интелектуалната собственост (ИС) в размер на [1—5] % от оборота на клона по отношение на натрупаната технология за производствения процес на ирландския клон и iii) удръжка за капиталови отчисления за машини, съоръжения и сгради, които са „изчислени и разрешени по обичайния начин“.

2.2.3. ДОКУМЕНТИ НА РАЗПОЛОЖЕНИЕ НА ИРЛАНДСКАТА ПРИХОДНА АДМИНИСТРАЦИЯ ПРИ ИЗДАВАНЕТО НА ОСПОРВАНИТЕ ДАНЪЧНИ СТАНОВИЩА

(63) Документите, предоставени от Ирландия като представляващи всички съществени елементи в подкрепа на данъчното становище от 1991 г., включваха три писма (от 12 октомври 1990 г., 5 декември 1990 г. и 16 януари 1991 г.) и две факс съобщения (от 2 януари 1991 г. и 24 януари 1991 г.) от [данъчния съветник на Apple] като данъчен съветник на Apple (наричан по-долу: „данъчният съветник на Apple“); една бележка от интервю с дата 30 ноември 1990 г. и една бележка от среща на 3 януари 1991 г., изготвени от ирландската приходна администрация; и писмо на ирландската приходна администрация от 29 януари 1991 г., в което се потвърждава, че писмата от данъчния съветник на Apple отразяват правилно метода за определяне на печалбата, която да се разпределя на ирландските клонове на ASI и AOE, договорен на срещата от 3 януари 1991 г. Този метод е описан в съображения 59 и 61.

(64) Следната извадка е взета от бележката от интервюто, проведено на 30 ноември 1990 г.:

„[Данъчният съветник на Apple] спомена под формата на контекстна информация, че Apple вече е станал най-големият работодател в района на Корк с 1 000 преки служители и 500 лица, ангажирани като подизпълнители. Беше заявено, че дружеството понастоящем разглежда своите глобални операции и желае да установи марж на печалбата за своите ирландски операции. [Данъчният съветник на Apple] представи отчетите, изготвени за ирландския клон за отчетния период, приключващ на 29 септември 1989 г., които показаха нетна печалба от 270 млн. USD при оборот от 751 млн. USD. Беше изтъкнато, че никое регистрирано на фондовата борса ирландско дружество не е реализирало подобен коефициент на нетната печалба. По мнението на [данъчния съветник на Apple] печалбата е получена от три източника — технология, маркетинг и производство. Само производственият елемент се отнася до ирландския клон.

[Ирландската приходна администрация] изтъкна, че в предложената схема от решаващо значение ще бъде нивото на начисляваната такса. [Данъчният съветник на Apple] посочи, че дружеството е готово да приеме печалба от 30—40 млн. USD, като се допусне, че Apple Computer Ltd. ще реализира такава печалба. (Компютърната промишленост е изложена на циклични промени.) Допускайки, че Apple реализира печалба от 100 млн. GBP, ще се приеме, че 30—40 млн. USD (или каквато стойност бъде договорена) ще се приписват на производствената дейност. Въпреки това, ако дружеството претърпи спад и реализира печалби под 30—40 млн. USD, то цялата печалба ще бъде приписана [sic] на производствената дейност. Предложението по същество означава, че всички печалби под тавана от 30—40 млн. USD ще се приписват на производствената дейност.

[Ирландската приходна администрация] поиска от [данъчния съветник на Apple] да посочи дали е имало основа за определяне на стойността от 30—40 млн. USD и той призна, че не е имало научно основание за тази стойност. Въпреки това тази стойност е била от такава величина, че той се е надявал тя да се разглежда като добросъвестно предложение. Тъй като не беше възможно да се изчисли самостоятелно тази стойност, [данъчният съветник на Apple] се зае да извлече данни за действителните разходи, дължащи се на ирландския клон.“

([39]) Вж. факса от 24 януари 1991 г. от [данъчния съветник на Apple] относно капиталовите отчисления.

(65) Следната извадка е взета от бележката от срещата, проведена на 3 януари 1991 г.:

„по мнението на [данъчния съветник на Apple] е било ясно, че дружеството е участвало в трансферно ценообразуване. Отчетите на клона за отчетния период, приключващ на 30 септември 1989 г., показаха нетна печалба от 269 000 000 USD при оборот от 751 000 000 USD. Никое дружество на ирландската фондова борса не се е доближило до постигането на подобен резултат.

Приходната администрация не беше готова с окончателно заключение за това дали дружеството е участвало в трансферно ценообразуване, но беше склонна да обсъди цифра за печалбата за ирландския клон въз основа на процент от действителните разходи, приписвани на ирландския клон.

Предложението преди срещата беше печалбата, разпределяна на ирландския клон, да бъде разходи плюс [30—40] млн. USD и капиталовите отчисления да не надвишават [10—20] млн. USD, като по този начин се получават [20—30] млн. USD за облагане с данък в Ирландия. Въз основа на отчетите за отчетния период, приключващ на 30 септември 1990 г., печалба от [30—40] млн. USD представляваше 46 % от разходите, приписвани на ирландския клон. Беше подчертано, че тази стойност значително надвишава стойността от [10—15] %, която обичайно се приписва на един разходен център, въпреки че с охота беше признато, че стойността от [10—15] % беше без особено значение по отношение на компютърната промишленост. Беше отбелязано, че надбавка в размер на 100 % може да бъде постигната в някои отрасли, и по-специално във фармацевтичната промишленост. Беше признато обаче, че фармацевтичната и компютърната промишленост не са пряко сравними. След допълнителни обсъждания беше договорено, при получаване на задоволителен отговор на въпроса за капиталовите отчисления, да се приеме надбавката от 65 % върху разходите, приписвани на ирландския клон. Освен това беше договорено да се приеме надбавка в размер на 20 % върху разходите над [60—70] млн. USD, за да не се спира разширяването на ирландските операции.

(…) След по-нататъшни обсъждания беше договорено, че капиталовите отчисления ще бъдат преизчислени в ирландски лири ([40]) и обичайната норма на износване ([41]) ще бъде включена за всички години. Освен това беше договорено, че искането на дружеството ще бъде ограничено до сумата от [1—10] млн. USD над сумата, начислена за амортизация в отчетите. Въз основа на плана на разходите, представен за периода, приключващ на 30 септември 1990 г., това би гарантирало, че печалбите, подлежащи на облагане с данък в Ирландия, биха били [30—40] млн. USD.

(…) След това беше обсъден формата на отчетите, които ще се представят. Предложението да се представи план на разходите не беше прието. Беше договорено, че ще бъде изготвен цялостен отчет за приходите и разходите и ще бъдат начислени лицензионни възнаграждения/такса „седалище“ за технологични и маркетингови услуги, предоставяни от групата. В допълнение ще бъдат представени пълните одитирани отчети на дружеството.

(…) По един отделен въпрос [данъчният съветник на Apple] пожела да се постигне споразумение за надбавка за ново дружество, чиито дейности ще се ограничават до осигуряване на суровини в държавата. Надбавка в размер на 10 % беше предложена и след обсъждания беше договорено приемането на надбавка в размер на 12,5 %.“

(66) Писмото от данъчния съветник на Apple от 16 януари 1991 г. съдържа примерен формуляр с отчетни данни на ирландския клон на Apple Computer Ltd. и график с капиталови отчисления на Apple Computer Ltd. за периода 1985—1990 г. Във факс съобщението от 24 януари 1991 г. от данъчния съветник на Apple се потвърждава съгласието на Apple със следната формулировка за капиталови отчисления, която замества формулировката за капиталови отчисления, предоставена преди това от данъчния съветник на Apple в писмото от 16 януари 1991 г.: „Капиталовите отчисления, за които е предявено искане, не надвишават с [1—10] млн. USD начислената по сметките амортизация.“

(67) Документите, предоставени от Ирландия като представляващи всички съществени елементи в подкрепа на данъчното становище от 2007 г., се състоят от писмо от 16 май 2007 г. от данъчния съветник на Apple и писмо от 23 май 2007 г. от ирландската приходна администрация, потвърждаващо нейното одобрение на метода за определяне печалбата, която ще се разпределя на ирландските клонове на ASI и AOE, както е обяснено в писмото от данъчния съветник на Apple. Този метод е описан в съображения 60 и 62. Нито един от двата предоставени документа не предлага обяснение за цифрите „[10—15 %] [от базираните в Ирландия оперативни разходи]/[1—5 %] [от годишния оборот на AOE, който е получен от продукти, произведени в Ирландия]/[10—15 %] [от оперативните разходи на ASI]“, одобрени с това данъчно становище, нито има някаква индикация за това как са получени тези цифри. Писмото на данъчния съветник на Apple съдържа редица

([40]) Добавена бележка под линия: ирландската лира (пунт) се отнася за ирландската валута към момента на становището — ирландския паунд.

([41]) Добавена бележка под линия: износването се отнася за амортизацията на материалните активи.

спецификации относно това как ще се прилага договореният метод. По-специално в него се посочва, за избягване на съмнения, че оперативните разходи на ASI и „*базираните в Ирландия оперативни разходи*“ на AOE изключват всички разходи от филиали на Apple по целия свят, разходите на „*творческия персонал*“, като например разходи за материали, мита, разходи за навло и т.н., еднократни разходи по преструктуриране и капиталови разходи.

(68) Нито един от документите, предоставени в подкрепа на оспорваните данъчни становища, не съдържа нито съвременно изследване на разпределението на печалбата, нито доклад за трансферното ценообразуване.

2.3. *ОПИСАНИЕ НА СЪОТВЕТНАТА НАЦИОНАЛНА ПРАВНА УРЕДБА*

(69) Съгласно раздел 21, параграф 1 от ЗКД 97 корпоративният данък в Ирландия се начислява върху печалбата на дружествата. Съгласно раздел 76, параграф 3 от ЗКД 97, за целите на корпоративния данък, доходът се изчислява и оценката се прави съгласно същите таблици и случаи, които се прилагат за целите на данъка върху дохода, и в съответствие с разпоредбите, приложими за тези таблици и случаи. В Ирландия данъкът върху дохода съгласно кодексите за пряко данъчно облагане се начислява въз основа на поредица от таблици B, Г, Д и Е, а в таблица Г — въз основа на поредица от случаи — I—V. В раздел 12 на ЗКД 97 се предвижда, че „данъкът върху дохода, при спазване на законите за данъка върху доходите, се начислява по отношение на цялата собственост, печалби или капиталови печалби, съответно описани в таблици [B—E], […] и в съответствие с разпоредбите на законите за данъка върху доходите, приложими за тези таблици“ ([42]). В раздел 18 на ЗКД 97 се определя обхватът на отчислението съгласно таблица Г, а в неговия подраздел 2, параграф 2 се посочват случаите и техният обхват. От тези разпоредби следва, че корпоративният данък в Ирландия се начислява върху печалбите (доход и облагаема печалба) на дадено дружество, независимо от източника, при спазване на специфични изключения ([43]).

(70) При определянето на облагаемата данъчна основа за целите на изчисляване на дължимия корпоративен данък се приема корпоративната счетоводна печалба на данъкоплатеца като отправна точка ([44]). Корпоративната счетоводна печалба след това се коригира за данъчни цели чрез предвидени от закона добавки и приспадания от общ характер ([45]), например чрез капиталови отчисления ([46]). Счетоводен период обикновено е периода от 12 месеца, за който дружеството съставя своите отчети ([47]).

(71) Ирландия прилага различна данъчна ставка към прихода от търговска дейност, прихода от нетърговска дейност и капиталовите печалби. В раздел 21 на ЗКД от 1997 г. се определя общата ставка на корпоративния данък от 12,5 % ([48]). Този процент се прилага за прихода ([49]) от нетърговска дейност на дружествата, облагани с данък според случай I от таблица Г. Приходът от нетърговска дейност се облага с 25 % ([50]). Ирландската приходна администрация е предоставила насоки относно класификацията на дейности като търговски в своите „Насоки за свързани с приходите становища относно класификацията на дейностите като търговски“ ([51]). Съгласно този документ с насоки търговските дейности предполагат, че въпросното дружество извършва бизнес дейности, от

([42]) Доходът от таблица B се отнася за печалбите, произтичащи от публични приходи от дивиденти, платими в Ирландия (раздел 17 на ЗКД 97), доходът от таблица Г е разделен на пет случая; i) търговски печалби; ii) печалби от упражняване на професии; iii) необложени с данъци лихви и придобити в чужбина доходи; iv) всякакви други доходи или печалба, които не се облагат по друг начин; v) приходи от наем на земя в Ирландия (раздел 18 на ЗКД 97), таблица Д се отнася за приходи от публични служби, трудови договори, анюитетни плащания и пенсии (раздел 19 на ЗКД 97), а таблица Е се отнася за дивиденти от ирландски дружества (раздел 20 на ЗКД 97).

([43]) Раздел 21, точка 1. Примери за такива специфични изключения са печалбите на чуждестранни дружества, които не могат да се разпределят на даден клон, вж. раздел 25 на ЗКД 97, или повечето разпределения, получени от други местни дружества в Ирландия, вж. раздел 129 на ЗКД 97.

([44]) Раздел 76A на ЗКД от 1997 г. (Закон за консолидация на данъците).

([45]) Например съгласно раздел 81, параграф 2 от ЗКД 97 разходите обикновено се приспадат от данъчната основа, ако не са капиталови и са направени изцяло и изключително за целите на търговията.

([46]) Раздели 307 и 308 на ЗКД 97.

([47]) Раздел 27, параграфи 1 и 2 от ЗКД 97.

([48]) Раздел 18, параграф 1 и член 2, буква а) от ЗКД от 1997 г. във връзка с раздел 21, параграф 1 на ЗКД от 1997 г.

([49]) Раздел 3, параграф 1 описва „търговията“ като включваща „*всяка търговия, производство, начинание или предприятие от естеството на търговията*“.

([50]) Съгласно раздел 21A на ЗКД 97 данъчна ставка в размер на 25 % се прилага за дохода, облагаем съгласно таблица Г, случаи III, IV и V. Тези случаи включват, наред с другото, пасивни приходи като приходи от лихви, лицензионни възнаграждения и наеми.

([51]) Ирландска приходна администрация, Насоки за становища, свързани с приходите, относно класификацията на дейностите като търговски, на разположение на http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html.

които произтичат неговите приходи. Дейностите ще варират в зависимост от естеството на търговията и ще изискват хора с уменията и правомощията, необходими за тяхното осъществяване ([52]). Капиталовите печалби се облагат по ставка от 33 %, с освобождаването на дялови участия за печалби от продажбата на определени дялови участия от 5 % или повече в дружества, които са местни лица за данъчни цели в Съюза или в държави по данъчни спогодби.

(72) Съгласно раздел 26 на ЗКД 97 местните дружества в Ирландия подлежат на облагане с корпоративен данък върху техните глобални печалби и капиталови печалби, с изключение на повечето разпределения, получени от други местни дружества в Ирландия ([53]).

(73) В раздел 25 на ЗКД 97 се определя обхватът на корпоративния данък за чуждестранните дружества. Раздел 25 на ЗКД 97 предвижда, доколкото е уместно, следното:

„(1) Дружество, което не е местно лице за данъчни цели в държавата, не попада в обхвата на облагане с корпоративен данък, освен ако не извършва търговска дейност в държавата чрез клон или представителство, но ако извършва такава дейност, при спазване на предвидените от законите за корпоративно подоходно облагане изключения, подлежи на облагане с корпоративен данък за всички негови облагаеми печалби, независимо от произхода им.

(2) За корпоративни цели облагаемите печалби на дружество, което не е местно лице за данъчни цели на държавата, но извършва търговска дейност в нея чрез клон или представителство, са:

a) всички приходи от търговска дейност, произтичащи пряко или непряко от или чрез клон или представителство, и всеки приход от имущество или права, използвани или държани от или за клон или представителство, но така че този параграф да не включва разпределения, получени от дружества, които са местни лица в държавата, […].“

(74) От тази разпоредба следва, че едно чуждестранно дружество не е в обхвата на корпоративния данък, освен ако не извършва търговска дейност в Ирландия чрез клон или представителство. Когато чуждестранно дружество извършва такава търговска дейност, това дружеството подлежи на облагане с корпоративен данък за ([54]):

— всички търговски приходи, произтичащи пряко или непряко от или чрез клона или представителството,

— всички приходи от имущество или права, използвани или държани от или за клона или представителството, както и

— облагаеми печалби, приписвани на клона или представителството.

(75) Раздел 25 на ЗКД 97 беше предшестван от раздел 8, параграфи 1 и 2 от Закона за корпоративното данъчно облагане от 1967 г., който гласи следното:

„8. (1) Дружество, което няма местно лице за данъчни цели в държавата, не попада в обхвата на облагане с корпоративен данък, освен ако не извършва търговска дейност в държавата чрез клон или представителство, но ако извършва такава дейност, при спазване на предвидените от този закон изключения, подлежи на облагане с корпоративен данък за всички негови облагаеми печалби, независимо от произхода им.

(2) За корпоративни цели облагаемите печалби на дружество, което не е местно лице за данъчни цели в държавата, но извършва търговска дейност в нея чрез клон или представителство, са:

a) всички приходи от търговска дейност, произтичащи пряко или непряко от или чрез клон или представителство (но така че този параграф да не включва разпределения, получени от дружества, които са местни лица за данъчни цели в държавата); […].“

([52]) Насоки за становища, свързани с приходите, относно класификацията на дейностите като търговски, стр. 3.
([53]) Вж. раздел 129 на ЗКД 97.
([54]) Бележки за насоки — Законът за консолидация на данъците от 1997 г. — Законът за финансите, издание от 2014 г. — част 2, страница 24.

(76) Дружествата, които нямат местно лице за данъчни цели в Ирландия и не извършват търговска дейност чрез клон или представителство в Ирландия, подлежат на облагане с данък само върху доходите с източник от Ирландия и върху капиталовите печалби в резултат от продажба на определени ирландски активи (главно ирландска земя) ([55]), при спазване на облекченията съгласно сключени спогодби.

(77) За да се предотврати облагането на едно дружество два пъти за един и същ доход (веднъж с данък върху дохода, веднъж с корпоративен данък), в раздел 21, параграф 2 от ЗКД 97 се предвижда с данък върху дохода да не се облага доходът на дружество, ако дружеството е местно лице за данъчни цели в Ирландия или, в случай на дружество, което не е местно лице за данъчни цели в Ирландия, ако доходът подлежи на облагане с корпоративен данък.

(78) С Раздел 42 на Закона за финансите от 2010 г. част 35A беше включена в ЗКД 97. Според Ирландия това включване е било първият път, когато ирландският данъчен закон официално е признал прилагането на „принципа на сделката между несвързани лица“ като определен в член 9 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР относно доходите и капитала (наричана по-долу: „Примерната данъчна конвенция на ОИСР“) и развит в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации (наричано по-долу: „Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване“). Част 35A се прилага за споразумения, сключени между свързани лица (дружества). Въпреки това, въз основа на определението за „лице“ в ирландското национално данъчно законодателство, всяко споразумение, сключено между централно управление и негов клон, не попада в обхвата на част 35A.

2.4. *НАСОКИ ЗА ТРАНСФЕРНО ЦЕНООБРАЗУВАНЕ И РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ПЕЧАЛБАТА ЗА ПОСТОЯННИ МЕСТА НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ*

2.4.1. РАМКАТА НА ОИСР И ПРИНЦИПЪТ НА ОИСР ЗА СДЕЛКАТА МЕЖДУ НЕСВЪРЗАНИ ЛИЦА

(79) ОИСР е изготвила няколко необвързващи документи с насоки за международното данъчно облагане. Предвид техния необвързващ характер, данъчните администрации на държавите — членки на ОИСР, сред които е и Ирландия ([56]), просто са насърчавани да следват рамката на ОИСР. При все това, рамката на ОИСР служи като отправна точка и оказва ясно изразено въздействие върху данъчните практики на държавите — членки на ОИСР (дори и на държавите, които не са членки). Нещо повече, в редица държави — членки на ОИСР, на документите с насоки, представляващи част от тази рамка, е дадена силата на закон или служат като отправна точка за целите на тълкуването на националното данъчно законодателство. Ето защо, до степента в която Комисията се позовава на рамката на ОИСР в настоящото решение, тя го прави, защото тази рамка е резултат от експертни обсъждания в контекста на ОИСР и описва подробно техники, насочени към преодоляването на общи предизвикателства в международното данъчно облагане.

(80) Както е обяснено в съображение 15 от решението за откриване на процедурата, многонационалните дружества могат да разпределят печалба в рамките на корпоративна група, като използват трансферно ценообразуване между отделни дружества от същата корпоративна група. При трансферното ценообразуване се посочват начисляваните цени при търговски операции между отделните предприятия от една и съща група. Трансферно ценообразуване обаче може да се извършва и в рамките на едно дружество, ако дружеството разполага с постоянен обект в друга юрисдикция. Това изисква разпределение на печалбата на това дружество между неговия постоянен обект и другите части на дружеството.

(81) Примерната данъчна конвенция на ОИСР, която формира основата за множество двустранни данъчни спогодби с участието на държави — членки на ОИСР, и все по-голям брой държави, които не са членки, съдържа разпоредби за трансферното ценообразуване между свързани дружества от групи и за разпределението на печалбата в рамките на едно дружество.

(82) Член 9, параграф 1 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР относно „свързаните предприятия“ предвижда: „В случаите, в които […] между двете [свързани] предприятия в техните търговски или финансови отношения се

([55]) Чуждестранно дружество, което не извършва търговска дейност в държавата чрез клон или представителство, подлежи на облагане с данък върху доходите, произтичащи от източници в държавата. Когато чуждестранно дружество има клон или представителство в държавата, то се облага с данък върху доходите, а не с корпоративен данък върху дохода, който не може да се припише на клона или представителството. Аналогично, данъкът върху капиталовите печалби се налага върху облагаемите печалби на чуждестранно дружество, когато то няма клон или представителство в държавата, или ако има клон или представителство в държавата, когато печалбите не се приписват на клона или представителството.

([56]) Ирландия е член на ОИСР от 17 август 1961 г.

приемат или налагат условия, различни от условията, които биха били приети между независими предприятия, печалбите, които в отсъствието на тези условия биха били реализирани от едно от тези предприятия, но не се реализират поради тези условия, могат да бъдат включени в печалбите на това предприятие и съответно обложени“. Счита се, че в тази разпоредба се определя официалното удостоверение за международни данъчни цели на „принципа на сделката между несвързани лица“ на ОИСР при трансферното ценообразуване между свързани дружества от една и съща група.

(83) Съгласно този принцип данъчните администрации следва да приемат само трансферно ценообразуване между дружества от една и съща група, с което сделките се заплащат така, както ако биха били сключени между независими предприятия, договарящи се в условия, сравними със сделка между несвързани лица. По този начин многонационалните дружества нямат възможност да манипулират трансферните си цени по такъв начин, че възможно най-малка печалба да се разпределя за юрисдикциите, където тази печалба се облага с по-високи данъци, и колкото е възможно по-голяма печалба да се разпределя за юрисдикциите, където тази печалба се облага с по-ниски данъци ([57]). ОИСР предоставя насоки относно прилагането на принципа на сделката между несвързани лица в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, чиято последна версия беше публикувана през 2010 г. (наричано по-долу: „Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г.“) ([58]).

(84) В член 7, параграф 2 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР относно „печалбите на предприятията“ се разглежда разпределението на печалбите в рамките на едно дружество. Той предвижда, че: „[…] печалбите, които се разпределят във всяка договаряща се държава на постоянния обект, […] са печалбите, които би могло да се очаква той да направи, по-специално в своите отношения с други части на предприятието, ако той беше отделно и независимо предприятие, извършващо същата или сходна дейност при същите или сходни условия, като се вземат предвид изпълняваните функции, използваните активи и поеманите рискове от предприятието чрез постоянния обект и чрез другите части на предприятието.“ Насоки за прилагането на член 7 са предоставени в доклада на ОИСР за разпределението на печалбата на постоянни обекти, чиято последна версия беше публикувана през 2010 г. (наричан по-долу: „Докладът на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г.“) ([59]).

(85) В доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г. се описват затрудненията при разпределяне на печалбата в рамките на едно дружество в сравнение с разпределянето на печалбата между две юридически независими дружества. Между две юридически независими дружества определянето на това кое дружество притежава активите и кое дружество носи риска в отношенията между тях става чрез правно обвързващи договори или други удостоверими правни договорености. Такъв е и случаят, когато две отделни дружества са част от една и съща корпоративна група, стига договорите и споразуменията да отразяват съответната действителност. За разлика от това, фактът, че постоянният обект не представлява правно образувание отделно от дружеството, към което принадлежи, означава че между различните части на едно и също дружество не съществува отделна част на дружеството, за която би могло да се каже, че законно „притежава“ активите, поема рисковете и притежава капитала или договорите с отделни дружества ([60]). За преодоляване на това различие в Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г. се определя общ подход към разпределянето на печалбите за постоянни места на стопанска дейност на чуждестранни дружества. Той е известен като „разрешения подход на ОИСР“. При този подход на постоянния обект се разпределят тези печалби, които постоянният обект би реализирал на принципа на сделката между несвързани лица, ако беше „обособено и самостоятелно“ предприятие, извършващо същите или сходни дейности при същите или сходни условия, като се вземат предвид изпълняваните функции, използваните активи и поеманите рискове от чуждестранното дружество чрез постоянния обект и чрез другите части на това дружество, както е посочено в член 7, параграф 2 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР.

2.4.2. РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ПЕЧАЛБАТА МЕЖДУ КЛОНОВЕТЕ ВЪЗ ОСНОВА НА ЗНАЧИМИТЕ ЧОВЕШКИ ФУНКЦИИ В ДВУСТЕПЕННИЯ РАЗРЕШЕН ПОДХОД НА ОИСР

(86) В доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г. се описва разрешеният подход на ОИСР към прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, определен в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване в контекста на разпределянето на печалба за постоянния обект. Съгласно Ръководството на ОИСР

([57]) Данъчните администрации и законодателите са наясно с този проблем и данъчното законодателство по принцип дава възможност на данъчните администрации да коригират данъчните декларации на интегрираните дружества, които не прилагат коректно трансферното ценообразуване, чрез цени за заместване, които съответстват с достоверна приблизителност на тези, одобрени от независими предприятия, договарящи се при условия, сравними със сделка между несвързани лица.

([58]) Вж. *Ръководство по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации*, ОИСР, 22 юли 2010 г. По-ранна версия на тези насоки беше одобрена от Съвета на ОИСР на 13 юли 1995 г. (наричани по-долу: „Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 1995 г.“).

([59]) Вж. *Доклада за разпределение на печалбата на постоянни обекти от 2010 г.*, одобрен от Съвета на ОИСР на 22 юли 2010 г.

([60]) Точка 14, раздел B-3, подточка i), стр. 14 от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г.

по трансферно ценообразуване разпределението на печалбата между свързани дружества зависи от изпълняваните функции, поеманите рискове и активите, използвани от всяко дружество ([61]). За разпределението на приходите между едно дружество и неговия постоянния обект, разрешеният подход на ОИСР допълва функционалния анализ от член 9, параграф 1 от Примерната конвенция на ОИСР чрез първа стъпка за отразяване на факта, че от правна гледна точка активите, рисковете, капиталът и правата и задълженията, произтичащи от сделки между различните части на едно и също дружество, принадлежат на дружеството като цяло, а не на някоя част от дружеството, и че няма никакви сделки между правно обособени дружества, принадлежащи към същата корпоративна група ([62]).

(87) Разрешеният подход на ОИСР по този начин се състои от двустепенен анализ, според който доходът се разпределя на постоянен обект.

(88) Първата стъпка при този подход е да се възприеме хипотезата за постоянния обект, функциониращ като отделно и независимо дружество, „осъществяващо същите или сходни дейности при същите или сходни условия, като се вземат предвид изпълняваните дейности, използваните активи и рисковете, които дружеството поема чрез постоянния обект и чрез останалите части на дружеството“ ([63]). Именно в този контекст е въведено понятието „значими човешки функции“. В рамките на първата стъпка съгласно разрешения подход на ОИСР на постоянния обект се разпределя икономическата собственост на активите, за които значимите функции от значение за икономическата собственост на активите се изпълняват от хората в постоянния обект, и също така на постоянния обект се разпределят тези рискове, за които значимите функции от значение за поемането и/или управлението (след прехвърлянето) на рисковете се изпълняват от хората в постоянния обект ([64]).

(89) В рамките на втората стъпка от разрешения подход на ОИСР Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване се прилага по аналогия към взаимоотношенията на постоянния обект с други части на дружеството, за да се гарантира, че изпълнението на всички негови функции по отношение на тези взаимоотношения е възнаградено в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица ([65]).

2.4.3. СЪОБРАЖЕНИЯ ПО ОТНОШЕНИЕ ПРИЛАГАНЕТО НА РАЗРЕШЕНИЯ ПОДХОД НА ОИСР СПРЯМО НЕМАТЕРИАЛНИТЕ АКТИВИ

(90) Раздел D-2, точка iii), буква в) от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г. се отнася за разпределение на нематериални активи за постоянните места на стопанска дейност. По отношение на самостоятелно разработените маркетингови нематериални активи, в точка 86 от доклада се посочва, че в зависимост от модела на бизнес организация на предприятията „активното вземане на решения и управление често могат да бъдат възлагани на различни звена в цялото предприятие. Възниква въпросът дали е вероятно ситуацията да е същата и по отношение на развитието на нематериални активи или дали е по-вероятно значимите човешки функции, свързани с определянето на икономическата собственост на нематериалните активи, да се извършват на високо стратегическо ниво от висшето ръководство или чрез комбинация от централизирани и децентрализирани функции за вземане на решения“. В точка 87 се обяснява, че „няма категорични доказателства, че процесът на вземане на решения за развитието на нематериални активи обикновено е централизиран, особено предвид факта, че акцентът при определяне на значимите човешки функции, свързани с определянето на икономическата собственост, пада върху активното вземане на решения и управление, а не просто върху това да се каже „да“ или „не“ на дадено предложение. Това предполага, че както и при финансовите активи икономическата собственост често може да се определя от функциите, изпълнявани под стратегическото ниво на висшето ръководство. Това е нивото, на което се извършва активното управление на програма за развитие на нематериален актив, където се проявява способността за активно управление на рисковете, присъщи на такава програма.“

([61]) Параграф 1.42 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г. гласи: „При сделки между две независими предприятия, възнаграждението обикновено отразява функциите, които всяко от предприятията изпълнява (като се отчитат използваните активи и поетите рискове). Ето защо при определянето на това дали контролирани и неконтролирани сделки или предприятия са сравними е необходим функционален анализ. Този функционален анализ цели да идентифицира и сравни икономически значимите дейности и поетите отговорности, използваните активи и рисковете, поети от страните по сделките.“ Вж. точка 1.20 на Насоките за трансферно ценообразуване от 1995 г.: „при взаимоотношенията между две независими предприятия компенсацията обикновено отразява функциите, които изпълнява всяко предприятие (като се вземат предвид предвид използваните активи и поетите рискове). Ето защо при определянето на това дали контролирани и неконтролирани сделки или предприятия са сравними е необходимо сравнение на функциите, изпълнявани от страните. Това сравнение се основава на функционален анализ, който цели да идентифицира и сравни икономически значимите дейности и отговорностите, които са поети или ще бъдат поети от независимите и свързаните предприятия.“ (Курсивът е добавен от автора.)

([62]) Точка 15, раздел B-3, подточка i), стр. 14 от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г.

([63]) Точка 13, раздел B-3, подточка i), стр. 14 от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г.

([64]) Точка 15, раздел B-3, подточка i), стр. 14 от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г.

([65]) Точка 17, раздел B-3, подточка i), стр. 14 от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г.

(91) По отношение на придобитите търговски нематериални активи в точка 94 от раздел D-2, подточка iii), буква в), подточка (3)A(ii) се обяснява, че „точно както и при самостоятелно разработените нематериални активи, основният въпрос при определяне на икономическата собственост на придобитите нематериални активи е къде в предприятието се извършват значимите човешки функции, свързани с активното вземане на решения за поемането и управлението на рисковете“ ([66]).

2.4.4. РЪКОВОДСТВОТО НА ОИСР ПО ТРАНСФЕРНО ЦЕНООБРАЗУВАНЕ

(92) В Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване се описват пет метода за приблизително транзакционно ценообразуване на сделката между несвързани лица и на разпределението на печалбите между предприятията от една група: i) методът на сравнимите неконтролирани цени (наричан по-долу „СНЦ“); ii) методът на превишените разходи; iii) методът на цената за препродажба; iv) методът на нетния марж по сделката (наричан по-долу „МНМС“) и v) транзакционният метод на разделяне на печалбата. С Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване се установява разграничение между традиционните методи, основани на сделките (първите три метода), и транзакционните методи, основани на печалбите (последните два метода). В Ръководството се изразява предпочитание към традиционните методи, основани на сделките, като например СНЦ, пред транзакционните методи, основани на печалбите, като например МНМС, като средство да се установи дали трансферното ценообразуване е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица ([67]). В Ръководството също така се обяснява, че многонационалните корпорации си запазват свободата да прилагат методи, които не са описани в това ръководство, за да определят трансферни цени, при условие че тези цени отговарят на принципа на сделката между несвързани лица.

(93) В оспорваните данъчни становища се одобрява разпределение на печалбата за ASI и AOE на основата на едностранни методи за разпределение на печалбата, които по начина си на прилагане наподобяват МНМС, както е описан в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване. МНМС е един от „непреките методи“ за приблизително транзакционно ценообразуване на сделката между несвързани лица и на разпределението на печалбите между предприятията от една група. МНМС може да бъде противопоставен на метода на СНЦ, който е „директен метод“, при който се сравнява цената за прехвърляне на имущество или услуги в една контролирана сделка (т.е. сделка между две предприятия, които са свързани помежду си лица) с цената за прехвърляне на имущество или услуги в една сравнима неконтролирана сделка (т.е. сделка между предприятия, които са независими едно от друго), което се извършва при сравними обстоятелства. При МНМС се получава печалба, близка до тази при сделка между несвързани лица за цяла дейност, а не за определени сделки. При този метод не се цели да се определи цената на продаваните стоки, а се изчислява печалбата, която независими дружества биха могли да реализират от дадена дейност, като например дейността „продажба на стоки“. Това става, като се приеме основа („показател за ниво на печалбата“), например разходи, оборот или инвестиции в дълготрайни активи, и се приложи спрямо нея коефициент на печалба, отговарящ на коефициента, наблюдаван при сравними неконтролирани сделки.

(94) Използването на МНМС като едностранен метод за трансферно ценообразуване — т.е. разглеждането на рентабилността само на едната страна по контролираните сделки — често е оправдано въз основа на параграф 3.18 на Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г., съгласно който „проверяваната страна“, т.е. страната по сделката, за която се проверява даден финансов показател (надценка върху разходите, брутен марж или показател за нетна печалба), по принцип следва да бъде дружеството, което изпълнява по-малко сложната функция ([68]). По-специално в случаите, когато една от страните по контролирана сделка притежава интелектуална

([66]) По отношение на маркирането на нематериални активи, в точка 97 от раздел D-2, точка iii), буква в), подточка (3)A(ii) от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г. се посочва, че „основните принципи по отношение на маркетингови нематериални активи са същите като за търговски нематериални активи.“

([67]) Параграф 2.3 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г. предвижда: „В резултат на това, като се вземат предвид критериите, описани в параграф 2.2, когато с еднаква степен на надеждност могат да се приложат традиционен метод, основан на сделките, и транзакционен метод, основан на печалбите, традиционният метод, основан на сделките, е за предпочитане пред транзакционния метод, основан на печалбите.“ В параграф 3.49 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 1995 г. се предвижда: „Традиционните методи, основани на сделките, са за предпочитане пред транзакционните методи, основани на печалбите, като средство за определяне на това дали дадена трансферна цена е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, т.е. дали има специално условие, влияещо на нивото на печалбите между свързани предприятия. До момента практическият опит показа, че в повечето случаи е възможно да се прилагат традиционни методи, основани на сделките.“

([68]) По-подробно, в параграф 3.18 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г. се предвижда следната препоръка: „Когато се прилага методът на превишените разходи, методът на цената за препродажба или методът на нетния марж по сделката, описани в глава II, е необходимо да се избере страна по сделката, за която се изпитва даден финансов показател (надбавка върху разходите, брутен марж или показател за нетна печалба). Изборът на проверявана страна следва да бъде съвместим с функционалния анализ на сделката. Като общо правило проверяваната страна е тази, за която даден метод на трансферно ценообразуване може да се приложи по най-надежден начин, и за която могат да бъдат открити най-надеждните пазарни аналози, т.е. най-често тя би била страната с по-малко сложен функционален анализ.“ Параграф 3.43 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 1995 г. съдържа сравнително описание.

собственост, за която тя предоставя лицензи на своя контрагент, за да изпълнява функции като производство или разпространение, данъчните съветници често се позовават на сложността на въпроса за определяне на възвръщаемост от тази интелектуална собственост за определяне на контрагента като страната с не толкова сложна функция, определяне на възвръщаемост за функциите, изпълнявани от този контрагент, и разпределяне на цялата му печалба, останала след приспадането на тази възвръщаемост, т.е. цялата „остатъчна печалба“ на страната, която притежава интелектуалната собственост, като лицензионни възнаграждения за използването на тази интелектуална собственост.

2.5. *ДОПЪЛНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ, ПРЕДОСТАВЕНА ОТ ИРЛАНДИЯ В ОТГОВОР НА РЕШЕНИЕТО ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА И В ХОДА НА ОФИЦИАЛНОТО РАЗСЛЕДВАНЕ*

(95) В решението си за откриване на процедурата Комисията поиска от Ирландия да предостави цялата информация, която може да бъде полезна за оценка на оспорваните данъчни становища ([69]). По-специално Комисията поиска от Ирландия да предостави финансовите сметки на ASI и AOE за периода 2004—2013 г., броят на служителите в еквивалент на пълно работно време (наричан по-долу: „ЕПРВ“) на ASI и на AOE през същия период (всеки край на отчетен период), ЕПРВ на ирландските клонове на ASI и AOE, както и информация за споразуменията за подялба на разходите, по които ASI и AOE са страни. Комисията също така поиска от Ирландия да посочи размера на пасивните приходи, получени от ASI, в отчета за приходите и разходите, както и да посочи дали тези пасивни приходи са с произход от Ирландия.

2.5.1. ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ ЗА ASI И AOE

(96) Доходите и на двете дружествата са класифицирани в техните отчети като произтичащи от продажбата на продукти, както се вижда от извадките на фигура 2 и фигура 3. Тези отчети показват, че оборотът представлява нетните продажби на клиентите. В отчетите и на ASI, и на AOE се посочва (например за 2006 и 2007 г.), че „нетните продажби се състоят основно от приходи от продажбата на продукти (хардуер, софтуер и периферни устройства), както и договори за удължена гаранция и поддръжка“. Що се отнася до ASI, с изключение на оборота и сравнително малки суми от лихви, то не отчита никакви други значими видове доходи. По-специално ASI не изглежда да отчита никакъв доход от лицензионни възнаграждения. Що се отнася до AOE, в допълнение към оборота и сравнително малки суми от лихви, то отчита големи суми от дивиденти, платени от ASI на AOE за някои отчетни периоди.

Фигура 2

Извлечение от отчетите на ASI за 2007 г.

Apple Sales International

Отчет за счетоводната политика *(продължение)*
за годината, приключваща на 29 септември 2007 г.

Признаване на приходи

Нетните продажби се състоят основно от приходи от продажбата на продукти (хардуер, софтуер и периферни устройства), както и договори за удължена гаранция и поддръжка. Дружеството признава приходите съгласно приложимите счетоводни стандарти.

([69]) Вж. оперативната част на решението за откриване на процедурата (раздел 4).

Фигура 3

Извлечение от отчетите на AOE за 2006 г.

Apple Operations Europe

Отчет за счетоводната политика *(продължение)*
за годината, приключваща на 30 септември 2006 г.

Признаване на приходи

Нетните продажби се състоят основно от приходи от продажбата на продукти (хардуер, софтуер и периферни устройства), както и договори за удължена гаранция и поддръжка. Дружеството признава приходите съгласно приложимите счетоводни стандарти.

(97) Избрана финансова информация, предоставена от Ирландия, е представена в таблица 1 за ASI и в таблица 2 за AOE.

Таблица 1

Финансова информация на ASI (в млн. USD)

Година	Оборот на ASI	Печалба преди данъчно облагане	От които приходи от лихви и инвестиции, нето от лихвени плащания	Данъци, обявени в задължителните отчети
2003 г.	1 682	165	14	2,1
2004 г.	2 223	268	12	2,1
2005 г.	4 068	725	27	3,9
2006 г.	5 626	1 180	54	6,5
2007 г.	6 951	1 844	122	8,9
2008 г.	10 378	3 127	145	14,9
2009 г.	15 404	5 662	92	3,7
2010 г.	28 680	12 140	127	7
2011 г.	47 281	22 134	64	9,9
2012 г.	[63 000 — 63 500]	[35 000 — 35 500]	[300 — 400]	[1 — 10]
2013 г.	[62 500 — 63 000]	[26 500 — 27 000]	[1 000 — 1 500]	[1 — 10]
2014 г.	[67 500 — 68 000]	[24 500 — 25 000]	[900 — 1 000]	[1 — 10]

Таблица 2

Финансова информация за AOE (в млн. USD)

Година	Оборот на AOE	Печалба преди данъчно облагане	От които приходи от лихви и инвестиции, нето от лихвени плащания	Данъци, обявени в задължителните отчети
2003 г.	350	11	27,7	7,5
2004 г.	417	25	14,1	2,5

Година	Оборот на AOE	Печалба преди данъчно облагане	От които приходи от лихви и инвестиции, нето от лихвени плащания	Данъци, обявени в задължителните отчети
2005 г.	446	69	20,2	2,9
2006 г.	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007 г.	465	109	63,6	2,0
2008 г.	412 ([1])	53	61,9	2,1
2009 г.	358	105	45,7	1,8
2010 г.	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011 г.	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012 г.	[400 — 500]	[14 500 — 15 000] (*)	[1 — 10]	[1 — 10]
2013 г.	[400 — 500]	[5 000 — 5 500] (*)	([1-10])	[1 — 10]
2014 г.	[500 — 600]	[2 000 — 2 500] (*)	[10 — 20]	[1 — 10]

(*) Оповестяване: включва през 2006 г. дивидент в размер на 1 250 млн. USD, платени от ASI на AOE и от AOE на AOI, през 2010, 2011, 2012, 2013 и 2014 г., приходите от предприятия от групата са възлизали на стойност съответно 6 575 млн. USD, 6 253 млн. USD, [14 500 — 15 000] млн. USD, [5 000 — 5 500] млн. USD и [1 500 — 2 000] млн. USD.

([1]) Данните за оборота през 2008 г. бяха декларирани наново и променени от оборот 116 696 USD и стойност на продадените стоки (19 587 USD) на оборот 411 802 USD и стойност на продадените стоки (314 693 USD).

(98) Финансовата информация, представена в таблици 1 и 2, се основава на задължителните дружествени отчети на ASI и AOE, подадени в Ирландия. ASI и AOE подават пълни отчети за дружеството в Ирландия, тъй като са учредени в Ирландия. Комисията поиска от Ирландия ([70]) да разясни дали има отделни отчети за седалищата на ASI и AOE и техните съответни ирландски клонове, и ако да, да предостави тези отделни отчети. Ирландия посочи, че финансовите отчети за ASI и AOE отговарят на задължителните счетоводни изисквания съгласно ирландското законодателство и че ирландското законодателство не изисква от ASI и AOE да подготвят отделни отчети за техните ирландски клонове.

(99) Данъкът, деклариран от ASI в задължителните отчети, се състои предимно от данъка, дължим на Ирландия върху печалбата на неговите ирландски клонове, определен в съответствие с методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища ([71]), тъй като ASI не е считало, че има облагаемо присъствие в други данъчни юрисдикции. Въпреки това, след оценки от данъчните администрации на […] и Италия, беше счетено, че ASI подлежи на данъчно облагане в тези две юрисдикции. За годините 2013 и 2014 г. ASI подлежеше на облагане с данък при източника в […], тъй като […] данъчна администрация определи такса, платена от […] дружество на Apple в полза на ASI като лицензионни възнаграждения и обложи това плащане с данък при източника ([72]). За годините 2009—2012 г. за ASI е възникнало задължение за плащане на корпоративен данък в Италия след оценка от италианската данъчна администрация, която е определила, че ASI е имало облагаемо присъствие в Италия през този период ([73]). Що се отнася до данъка, деклариран от AOE в задължителните му отчети, това дружество е имало клон в Сингапур и е било обект на облагане с корпоративен данък в Сингапур за годините 2009, 2010 и 2011 ([74]).

([70]) Вж. писмо на Комисията от 11 ноември 2015 г., съображение 27.

([71]) Данъкът, за който ASI е имало задължение към ирландската приходна администрация, е бил определен в евро и е възлизал на около 4,8 млн. EUR през 2009 г., 4,8 млн. EUR през 2010 г., 7,3 млн. EUR през 2011 г., [1-10] млн. EUR през 2012 г., [0,7-0,8] млн. EUR през 2013 г. и [0,9-1] млн. EUR през 2014 г., вж. писмо на Apple от 22 април 2016 г., стр. 8—9.

([72]) В размер на около […] и […] съответно за 2013 и 2014 г., вж. писмо на Apple от 22 април 2016 г., стр. 10.

([73]) Полученото задължение на ASI за корпоративен подоходен данък в Италия е възлизало на около [20-30] млн. EUR през 2009 г., [40-50] млн. EUR през 2010 г., [50-60] млн. EUR през 2011 г. и [30-40] млн. EUR през 2012 г., вж. писмо на Apple от 22 април 2016 г., стр. 10. Въпреки това тези суми не са посочени в отчетите на ASI, представени в Table 1, тъй като отчетите са били издадени преди оценката от италианските данъчни органи. Ирландия не е информирала Комисията за преизчисляване на отчетите на ASI до момента.

([74]) Задължението за корпоративен подоходен данък на AOE в Сингапур в възлизало на 42 136 SGD, 1 810 SGD и 535 SGD съответно за 2009, 2010 и 2011 г., вж. писмо на Apple от 22 април 2016 г., стр. 10.

(100) Ирландия също така предостави компонента на приходите от лихви, представен в задължителните отчети на ASI и AOE, който се отнася за имущество на съответните ирландски клонове на двете дружества ([75]). Ирландия представи разбивка на приходите от лихви на ASI, разделени на „лихви, платени във финансовата сметка на ASI“ и „лихви от имущество“. Например, през 2012 г. платените лихви във финансовите отчети на ASI са били [500-600] млн. USD, а приходите от лихви от имущество на клона са били [1-10] млн. USD. В писмото си от 15 април 2015 г. Ирландия посочи, че лихвите, които се приписват на ирландския клон на ASI и ирландския клон на AOE, са получени по отделни банкови сметки или фондове. Ежедневните операции по тези банкови сметки се контролират от финансисти и касиери, установени в Корк, Ирландия ([76]).

(101) В оспорваните данъчни становища облагаемата печалба на ирландския клон на ASI се определя чрез позоваване на оперативните разходи. Отделни счетоводни документи за оперативните разходи на клона обаче не са на разположение, тъй като отделни отчети никога не са били предоставени от Apple на Ирландия. Подробности за оперативните разходи на ASI като цяло за годините 2011 и 2012, докладвани в задължителните отчети на ASI, са представени на фигура 4 за илюстрация.

Фигура 4

Оперативни разходи на ASI в годишния доклад за 2012 г.

Оперативни разходи	2012 г. хил. USD	2011 г. хил. USD
Разходи за маркетинг, продажби и разпространение	[400 000 — 500 000]	604 888
Административни разходи	[100 000 — 200 000]	139 870
Научноизследователска и развойна дейност	[1 500 000 — 2 000 000]	1 538 036

(102) В оспорваните данъчни становища облагаемата печалба на ирландския клон на AOE се определя чрез позоваване на оперативните разходи. Цялостният отчет за приходите и разходите на AOE за 2011 и 2012 г. е представен на фигура 5 с илюстративна цел.

Фигура 5

Отчет за приходите и разходите на AOE в годишния доклад за 2012 г.

Отчет за приходите и разходите

за годината, приключила на 29 септември 2012 г.

	Забележка	**2012 г.** **хил. USD**	2011 г. хил. USD
Оборот — продължаващи дейности	*1*	**[400 000 — 500 000]**	518 505
Себестойност на продажбите		**[(300 000 — 400 000)]**	(426 594)
Брутна печалба		**[90 000 — 100 000]**	91 911
Оперативни разходи	*2*	**[(10 000 — 20 000)]**	(42 654)
Оперативна печалба — продължаващи дейности		**[70 000 — 80 000]**	49 257

([75]) Този елемент възлиза на [20-30] хил. USD за AOE през периода 2003—2013 г., вж. писмо на Ирландия от 15 април 2015 г., стр. 4. По отношение на ASI този компонент на приходите от лихви от имущество на ирландския клон възлиза на [70-80] млн. USD за периода 2003—2013 г., вж. писмо на Ирландия от 15 април 2015 г., стр. 2 и мненията на Ирландия относно решението за откриване на процедурата от 5 септември 2014 г., папка 3. Съответните суми за 2014 г. все още не са определени според Ирландия към датата на нейното писмо от 15 април 2015 г.

([76]) Писмо на Ирландия от 15 април 2015 г., стр. 3.

		2012 г.	2011 г.
	Забележка	**хил. USD**	хил. USD
Приходи от предприятия от групата		**[14 500 000–15 000 000]**	6 252 591
Вземания по лихви и други подобни доходи	*3*	**[1 000 — 10 000]**	122
Дължими лихви и подобни разходи	*4*	**[(30 — 40)]**	(2 505)
Суми на отписани финансови активи	*11*	**[(50 — 60)]**	—
Печалба от обичайни дейности преди данъчно облагане	*5 — 8*	**[14 500 000 — 15 000 000]**	6 299 465
Данък върху печалбата от обичайни дейности	*9*	**[(1 000 — 10 000)]**	(2 966)
Печалба за финансовата година		**[14 500 000–15 000 000]**	6 296 499

(103) По отношение на задължението на дружествата за корпоративен данък в Ирландия, финансовите отчети на ASI и AOE се позовават на „*по-ниска от стандартната данъчна ставка в Ирландия*“ за периодите до 2007 г. Извадката от заверените отчети на ASI съгласно неговия годишен доклад за 2007 г. е представена на фигура 6.

Фигура 6

Извадка от годишния доклад на ASI за периода 2007 г.

Данък върху печалбата от обичайни дейности

Текущите данъчни плащания са по-ниски от стандартната данъчна ставка в Ирландия. Разликите се обясняват, както следва:

	2007 г.	2006 г.
	хил. USD	хил. USD
Печалба от обичайни дейности преди данъчно облагане	**1 843 933**	1 179 637
Текущи данъчна ставка от 12,5 % (*2006 г.*: 12,5 %)	**230 492**	147 455
Ефекти от:		
Приходи от лихви, обложени с по-висока ставка (25 %)	**2 485**	1 610
Корекция на данъчните задължения по отношение на предишни периоди	—	(131)
Доход, обложен с по-ниски ставки	**(224 049)**	(142 450)
Общо текущо данъчно задължение	**8 928**	6 484

(104) В периодите след 2007 г. данъчното задължение на дружествата е представено във финансовите отчети, като изчислено чрез прилагане на данъчна ставка в размер на [1-5] %. Данъчната ставка е описана в тези отчети като „средната данъчна ставка за всички юрисдикции, в които [AOE] осъществява дейност“. Извадката от заверените отчети на ASI съгласно неговия годишен доклад за 2012 г. е представена на фигура 7.

Фигура 7

Извадка от годишния доклад на ASI за периода 2012 г.

Данък върху печалбата от обичайни дейности

Дружеството няма регистрация за данъчни цели в никоя юрисдикция. То извършва дейности в различни държави. Средната данъчна ставка за всички юрисдикции, в които то извършва дейност е приблизително [1-5] %.

	2012 г.	2011 г.
	хил. USD	хил. USD
Печалба от обичайни дейности преди данъчно облагане	**[35 000 000–35 500 000]**	[22 000 000–22 500 000]
Данъчна ставка [1-5] %	**[1 000 000 — 1 500 000]**	[800 000 — 900 000]
Ефекти от:		
Приходи от лихви, обложени с по-висока ставка (25 %)	**[600 — 700]**	620
Доход, обложен с (по-ниски)/по-високи ставки	**[(1 000 000–1 500 000)]**	(876 117)
Общо текущо данъчно задължение	**[1 000 — 10 000]**	9 862

(105) Данъците, ефективно дължими от ASI в Ирландия според неговите данъчни декларации за периода от 25 септември 2011 г. до 24 септември 2012 г., възлизат на [1-10] млн. EUR за приходите от търговска дейност (съответният доход от търговска дейност възлиза на [30-40] млн. EUR), към които е добавен данък върху приходите от лихви в размер на [0,6-0,7] млн. EUR, в резултат на което се получава данъчно задължение в размер на [1-10] млн. EUR ([77]). За същия период данъците, ефективно дължими от AOE в Ирландия, са били [1-10] млн. EUR за приходите от търговска дейност (съответстващи на търговски приходи от [10-20] млн. EUR), към които е добавено търговско облекчение при източника, в резултат на което данъчното задължение е станало [1-10] млн. EUR.

(106) Ирландия посочи, че средствата, определени в превишение на нуждите от работен капитал на ASI и AOE, се прехвърлят по банковите сметки и инвестиционните фондове на ASI и AOE извън Ирландия, които се поддържат, управляват и контролират в САЩ.

(107) По отношение на банковите сметки на ASI, използвани за събиране на постъпленията от продажби на клиентите в регион EMEIA, Ирландия посочи, че паричните потоци се различават в зависимост от това дали клиентът е партньор от канал за продажби, потребител на онлайн магазин на Apple или продажбата е извършена в магазин на дребно на Apple. Ако клиентът е партньор от канал за продажби ([78]), Apple получава парични средства или чрез банков превод, или чрез директен дебит по банкова сметка на ASI в местната юрисдикция на клиента, или в обща банкова сметка на ASI в САЩ или Европа, по която се получават средствата от продажбите в няколко държави. Въпреки това, според общия преглед, представен от Ирландия относно местоположението на банковите сметки на ASI, считано от март 2009 г. никоя банкова сметка за събиране на приходи от продажби от регион EMEIA не се е намирала в САЩ, а считано от март 2012 г. само постъпления от продажби в Исландия, Русия и Турция и части от Близкия изток и Африка са събирани в банкови сметки, намиращи се в САЩ. Всички други постъпления от продажби се събират в банкови сметки, намиращи се в Европа. Ирландия също така посочи, че финансовата група на Apple за EMEIA, която се състои от три установени в Ирландия лица, периодично групира паричните средства, държани в местните сметки в регион EMEIA, в „концентрирани сметки“, водени на името на ASI. Според Ирландия тези сметки се намират в Обединеното Кралство, САЩ и Швейцария.

(108) По отношение на инвестиционните фондове, според предоставената от Apple информация, дружеството, предоставящо управление на паричните средства и инвестиционни услуги на ASI и AOE, въз основа на сключени с ASI и AOE споразумения за услуги по управление на инвестиции, е Braeburn Capital Inc. (наричано по-долу

([77]) Малки различия могат да се наблюдават между данъка съгласно отчетите, представени в Table 1 и Table 2, и в данъчните декларации, които може да се дължат на колебанията във валутните курсове или на разлики в отчетните периоди.

([78]) Apple определя партньорите от канали за продажби като трети страни дистрибутори и търговци на дребно, които купуват продукти на Apple за последваща препродажба.

„Braeburn“), дружество със седалище в САЩ. Услугите включват инвестиции и управление на парични средства […]. По време на срещата на съвета на директорите на ASI и AOE на 24 юли 2006 г. беше решено да се задържи Braeburn с цел да подпомага на ASI и AOE при управлението на техните парични резерви ([79]). Според Ирландия всички приходи, произтичащи от тези инвестиции, са с източник извън Ирландия и съответно лихвите по тези инвестиции не подлежат на данъчно облагане в Ирландия.

2.5.2. ИНФОРМАЦИЯ ЗА СЛУЖИТЕЛИТЕ НА ASI И AOE

(109) В своя отговор на решението за откриване на процедурата Ирландия посочи, че до 31 декември 2011 г. всички служители на Apple в Ирландия са били официално наети от AOE, като ирландският клон на AOE е работил само с една ведомост за заплати в Ирландия. Според Ирландия такива договорености не са рядкост в Ирландия за групи. Действал е механизъм за обратно начисляване, при който разходите за служителите на AOE, работещи по дейности на ирландския клон на ASI, са били разпределяни на този клон на месечна основа. От 1 януари 2012 г. е имало реорганизация на договорености по отношение на служителите, така че служителите са били пряко наемани от предприятието, по дейностите на чийто ирландски клон са работили.

(110) Ирландия предостави данните в еквивалент на пълно работно време (ЕПРВ) ([80]) от Apple на Комисията. За периода до 1 януари 2012 г. ЕПРВ на ирландския клон на AOE са били разделени между ирландските клонове на ASI и AOE в съответствие с това къде са били направени разходите.

Таблица 3

ЕПРВ за ирландските клонове на ASI и AOE

Период	Ирландският клон на ASI	Ирландският клон на AOE
25 септември 2004 г.	709	783
24 септември 2005 г.	839	739
30 септември 2006 г.	912	836
29 септември 2007 г.	937	544
27 септември 2008 г.	1 046	604
26 септември 2009 г.	994	707
25 септември 2010 г.	1 387	1 091
24 септември 2011 г.	1 660	872
29 септември 2012 г.	[200 — 300]	[400 — 500]
28 септември 2013 г.	[300 — 400]	[700 — 800]

(111) В допълнение към служителите на ирландския клон Ирландия беше информирана от Apple, че AOE също така е имало ЕПРВ в Сингапур, където е имало действащ клон, първоначално осъществяващ производствени дейности, а по-късно услуги за групата, свързани с дейности по разпространение ([81]). Тези дейности на клона бяха преустановени през 2009 г. и активите на този клон бяха продадени на филиал на Apple в Сингапур. Оттогава сингапурският клон е неактивен клон на AOE. Средният брой на лицата, наети в сингапурския клон на AOE, беше 185 през 2004 г., 189 през 2005 г., 257 през 2006 г., 300 през 2007 г. и 352 през 2008 г.

([79]) Вж. преглед на протоколите от събранията на съвета на директорите, проведени по време на председателството на Tim Cook, предоставени от Apple на постоянната подкомисия по разследванията на Сената на САЩ в хода на изслушването на Apple, APL-PSI-000342/000343.

([80]) Еквивалентът на пълно работно време (ЕПРВ) представлява отработените часове от един служител на пълно работно време; той показва броя на служителите, включвайки тези на непълно работно време, пропорционално на техните отработени часове.

([81]) Съгласно информацията, предоставена от Apple на постоянната подкомисия към Сената на САЩ, основната дейност на сингапурския клон и неговите предшественици до 2003 г. е било производството на микрокомпютри, компютърни компоненти и периферни устройства. Сингапурският клон беше страна по СПР за получаване и запазване на правата за производство и разпространение на продуктите на Apple. След 2003 г. и до 2009 г. сингапурският клон действаше като доставчик на услуги за филиалите на Apple в регион Азия и Тихоокеанския басейн. Тези услуги са включвали финансова подкрепа, информационни системи и технологична подкрепа, както и управление на веригата на на доставки и логистично управление, вж. APL-PSI-000234.

(112) Ирландия заяви, че Apple я е информирало, че не е имало ЕПРВ, наети от ASI или AOE, извън наетите в техните съответни ирландски клонове и в сингапурския клон на AOE. Според Apple ASI и AOE са били функционално управлявани и контролирани от САЩ и всички значими бизнес решения (включително по отношение на такива въпроси като интелектуалната собственост, разработването на продукти, кои продукти и компоненти ще бъдат произвеждани, както и стратегията за маркетинг и продажби) са се вземали в САЩ, а не в ирландските клонове на ASI и AOE.

2.5.3. ДЕЙНОСТ НА СЪВЕТА НА ДИРЕКТОРИТЕ НА ASI И AOE

(113) И Ирландия ([82]), и Apple ([83]) твърдят, че критичните бизнес дейности, извършвани от или за ASI и AOE, се извършват извън Ирландия, например чрез служители на Apple Inc. или съвета на директорите на ASI и AOE, които според Apple, наред с другото, са взели решение за сключване на различните изменени споразумения за подялба на разходите (СПР) ([84]) с Apple Inc. Apple също така посочи, че „управлението и контролът на ASI и AOE от САЩ се проявява не само в събранията на съвета на директорите, но и по безброй начини“ ([85]), без допълнително уточняване.

(114) Съветът на директорите на ASI се състои от трима директори и един секретар. От тези четирима души трима членове на съвета се намират в САЩ и са служители на Apple Inc. Другият член на съвета се намира в Ирландия и е служител на ADI. Съветът на директорите на AOE се състои от двама директори и един секретар, от които секретарят и единият от директорите са членове и на съвета на директорите на ASI. От тези трима души двама членове на съвета се намират в САЩ и са служители на Apple Inc. Другият член на съвета се намира в Ирландия и е служител на ADI. Според финансовите отчети на ASI възнаграждение не е плащано от ASI ([86]) на никой от неговите директори през периода 2004—2014 г., за което са предоставени финансови документи. За разлика от това директорите на AOE са получавали възнаграждение през този период. Например, дружеството е платило […] USD през 2012 г. и […] USD през 2011 г. за възнаграждения на своите директори.

(115) Комисията поиска всички протоколи от събранията на съвета на директорите на ASI и на AOE, които бяха предоставени от Apple. Първото събрание на съвета на директорите на ASI е била проведено на 5 април 1990 г. в Дъблин, Ирландия. Първото събрание на съвета на директорите на AOE е била проведено на 15 септември 1980 г. в Дъблин, Ирландия. За илюстрация в таблица 4 се обобщава дейността на съвета на директорите на ASI в периода януари 2009 г. — септември 2011 г. (16 събрания на съвета на директорите, 3 годишни общи събрания и 9 писмени резолюции), а в таблица 5 се обобщава дейността на съвета на директорите на AOE в периода декември 2008 г. — септември 2011 г. (13 събрания на съвета на директорите, 4 годишни общи събрания и 12 писмени резолюции).

Таблица 4

Резолюция на директорите на ASI и протокол от събранието на съвета на директорите

Дата	Вид документ	Резюме от протокола на ASI
30.1.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Решение да се упълномощят определени посочени лица да откриват, поддържат, закриват или по друг начин на управляват банковите, инвестиционните, брокерските и други сметки на ASI.
11.2.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Решение да се упълномощят определени посочени лица да откриват, поддържат, закриват или по друг начин на управляват банковите, инвестиционните, брокерските и други сметки на ASI.

([82]) Писмо на Ирландия от 4 май 2015 г.
([83]) Писмо на Apple от 4 май 2015 г.
([84]) Писмо на Apple от 4 май 2015 г.
([85]) Писмо на Apple от 4 май 2015 г.
([86]) Бележки 6, 7 или 8 към годишните отчети на ASI за финансовите години 2004—2013.

Дата	Вид документ	Резюме от протокола на ASI
18.3.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Jae Allen и Cathy Kearney)	Предоставяне на пълномощно.
20.7.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen и Tim Cook)	Решение за одобряване на проекта за доклад на директорите и финансов отчет за финансовата година 2008. и възнаграждението на одитора, решение да се проведе годишното общо събрание на 3 август 2009 г. и решение да се назначи [данъчния съветник на Apple] като одитор на мястото на […].
3.8.2009 г.	Протокол от годишното общо събрание (Peter Oppenheimer като председател и като корпоративен представител и на AOI, и на AOE, а Gene Levoff като корпоративен представител на Baldwin Holdings Unlimited)	Решение да се приеме доклада на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2008, решение да се назначи [данъчния съветник на Apple] като одитор, решение да се упълномощят директорите да определят възнаграждението на одиторите и решение, че следващото годишно общо събрание може да се проведе извън Ирландия.
23.10.2009 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател и Jae Allen)	Решение да се изплати междинен дивидент на AOE в размер на 3 482 850 781,21 USD на 27 октомври 2009 г. и решение да се изплати допълнителен междинен дивидент на AOE в размер на лихвите, начислени по главниците към 27 октомври 2009 г.
10.12.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney и Jae Allen)	Предоставяне на пълномощно за […], дружество, регистрирано в Украйна със 100 % чуждестранни инвестиции, да действа от името на ASI като дистрибутор с добавена стойност на Apple.
10.12.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer и Cathy Kearney, Jae Allen)	Писмена резолюция и искане от директорите за повторно назначаване на Tim Cook като директор на ASI и решение Tim Cook *ipso facto* да освободи заеманата длъжност като директор на ASI.
31.1.2010 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Решение да се назначи Elisabeth S. Rafael като директор на ASI.
3.3.2010 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Решение за повторното назначаване на Tim Cook като директор на ASI.
31.3.2010 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Решение да се изплати междинен дивидент на AOE в размер на 800 000 000 USD на 8 април 2010 г.
12.5.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Jae Allen като председател, Elisabeth Rafael)	Решение да се изплати междинен дивидент на AOE в размер на 1 000 000 000 USD на 20 май 2010 г.

Дата	Вид документ	Резюме от протокола на ASI
16.6.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Elisabeth Rafael)	Решение да се изплати междинен дивидент на AOE в размер на 600 000 000 USD на 17 юни 2010 г.
22.6.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Elisabeth Rafael)	Одобряване на предоставянето на пълномощни на Gary Wipfler, Cathy Kearney и Michael O'Sullivan да действат от името на ASI. Пълномощното покрива следните аспекти: i) кореспонденция на дружеството, ii) взаимоотношения с правителството и други държавни служби, iii) одити, iv) застраховки, v) споразумения за покупка, покупко-продажба на изплащане и финансиране, отнасящи се до активи и услуги, vi) споразумения за отдаване под наем, доставка, депозиране и споразумения за използване на активи, vii) прехвърляне на лично имущество, viii) приемане на доставката на стоки и издаване на съответните документи, ix) работнически съвети и x) търговски договори.
23.7.2010 г.	Протокол от годишното общо събрание (Peter Oppenheimer като председател и като корпоративен представител и на AOI, и на AOE и Gene Levoff като корпоративен представител на Baldwin Holdings Unlimited)	Решение да се приеме доклада на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2009, решение да се назначи отново [данъчния съветник на Apple] като одитор, решение да се упълномощят директорите да определят възнаграждението на одиторите, като се отбелязва, че междинните дивиденти, възлизащи на 5 884 972 906,56 USD са били обявени и изплатени от края на финансовата година 2009 на AOE, и решение, че следващото годишно общо събрание може да се проведе извън Ирландия.
23.7.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael като председател)	Решение за провеждане на годишното общо събрание на 23 юли 2010 г.
20.9.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател и Jae Allen)	Решение да се изплати междинен дивидент на AOE в размер на 690 000 000 USD на 21 септември 2010 г.
17.11.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Elisabeth Rafael)	Решение да се изплати междинен дивидент на AOE в размер на 1 750 000 000 USD на 18 ноември 2010 г.
21.12.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael като председател)	Одобрение на предоставянето на временно пълномощно на Gerard Lane за извършване на ежедневните операции на ASI поради планирани годишни отпуски на директорите на ASI.
4.3.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Elisabeth Rafael)	Решение да се изплати междинен дивидент на AOE в размер на 1 000 000 000 USD на 7 март 2011 г., като се отбелязва оставката на Jae Allen като директор и назначаването на Mark Stevens като директор, считано от 15 март 2011 г., както и одобряване на новата банкова резолюция.

Дата	Вид документ	Резюме от протокола на ASI
21.3.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Elisabeth Rafael)	Решение да се изплати междинен дивидент на AOE в размер на 1 000 000 000 USD на 24 март 2011 г.
21.4.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Mark Stevens, Elisabeth Rafael като председател)	Решение да се упълномощят определени посочени лица да откриват, поддържат, закриват или по друг начин на управляват банковите, инвестиционните, брокерските и други сметки на ASI.
11.5.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Elisabeth Rafael)	Решение да се изплати междинен дивидент на AOE в размер на 1 000 000 000 USD на 12 май 2011 г.
29.6.2011 г.	Протокол от годишното общо събрание (Audrey Fernandez-Elliott като председател и като корпоративен представител и на AOI, и на AOE, а Gene Levoff като корпоративен представител на Baldwin Holdings Unlimited)	Решение да се приеме доклада на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2010, решение да се назначат отново Elisabeth Rafael, Tim Cook и Mark Stevens като директори на ASI, решение да се назначи отново [данъчния съветник на Apple] като одитор, решение да се упълномощят директорите да определят възнаграждението на одиторите, като се отбелязва и се одобрява, че междинните дивиденти, възлизащи на 11 324 972 906,56 USD, са били обявени и изплатени на AOI след края на финансовата година 2009, и решение, че следващото годишно общо събрание може да се проведе извън Ирландия.
29.6.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Mark Stevens, Elisabeth Rafael като председател)	Одобрение на проекта за доклад на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2010 и възнаграждението на одитора, като се отбелязва, че са обявени и платени междинни дивиденти на обща стойност 11 324 972 906,56 USD на AOE след края на финансовата година 2009, решение да се проведе годишното общо събрание на 29 юни 2011 г., като се отбелязва оставката на Peter Oppenheimer като директор и секретар на ASI и се назначава Gene Levoff като директор и секретар на ASI на негово място.
27.7.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Gene Levoff като председател, Elisabeth Rafael)	Предоставяне на пълномощно.
7.9.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Gene Levoff като председател, Elisabeth Rafael)	Отбелязва се, че би било по-практично и по-благоприятно от търговска гледна точка да се предложи на членовете на ASI дивидентите да се платят под формата на инвестиции с фиксиран доход. Решение да се препоръча на членовете да се плати междинен дивидент на AOE под формата на инвестиция с фиксиран доход на обща приблизителна стойност от 1 502 298 132 USD на 8 септември 2011 г.
7.9.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Gene Levoff като председател, Elisabeth Rafael)	Решение да се плати междинен дивидент на AOE под формата на инвестиция с фиксиран доход на обща приблизителна стойност от 1 502 298 132 USD на 8 септември 2011 г.

Таблица 5

Резолюция на директорите на AOE и протокол от събранието на съвета на директорите

Дата	Вид документ	Резюме от протокола на AOE
17.12.2008 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler като председател)	Решение да се подпише споразумение за заетост за отпускане на безвъзмездни средства.
14.1.2009 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler като председател)	Решение да се упълномощят определени посочени лица да откриват, поддържат, закриват или по друг начин на управляват банковите, инвестиционните, брокерските и други сметки на AOE.
25.2.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Решение да се подпише фидуциарният акт и правилата за пенсионния план на AOE.
20.7.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Решение за одобряване на проекта за доклад на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2008 и възнаграждението на одитора, решение да се назначат Peter Oppenheimer и Cathy Kearney като корпоративни представители на AOE с цел да присъстват на годишното общо събрание на ASI за 2009 г., решение да се проведе годишното общо събрание на 3 август 2009 г. и решение да се назначи [данъчния съветник на Apple] като одитор на мястото на […].
22.7.2009 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Gary Wipfler)	Решение да се подпише споразумение за прехвърляне на бизнес дейности с цел бизнес дейностите на сингапурския клон на AOE да бъдат прехвърлени на Apple South Asia Pte.Ltd.
3.8.2009 г.	Протокол от годишното общо събрание (Peter Oppenheimer като председател и като корпоративен представител на AOI, а Gene Levoff като корпоративен представител на Baldwin Holdings Unlimited)	Решение да се приеме доклада на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2008, решение да се назначи [данъчния съветник на Apple] като одитор, решение да се упълномощят директорите да определят възнаграждението на одиторите и решение, че следващото годишно общо събрание може да се проведе извън Ирландия.
23.10.2009 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Gary Wipfler)	Отбелязване на предстоящото получаване на дивидент в размер на 3 482 850 781,21 USD от ASI на 27 октомври 2009 г., решение да се плати дивидент в размер на 4 607 274 666,29 USD на AOI, решение да се плати допълнителен междинен дивидент на AOI в размер на лихвите, начислени към 27 октомври 2009 г.
21.12.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Решение да се подпише допълнителното споразумение за прехвърляне на бизнес дейности с цел бизнес дейностите на сингапурския клон на AOE да бъдат прехвърлени на Apple South Asia Pte.Ltd и да му се предостави пълномощно.

Дата	Вид документ	Резюме от протокола на AOE
21.12.2009 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Писмена резолюция и искане от директорите за повторно назначаване на Tim Cook като директор на AOE и решение Tim Cook *ipso facto* да освободи заеманата длъжност като директор на AOE.
31.3.2010 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Решение да се получи междинен дивидент от ASI в размер на 800 000 000 USD на 8 април 2010 г. и решение да се изплати същата сума на AOI.
23.4.2010 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Решение за заявление за замяна на сертификатите за собственост на някои регистрирани имоти в Сингапур.
14.5.2010 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Решение да се получи междинен дивидент от ASI в размер на 1 000 000 000 USD на 20 май 2010 г. и решение да се изплати същата сума на AOI.
14.6.2010 г.	Протокол от годишното общо събрание (Peter Oppenheimer като председател и като корпоративен представител на AOI, а Gene Levoff като корпоративен представител на Baldwin Holdings Unlimited)	Решение да се приеме доклада на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2009, решение да се назначи отново [данъчния съветник на Apple] като одитор, решение да се упълномощят директорите да определят възнаграждението на одитора, като се отбелязва, че междинните дивиденти, възлизащи на 5 284 972 906,56 USD са били изплатени след края на финансовата година 2009 на AOI, и решение, че следващото годишно общо събрание може да се проведе извън Ирландия.
16.6.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Gary Wipfler)	Отбелязване на предстоящото получаване на дивидент в размер на 600 000 000 USD от ASI на 17 юни 2010 г. и решение да се изплати същата сума на AOI.
23.7.2010 г.	Протокол от годишното общо събрание (Peter Oppenheimer като председател и като корпоративен представител на AOI, а Gene Levoff като корпоративен представител на Baldwin Holdings Unlimited)	Решение да се приеме доклада на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2009, решение да се назначи отново [данъчния съветник на Apple] като одитор, решение да се упълномощят директорите да определят възнаграждението на одитора, като се отбелязва, че междинните дивиденти, възлизащи на 5 884 972 906,56 USD са били обявени и изплатени от края на финансовата година 2009 на AOI, и решение, че следващото годишно общо събрание може да се проведе извън Ирландия.
23.7.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler като председател)	Решение за провеждане на годишното общо събрание на 23 юли 2010 г.
20.9.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler като председател)	Отбелязване на предстоящото получаване на дивидент в размер на 690 000 000 USD от ASI на 21 септември 2010 г. и решение да се изплати дивидент в размер на 900 000 000 USD на AOI.

Дата	Вид документ	Резюме от протокола на AOE
15.11.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler като председател)	Решение да се одобри сключването на лизингов договор за имот, който да осигури допълнително складово пространство с цел да се улесни разширяването на производството.
17.11.2010 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler като председател)	Отбелязване на предстоящото получаване на дивидент в размер на 1 750 000 000 USD от ASI на 18 ноември и решение да се изплати същата сума на AOI.
3.12.2010 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Одобряване на предоставянето на пълномощни на Cathy Kearney и Michael O'Sullivan да действат от името на AOE. Пълномощните покриват следните аспекти: i) кореспонденция на дружеството, ii) взаимоотношения с правителството и други държавни служби, iii) одити, iv) застраховки, v) споразумения за покупка, покупко-продажба на изплащане и финансиране, отнасящи се до активи и услуги, vi) споразумения за отдаване под наем, доставка, депозиране и споразумения за използване на активи, vii) прехвърляне на лично имущество, viii) приемане на доставката на стоки и издаване на съответните документи, ix) работнически съвети и x) търговски договори.
4.3.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Gary Wipfler)	Отбелязване на предстоящото получаване на дивидент в размер на 1 000 000 000 USD на 7 март 2011 г. и решение да се изплати същата сума на AOI.
21.3.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer като председател, Gary Wipfler)	Отбелязване на предстоящото получаване на дивидент в размер на 1 000 000 000 USD на 24 март 2011 г. и решение да се изплати същата сума на AOI.
26.4.2011 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Решение да се упълномощят определени посочени лица да откриват, поддържат, закриват или по друг начин на управляват банковите, инвестиционните, брокерските и други сметки на AOE.
11.5.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler като председател)	Отбелязване на предстоящото получаване на дивидент в размер на 1 000 000 000 USD на 12 май 2011 г. и решение да се изплати същата сума на AOI.
23.6.2011 г.	Писмена резолюция на директорите (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Решение за одобряване на проекта за доклад на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2010 и възнаграждението на одиторите, решение да се назначат Audrey Fernandez-Elliott и Cathy Kearney като корпоративни представители на AOE с цел да присъстват на годишното общо събрание на ASI за 2011 г., като се отбелязва, че са обявени и платени междинни дивиденти на обща стойност 12 659 796 428,08 USD на AOE след края на финансовата година 2009, решение да се проведе годишното общо събрание на 27 юни 2011 г., като се отбелязва оставката на Peter Oppenheimer като директор и секретар на AOE, считано от 1 юли 2011 г., и се назначава Gene Levoff като директор и секретар на ASI на негово място.

Дата	Вид документ	Резюме от протокола на AOE
27.6.2011 г.	Протокол от годишното общо събрание (Audrey Fernandez-Elliott като председател и като корпоративен представител на AOI, а Gene Levoff като корпоративен представител на Baldwin Holdings Unlimited)	Решение да се приеме доклада на директорите и финансовия отчет за финансовата година 2010, решение да се назначи отново [данъчния съветник на Apple] като одитор, решение да се упълномощят директорите да определят възнаграждението на одитора, като се отбелязва и одобрява, че междинните дивиденти, възлизащи общо на 12 659 796 428,08 USD, са били обявени и изплатени на AOI след края на финансовата година 2009, и решение, че следващото годишно общо събрание може да се проведе извън Ирландия.
7.9.2011 г.	Протокол от събранието на съвета на директорите (Gene Levoff като председател и Gary Wipfler)	Отбелязва се, че би било по-практично и по-благоприятно от търговска гледна точка да се предложи на членовете на AOE дивидентите да се платят под формата на инвестиции с фиксиран доход. Решение да се препоръча на членовете да се плати междинен дивидент на AOI под формата на инвестиция с фиксиран доход на обща приблизителна стойност от 1 502 298 132 USD на 8 септември 2011 г. Решение да се изплати допълнителен междинен дивидент на AOI в размер на начислените лихви.
7.9.2011 г.	Писмена резолюция на членовете (AOI и Baldwin Holding Unlimited)	Решение да се плати междинен дивидент на AOI под формата на инвестиция с фиксиран доход на обща приблизителна стойност от 1 502 382 564 USD на 8 септември 2011 г.
7.9.2011 г.	Назначаване на корпоративен представител за писмени решения	Назначаване от AOI, като член на AOE, на Gene Levoff като представител на AOI за подписване на писмени решения от името на AOI за обявяване на препоръчания междинен дивидент и за неговото директно плащане в парична форма. Baldwin Holding Unlimited, като вторият член на AOE, е назначило Gary Wipfle за това.

2.5.4. СПОРАЗУМЕНИЕ ЗА ПОДЯЛБА НА РАЗХОДИТЕ МЕЖДУ APPLE INC., ASI И AOE

(116) На 8 декември 2015 г. Ирландия предостави копия от споразумението за подялба на разходите (наричано по-долу: „СПР“) и всички споразумения за прехвърляне на нематериални активи, сключени между Apple Inc., AOI, ASI и AOE (и техните предшественици) от основаването на Apple в Ирландия ([87]).

(117) Според предоставената информация Apple Inc. е сключило СПР с AOE (по това време наричано Apple Computer Limited) през декември 1980 г. От тогава СПР е изменяно 16 пъти, последно през 2013 г. През 1999 г. ASI (по това време наричано Apple Computer International) също е станало страна по СПР. По същото време, когато е било сключено СПР през декември 1980 г., Apple Inc. е сключило „Споразумение за прехвърляне на нематериални активи“ с AOI. AOI, на свой ред, е сключило „Споразумение за прехвърляне на нематериални активи“ с AOE, съгласно което AOE получава изключителен, без заплащане на лицензионни възнаграждения лиценз за използване на търговските наименования, търговските марки, търговските тайни и патентите първоначално в Западна Европа, а впоследствие в регион EMEIA, както и за преотстъпване на тези права и лицензи ([88]). За това първоначално прехвърляне на съществуващите тогава нематериални активи на Apple предшественикът на AOE не е извършвал никакво плащане за изкупуване.

([87]) На 5 септември 2014 г. Ирландия представи СПР между Apple Inc, ASI и AOE, което е в сила от 30 септември 2007 г.
([88]) Раздел Б.5 на Споразумението за прехвърляне на нематериални активи от 1 декември 1980 г.

(118) Съгласно СПР Apple Inc., от една страна, и ASI и AOE, от друга, се споразумяха да обединят своите усилия за научноизследователска и развойна дейност и да поделят разходите и правата, свързани с „Програмата за развитие“. Програмата за развитие се отнася за: i) развитието на нови нематериални активи, ii) създаването на подобрения, актуализации, адаптации, преводи, локализации или други модификации по съществуващите нематериални активи, iii) развитието и подобряването на производствените процеси за всеки продукт, и iv) развитието, придобиването и защитата на маркетингови нематериални активи.

(119) Нематериалните активи са определени в СПР като „всички технологии, процедури, процеси, дизайн и права на дизайн, изобретения, открития, ноу-хау, патенти (включително патентни заявления и др.), авторски права (и други сродни права), търговски тайни, компютърни програми (под формата на изходен код и обектен код), диаграми, формули, подобрения, актуализации, преводи, адаптации, информация, спецификации, технологични процеси, изисквания за производство, стандарти за контрол на качеството, маркетингови нематериални активи, както и всякакви други подобни нематериални активи, определени съгласно Рег. §1.482-4, буква б) на Министерството на финансите, разработени в рамките на Програмата за развитие.“ ([89]) Маркетинговите нематериални активи се определят като „всякакви и всички търговски марки, марки за услуги, търговски наименования, търговски тайни, търговска опаковка, имена на домейни, бизнес марки, дизайн, маркетингови стратегии, регистрации, предстоящи регистрации и авторски права върху лого или картинни изображения, търговска репутация и нематериална стойност, свързана с марки, както и други подобни маркетингови нематериални активи, свързани с използването на продуктите с търговска цел.“ ([90])

(120) Съгласно СПР правото на ползване на нематериалните активи на Apple за производство и продажба на продукти Apple се поделя между страните по споразумението. Apple Inc. притежава правото за производство и продажба на продукти на Apple във всички държави в Северна и Южна Америка (колективно наричани по-долу: „Америките“). ASI и AOE притежават правото за производство и продажба на продукти на Apple на пазарите извън Северна и Южна Америка. Правото на собственост върху всички нематериални активи се държи единствено от Apple Inc., а ASI и AOE имат правото на ефективна собственост на тяхна територия върху нематериалните активи, разработени в резултат на научноизследователската и развойната дейност, извършена съгласно СПР ([91]). Начинът, по който правото на собственост върху нематериалните активи се предоставя на ASI и AOE, се е променяло чрез различните изменения на СПР. До 1988 г. Apple Inc. е предоставяло на AOE изключителен лиценз съгласно СПР да използва интелектуалната собственост на Apple на негова територия. В сключените и изменени СПР след 1988 г. предоставените права върху подобренията по тази интелектуална собственост (ИС) и новоразработената интелектуална собственост (ИС) не са изключителни или са съвместно притежание ([92]). От 2007 г. насам Apple предоставя на ASI и AOE изключителен лиценз за интелектуалната собственост на Apple, според който ASI и AOE предоставят същия лиценз обратно на Apple под формата на неизключително право ([93]).

(121) Съгласно СПР разходите за научноизследователска и развойна дейност за продуктите на Apple се поделят между страните. За изчисляване на дела на всяка страна Apple Inc., ASI и AOE плащат част от поделените разходи въз основа на процента на продуктовите продажби, реализирани на съответните им територии. Например, през 2012 г. глобалните разходи за научноизследователска и развойна дейност на Apple в са възлизали на [3-3,5] млрд. USD. През тази година приблизително 45 % от глобалните продажби на Apple са се осъществили в Северна и Южна Америка. Съответно Apple Inc. плаща 45 % от разходите за научноизследователска и развойна дейност съгласно СПР, докато ASI и AOE плащат останалите 55 % от тези разходи съгласно СПР. Разделянето на разходите през периода 2008—2014 г. е представено в таблица 6.

Таблица 6

Разходи за развойна дейност на Apple, обхванати от СПР, и финансиране на тези разходи от ASI и AOE

(В USD)

	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Общо разходи за развойна дейност на Apple, обхванати от СПР	983 005 465	1 211 545 821	1 795 015 606	3 932 919 909	[3 000 000 000 — 3 500 000 000]	[3 500 000 000 — 4 000 000 000]	[7 000 000 000 — 7 500 000 000]

([89]) Раздел 1.7 на СПР от 30 септември 2007 г.
([90]) Раздел 1.12 на СПР от 30 септември 2007 г.
([91]) Вж. съображение E на СПР от 26 септември 1999 г. и съображение Ж на СПР от 30 септември 2007 г.
([92]) Раздел IV (A) на СПР от 26 септември 1992 г. и 1999 г.
([93]) Раздели 5.2 и 5.3 на СПР от 30 септември 2007 г., 5 януари 2009 г. и 29 септември 2013 г.

(В USD)

	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Част, финансирана от ASI	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000 — 2 000 000 000]	[2 000 000 000 — 2 500 000 000]	[4 000 000 000 — 4 500 000 000]
Част, финансирана от AOE	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[100 000 000 — 20 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[30 000 000 — 40 000 000]
процент от разходите на Apple за развойна дейност, финансирани от ASI и AOE (%)	37	40	50	57	[50-55]	[55-60]	[55-60]

(122) В СПР от 2009 и 2013 г. се посочват функциите и рисковете, разпределени на страните по СПР ([94]). Функциите и рисковете, разпределени съгласно СПР на Apple Inc. (наричано „Apple“ в СПР) и на ASI, и на AOE (колективно наричани „международния участник“ в СПР), са обобщени в СПР и представени съответно на фигура 8 и фигура 9.

Фигура 8

Функции, изпълнявани от Apple и международния участник (ASI и AOE) съгласно СПР

ФУНКЦИИ	APPLE	МЕЖДУНАРОДЕН УЧАСТНИК
Научноизследователска и развойна дейност за нематериалните активи с поделени разходи	X	X
Контрол на качеството на нематериалните активи с поделени разходи	X	X
Прогнозиране, финансово планиране и анализ на дейностите по разработване на нематериални активи	X	
Управление на съоръженията за НИРД	X	X
Договаряне със свързани лица или трети страни във връзка с дейностите по разработване на нематериални активи	X	X
Администриране на договорите във връзка с дейностите по разработване на нематериални активи	X	X
Избор, наемане и надзор на служителите, изпълнителите и подизпълнителите за извършване на дейностите по разработване на нематериални активи	X	X
Регистрация и защита на ИС	X	
Развитие на пазара	X	X

([94]) Приложение Б към СПР от 2009 г. и приложение Б към СПР от 2013 г.

Фигура 9

Рискове, поети от Apple и международния участник (ASI и AOE) съгласно СПР

РИСКОВЕ	APPLE	МЕЖДУНАРОДЕН УЧАСТНИК
Риск, свързан с разработването на продукта	X	X
Риск, свързан с контрола на качеството и качеството на продукта	X	X
Риск, свързан с развитието на пазара	X	X
Пазарен риск	X	X
Политически риск	X	X
Валутен риск	X	X
Риск, свързан с отговорността за вреди, причинени от продукти	X	X
Риск, свързан с активите (дълготрайни/материални активи)	X	X
Риск, свързан с промени в регулаторните режими	X	X
Рискове, свързани със защитата и нарушаването на правата на ИС	X	X
Рискове, свързани с развитието на марката и разпознаването на марката	X	X

(123) Комисията поиска от Ирландия да разясни за кои дейности се отнасят специфичните функции и рискове, представени на фигура 8 и фигура 9, и да представи конкретни примери за дейности, извършвани от ASI и AOE по тези функции. Комисията също така поиска от Ирландия да посочи в протоколите от събранията на съветите на директорите на ASI и AOE някаква индикация за дейности, свързани с дейностите, посочени на фигура 8 и фигура 9, които Ирландия или Apple са считали за извършвани от съветите на директорите на ASI и AOE.

(124) В отговор на тези искания Ирландия и Apple посочиха, че таблиците в СПР от 2009 г. и 2013 г., представени на фигура 8 и фигура 9, не претендират да показват дейности, реално извършени от страните по СПР, а просто обобщават дейностите, които всяка страна е упълномощена да извършва съгласно това споразумение. Apple също така обясни, че таблиците в СПР от 2009 г. и 2013 г., възпроизведени на фигура 8 и фигура 9, са били добавени към СПР, за да отговарят на изискванията съгласно временните регламенти, издадени от Министерството на финансите на САЩ и в сила от 5 януари 2009 г., че едно споразумение за подялба на разходите между свързани лица отразява функциите и рисковете на страните ([95]).

(125) Apple също така посочи, че научноизследователската и развойната дейност, посочена в таблицата, представена на фигура 8, — нематериалните активи с поделени разходи, качественият контрол на нематериалните активи с поделени разходи, управлението на съоръженията за научноизследователска и развойна дейност, договарянето със свързани лица или трети страни по отношение на дейности за разработването на нематериални активи, както и изборът, наемането и надзорът на служителите и изпълнителите и подизпълнителите за извършване на дейности за разработването на нематериални активи — са били извършени почти изцяло от служители на Apple Inc. в САЩ. Служителите на ирландските клонове са участвали в тези дейности само в степента, в която те се отнасят до рутинното локализиране и изпитване на продуктите.

([95]) Писмо на Apple от 22 април 2016 г., стр. 15-16.

(126) Ирландия и Apple също така заявиха, че ASI и AOE нямат никаква роля в управлението на интелектуалната собственост на Apple и че те имат единствено ограничена роля, в рамките на строгите параметри, определени от ръководителите на Apple Inc. в САЩ, в преговорите по търговски договори. Те също така заявиха, че нито един служител на ASI или AOE не участва в създаването, придобиването, управлението и/или защитата на интелектуалната собственост на Apple. Всички функции, които стимулират печалбите на Apple, се управляват от ръководството на Apple Inc. в САЩ и се извършват до голяма степен в САЩ. Освен това никаква интелектуална собственост, създадена или придобита от Apple, не е законна собственост или регистрирана на ASI или AOE. ASI и AOE са сключили от тяхно име единствено следните търговски договори: i) договори за доставяне с доставчици на компоненти, ii) споразумения за производство с производители на оригинално оборудване, които уреждат покупката на готови изделия, и iii) форуърдни договори за продажба.

(127) Що се отнася до участието на ASI и AOE в управлението на интелектуалната собственост на Apple, първото споменаване под някаква форма на интелектуална собственост в протоколите от събранията на съвета на директорите на някое от дружествата, предоставени на Комисията за периода от основаването на ASI и AOE (1980—2015 г.), е в протокола от събранието на съвета на директорите на ASI от 13 август 2013 г. и събранието на съвета на директорите на AOE от 16 август 2013 г., когато двата съвета на директорите са предоставили пълномощни на служители на Apple Inc. за защитата на интелектуална собственост ([96]).

(128) През същия период първото споменаване на СПР в протоколите от събранията на съвета на директорите на ASI и AOE е в протоколите от събранията през август 2014 г., на които е била обсъждана и съгласувана новата корпоративна структура на Apple в Ирландия […]. За съвета на директорите на AOE събрание беше проведено на […] август 2014 г., което е описано като „проведено по телефона“, по време на което […] е било обсъдено […]. За съвета на директорите на ASI събрание беше проведено на […] август 2014 г. в […]. Според протокола от това събрание директорите на ASI са били информирани на това събрание също и че между Apple Inc., ASI и AOE е имало обсъждания във връзка със СПР. На това събрание съветът на директорите се е съгласил да сключи СПР от 2013 г. ([97])

(129) Следващото събрание на съвета на директорите на ASI се е състояло след края на финансовата година 2014 за ASI, на […] декември 2014 г., в […] ([98]). На това събрание е било решено, че […] юрисдикцията на данъчна регистрация ще бъде в […] вместо […], която е била предложена преди това.

2.5.5. ИНФОРМАЦИЯ ЗА APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

(130) ADI е учредено в Ирландия през 2009 г. От 2012 г. ADI поема определени отговорности за дейностите по разпространение на Apple в регион EMEIA. От 2014 г. ADI отговаря за продажбите, разпространението и дейностите на онлайн магазина на Apple в целия регион EMEIA и Китай. ADI получава поръчки от клиенти, участва в прогнозиране на търсенето и продажбите, и осигурява управление на договорите за клиенти от различните канали за продажби. ADI управлява логистичните дейности, свързани с доставката на продукти до клиентите.

(131) ADI отговаря за предоставянето на гаранционна и извънгаранционна следпродажбена поддръжка. Тези услуги са предоставят чрез групата за поддръжка на ADI за AppleCare. ADI също така предоставя следпродажбена поддръжка чрез кол центрове на трети страни и мрежи на одобрени от Apple доставчици на услуги.

(132) Въпреки че е декларирало печалби ([99]), ADI не е декларирало никакво задължение за плащане на корпоративен данък за годините 2009, 2010 и 2011 г. Това е така, защото ADI първоначално е изчислявало своето задължение за плащане на корпоративен данък чрез прилагане на методите за разпределение на печалбата, одобрени с данъчното становище от 2007 г., тъй като това становище е включвало „клауза за преструктуриране“ ([100]), според която този метод за разпределение на печалбата би се прилагал и за ново дъщерно дружество в случай на преструктуриране на корпоративната структура на Apple в Ирландия. Въпреки това ирландската приходна администрация зае позицията, че методите за разпределение на печалбата, одобрени с данъчното становище, не са били

([96]) Apple посочи, че съгласно раздел 5.4 на СПР от 2007 г. и подобните разпоредби на други СПР, Apple Inc. си е запазило изключителното право и отговорност да контролира всички действия за защита на интелектуалната собственост на Apple. От това следва, че всички действия, свързани със защитата на интелектуалната собственост, са предприети, управлявани и изпълнявани от САЩ (вж. писмо на Apple от 22 април 2016 г., стр. 7). Не е ясно с оглед на този факт защо съветите на директорите на ASI и AOE са предоставяли пълномощните за защита на интелектуалната собственост, щом още от самото начало двете дружества не са имали никакви права в това отношение съгласно СПР.

([97]) Съветът на директорите на AOE се е съгласил да сключи СПР от 2013 г. на събранието от […] август 2014 г., проведено по телефона.

([98]) Финансовите години на ASI и AOE приключват в края на септември всяка година.

([99]) [100-200] млн. USD през 2011 г., [10-20] млн. USD през 2010 г. и [1 000-10 000] USD през 2009 г., вж. задължителните отчети на ADI за съответните периоди.

([100]) Информация, предоставена от Ирландия на 29 януари 2016 г., стр. 8-9.

приложими при определянето на облагаемата печалба на дружество, което е местно лице за данъчни цели. През 2014 г. ADI прие позицията на ирландската приходна администрация и беше постигнато споразумение […] за всички отчетни периоди до 2012 г. включително. Това доведе до уреждане на задължения в размер на […] EUR, включващи данъци […], лихви и санкции. […].

2.5.6. СПОРАЗУМЕНИЯ ЗА УСЛУГИ И РАЗПРОСТРАНЕНИЕ, СКЛЮЧЕНИ ОТ ASI

(133) През 2008 г. ASI сключи споразумение за маркетингови услуги с Apple Inc. По силата на това споразумение Apple Inc. разпределя част от маркетинговите разходи, направени от Apple Inc., на ASI по отношение на услугите, извършвани от Apple Inc. от името на ASI ([101]). Ирландия обясни, че частта от разходите за маркетинг е разпределена на централното управление на ASI ([102]). Въпреки това договорът е сключен между Apple Inc. и ASI без никакво споменаване на седалището на ASI. Вместо това в договора е посочен пощенският адрес на ASI в Корк, Ирландия като адреса на насрещната страна по споразумението. Освен това, според Ирландия, ирландският клон на ASI поема местните разходи за маркетинг директно чрез договорни споразумения с дружества за маркетингови услуги трети страни.

(134) През 2010 г. е сключено споразумение за разпространение между ASI и ADI. Съгласно това споразумение ASI е назначило ADI като неизключителен глобален дистрибутор за продажбата на продукти от Apple, а на ADI е предоставен неизключителен лиценз за някои права на собственост с цел промотиране на продажбата на продукти на Apple. Споразумението за разпространение даде на ADI правото да купува продукти на Apple от ASI или директно от производители трети страни. ASI и ADI се договориха, че общият размер на всички разходи за продукти и услуги, предоставяни по силата на споразумението за разпространение, ще бъде на такава стойност, че ADI да реализира нетна печалба преди данъчно облагане, равна на приблизително [1—5] % от […].

(135) За да може ADI да извършва разпространение за ASI в регион EMEIA, беше договорено в меморандум за споразумение от 23 април 2012 г., че ADI ще придобие активи и ще поеме задълженията на ASI свързани с разпространението в регион EMEIA считано от 1 април 2012 г. От страната на активите най-голямата балансова позиция, прехвърлена на 1 април 2012 г. от ASI на ADI, се отнасяше до търговските вземания […]. От страната на пасивите най-голямата балансова позиция, прехвърлена от ASI на ADI, се отнасяше до […] Начисление за гаранция […] ([103]).

2.5.7. НОВАТА КОРПОРАТИВНА СТРУКТУРА НА APPLE В ИРЛАНДИЯ КЪМ 2015 Г.

(136) На среща на 9 януари 2015 г. ([104]) Apple представи своята нова корпоративна структура в Ирландия пред Комисията. Тази нова корпоративна структура беше въведена като следствие от изменението на раздел 23A на ЗКД 97, считано от 1 януари 2015 г. ([105]), в резултат на което едно учредено в Ирландия дружество вече не можеше да декларира данъчна регистрация извън Ирландия и същевременно да няма място на местно лице за данъчни цели някъде другаде, какъвто беше случаят за ASI и AOE. […]. Apple посочи, че съгласно новата корпоративна структура данъчното становище от 2007 г. вече няма да се използва за определяне на облагаемата данъчна основа на ASI и AOE в Ирландия. […]. Според предоставената от Apple информация последната финансова година, за която се прилага данъчното становище от 2007 г., е 2014 г., която приключва на 27 септември 2014 г., според задължителните отчети на ASI и AOE.

(137) Съгласно тази нова корпоративна структура, […].

(138) Според информацията, предоставена от Apple на Комисията на 19 януари 2015 г. ([106]), […].

([101]) Според Ирландия разпределението се извършва на основата на „сделка между несвързани лица“ в съответствие с приложимите закони и регламенти в САЩ за трансферно ценообразуване, вж. информация, предоставена от Ирландия на 29 януари 2016 г., стр. 3. Според споразумението за маркетингови услуги таксата за услуги, дължима от ASI на Apple Inc. съгласно споразумението, е по принцип равна на [100-150] % на „разумно направените разходи“, а в някои случаи на [50-100] % от тези разходи, вж. споразумението за маркетингови услуги, стр. 3.

([102]) Информация, предоставена от Ирландия на 29 януари 2016 г., стр. 3.

([103]) Начислената гаранция […] Поддръжката е друга голяма балансова позиция […].

([104]) Вж. съображение 12.

([105]) Вж. раздел 39 от Закона за финансите (№ 2) от 18 декември 2013 г., изменението на раздел 23A от Основния закон (място на регистрация на дружествата).

([106]) Вж. съображение 12.

(139) В писмото си от 25 февруари 2015 г. ([107]) Ирландия предостави допълнителни разяснения относно новата структура на Apple. По-конкретно, според бележките от конферентен телефонен разговор на […] декември 2014 г. между ирландската приходна администрация и Apple, ирландската приходна администрация поиска от Apple да […]. Съгласно тези бележки също така се посочва, че […].

(140) С писмо от 11 ноември 2015 г. ([108]) Комисията поиска информация за […], както е посочено в представената от Apple информация на 19 януари 2015 г. ([109]), както и всички съответни документи като например доклади за трансферно ценообразуване. В представената от нея информация на 29 януари 2016 г. Ирландия […]. В писмото си от 8 март 2016 г. Комисията […]. В писмо от 23 март 2016 г. Ирландия посочи, че Apple е информирало Ирландия, че […].

(141) В протоколите от срещите на съвета на директорите на […], предоставени на Комисията на 24 май 2016 г., е представена информацията по отношение на […].

(142) По-специално в протокола от събранието на съвета на директорите на […], проведено в […] на […] август 2015 г. се посочва, че […].

(143) В протокола от събранието на съвета на директорите на […], проведено в Купертино, САЩ на […] април 2016 г. е вписано, че […].

(144) В приложение 1 към протокола от събранието на […] април 2016 г. се съдържа протоколът от събранието на съвета на директорите на […] август 2015 г., когато са въведени промени и е добавен курсив, като например зачеркването на […].

3. **ОСНОВАНИЯ ЗА ОТКРИВАНЕ НА ОФИЦИАЛНАТА ПРОЦЕДУРА ПО РАЗСЛЕДВАНЕ**

(145) Комисията реши да открие официалната процедура по разследване, тъй като тя стигна до предварителното заключение, че оспорваните данъчни становища представляват отпускане на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора от страна на Ирландия в полза на Apple, ASI и AOE и че тази помощ е несъвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграфи 2 и 3 от Договора.

(146) По-специално Комисията изрази съмнения, че методите за разпределение на печалбата, одобрени с тези становища за определяне на облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия, са отразявали възнаграждение за ирландските клонове на ASI и AOE, което един разумен независим оператор, действащ при нормални пазарни условия, би приел.

(147) Комисията отбеляза по-специално, че облагаемата основа в данъчното становище от 1991 г. изглежда е била договорена, а не обоснована въз основа на сравними сделки, и че ирландската приходна администрация не изглежда да е имала намерението да определи разпределение на печалбата, основано на трансферно ценообразуване.

(148) Освен това Комисията отбеляза, че на ирландската приходна администрация не е предоставено никакво изследване на разпределението на печалбата, нито доклад за трансферното ценообразуване, когато всяко от оспорваните данъчни становища е било поискано, и че методологическият избор, приет от ирландската приходна администрация, не изглежда да е бил бъдат доказан по какъвто и да е начин. Тя също така разкритикува одобряването на един едностранен метод за разпределение на печалбата в двете становища, където оперативните разходи без разходите, начислявани от свързани дружества, са избрани като показател за ниво на печалбата, което никога не е било обяснено, въпреки че води до съществено различни резултати в този случай. Ето защо тя имаше съмнения относно целесъобразността на избрания метод за трансферно ценообразуване за данъчното становище от 2007 г.

(149) Комисията също така отбеляза няколко несъответствия в прилагането на избрания метод при определяне на разпределението на печалбата на AOE и ASI, които не изглежда да са в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Що се отнася до данъчното становище от 1991 г., тези несъответствия са се отнасяли до

([107]) Вж. съображение 13.
([108]) Вж. съображение 27.
([109]) Вж. съображение 138.

надбавката върху разходите, причислявани на ирландският клон на AOE, размерът на договорените за AOE капиталови отчисления, както и продължителността на действие на данъчното становище от 1991 г., което е било прилагано от Apple 15 години. Що се отнася до данъчното становище от 2007 г., Комисията изрази съмнения относно надбавката от [10-15] % върху оперативните разходи на клона на AOE, докато за ASI е била договорена по-ниска надбавка от [10-15] % върху оперативните разходи ([110]). В допълнение на това разпределението на печалбата за ирландския клон на ASI, договорено в данъчното становище от 2007 г., не е оказало въздействие върху развитието на продажбите. Тъй като отчетената от ASI печалба произтича от активен доход, Комисията счита, че ръстът в продажбите не е придружен с нарастване на оперативния капацитет извън Ирландия, това може да е признак за несъответствие в разпределението на оборота между ASI и неговия ирландски клон.

(150) Накратко, методите за разпределение на печалбата, договорени за разпределянето на печалбата на ASI и AOE на техните съответни ирландски клонове, са били счетени, че водят до възнаграждение за тези ирландски клонове, което един разумен независим оператор, действащ при нормални пазарни условия, не би приел, и съответно, че се отклоняват от принципа на сделката между несвързани лица. В резултат на това Комисията стигна до предварителното заключение, че тези становища водят до по-малка данъчна тежест за тези дружества, което представлява предимство за целите на член 107, параграф 1 от Договора. Комисията считаше това предимство за избирателно, тъй като то се предоставя само на ASI и AOE и поставя тези предприятия в по-благоприятно положение спрямо други предприятия, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение. Освен това Комисията счете, че благоприятно положение е било предоставено избирателно на двете предприятия въз основа на преценката на ирландската приходна администрация, което е излязло извън границите на простото управление на данъчните приходи чрез позоваване на обективни критерии.

(151) При изпълнени всички други условия на член 107, параграф 1 от Договора и без явна база за съвместимост съгласно член 107, параграфи 2 или параграф 3 от Договора, Комисията стигна до предварителното заключение, че оспорваните данъчни становища са представлявали държавна помощ, която е несъвместима с вътрешния пазар.

4. МНЕНИЯ НА ИРЛАНДИЯ ОТНОСНО РЕШЕНИЕТО ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА

(152) В своите мнения относно решението за откриване на процедурата Ирландия представя няколко аргумента, свързани главно с приложимите национални правила за определяне на наличието на предимство за целите на член 107, параграф 1 от Договора, отсъствието на избирателно третиране на ASI и AOE и редица процедурни слабости.

(153) По отношение на националните правила, които са се прилагали към момента на предоставяне на оспорваните данъчни становища и които определят възможно предимство, Ирландия твърди, че противно на предположението на Комисията и при липсата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, раздел 25 на ЗКД 97 представлява единствената основа за изчисляване на данъчното задължение за чуждестранни дружества, извършващи търговска дейност чрез клон в Ирландия. Според Ирландия няма възможност за прилагане на общите принципи, разработени от ОИСР, освен ако тези принципи не са ясно включени в ирландското законодателство, какъвто според Ирландия не е настоящият случай. Раздел 25 на ЗКД 97 не се отнася за принципа на сделката между несвързани лица на ОИСР и следователно той не е определящ фактор при разпределянето на печалбата за ирландските клонове.

(154) Въпреки това, дори и ако рамката на ОИСР е била приложима за този случай, едва през 2010 г. е било постигнато споразумение на ниво ОИСР за разпределението на печалбата за клон на чуждестранно дружество съгласно член 7 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР, което е след издаването на оспорваните данъчни становища, и дори тогава — само в контекста на прилагането на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, какъвто не е настоящият случай. Нито ASI, нито AOE нямат регистрация за данъчни цели в Ирландия или в държава, с която Ирландия има сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

(155) Освен това, практиката за вземане на решения, на която се позовава Комисията, за да оправдае позоваването на принципа на сделката между несвързани лица, не е приложима в случая на Ирландия, тъй като тя се отнася до случаите, в които държавите членки са въвели някои принципи на ОИСР в националното си законодателство относно сделки между дружества, но след това са предвидили изключения за определени данъкоплатци. Тези решения не са от значение за Ирландия, тъй като тя не е въвела принципа на сделката между несвързани лица в националното си законодателство и никое от решенията не е разглеждало принципа на сделката между несвързани лица в контекста на разпределянето на печалбата за клон на дадено дружество.

([110]) Ефективността и рентабилността често се измерват чрез коефициенти, представени като „маржове“ или „надбавки“. Методът, одобрен в оспорваните данъчни становища, е посочен от Ирландия като състоящ се от „надбавка“ върху оперативните разходи, като данъчната основа е равна на одобрения процент. В мненията си по решението за откриване на процедурата Apple използва думата „марж“ върху оперативните разходи вместо „надбавка“. И двата термина се използват като взаимозаменяеми в настоящото решение, освен ако не е посочено друго.

(156) Освен това, позоваването в решението за откриване на процедурата на теста на инвеститора в условията на пазарна икономика е неубедително, тъй като се бъркат два въпроса, които следва да не се смесват: ролята на държавата като публичен орган и нейното поведение на пазара. Въпреки това, ако решението за откриване на процедурата следва да се чете като налагащо теста за частните оператори, това би представлявало ново разширяване на принципа на оператор в условията на пазарна икономика. Комисията реално иска самият данъкоплатец да се държи като инвеститор в условията на пазарна икономика, въпреки че този стандарт се отнася само за действията на държавата.

(157) По отношение на избирателността Ирландия твърди, че макар и на ирландската приходна администрация да се налага да прави преценки при разпределянето на печалбата на клон на чуждестранно дружество, тази преценка не предполага данъкоплатците да се третират по усмотрение и следователно избирателно да се третират по-благоприятно спрямо други. Когато от ирландската приходна администрация се изисква да вземе решение, това трябва да се направи безпристрастно, справедливо и последователно. Според Ирландия оценката в този случай е била напълно съвместима с обичайната административна практика. Няма отклонение от нормалната база за изчисление на данъчното задължение на ирландските клонове на ASI и AOE и следователно няма избирателно третиране.

(158) Според Ирландия в процеса, водещ до оспорваните данъчни становища, не е имало преференциално третиране на Apple. От гледна точка на ирландската приходна администрация това не е процес на договаряне, предназначен да доведе до плащането от дружеството на данък във фиксиран размер. По-скоро целта е да се гарантира, че основата, използвана за разпределение на печалбата, е подходяща.

(159) Що се отнася до разпределението на печалбата, договорено в оспорваните данъчни становища, Ирландия счита, че избраният от ирландската приходна администрация подход напълно отразява приноса на клона към общата печалба на дружеството и представлява правилно прилагане на раздел 25 на ЗКД 97. Методите за разпределение на печалбата, договорени с цел постигане на ниво на облагаемата печалба, са съизмерими със стойността на приноса на ирландския клон във всеки случай към цялостната рентабилност на дружеството. По-специално ирландската приходна администрация отдаде критично значение на факта, че ирландските клонове не са имали права върху, или участие в, лицензите за интелектуална собственост на Apple, което е било значителен източник на приходи за дружествата. Ето защо управителят на приходната администрация не е считал за уместно или устойчиво да приписва стойност, произтичаща от уникалната интелектуална собственост на Apple, на ирландските клонове.

(160) Ирландия също така представя редица аргументи по отношение на процедурата, като посочва, че Комисията не е била безпристрастна при изготвянето на решението за откриване на процедурата, включително силен, свръх настоятелен език, което изглежда е предопределило заключението в окончателното решение. Ирландия също така твърди, че Комисията е нарушила правото на Ирландия да бъде изслушана, като е обсъждала с ОИСР свързани със случая въпроси без участието на Ирландия. В допълнение на това тя посочва продължителността от време, което е изминало между първата предполагаема мярка за помощ (1991 г.) и първите стъпки по разследване на Комисията (2013 г.), за което се предполага, че затруднява Ирландия в нейната защита, и което също така прави ситуацията за данъкоплатците непредсказуема. И накрая, Ирландия твърди, че възстановяването следва да бъде изключено, или защото помощта представлява съществуваща помощ, или защото би било много трудно да се изчисли размерът на помощта.

5. **МНЕНИЯ НА ЗАИНТЕРЕСОВАНИТЕ СТРАНИ ОТНОСНО РЕШЕНИЕТО ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА**

5.1. *МНЕНИЯ НА APPLE*

(161) Мненията на Apple относно решението за откриване на процедурата се припокриват до голяма степен с мненията на Ирландия, по-специално по отношение на приложимото национално право, съгласно което следва да се определи дали има наличие на предимство.

(162) Apple твърди, че интелектуалната собственост на Apple винаги е била и продължава да бъде предимно разработвана в САЩ в седалището на Apple Inc. в Купертино, САЩ. Именно там се намира по-голямата част от инженерите на Apple, занимаващи се с научноизследователска и развойна дейност. Висшите ръководители, които вземат всички стратегически и окончателни решения относно научноизследователската и развойната дейност и комерсиализирането на идеите от проектирането до пускането на продуктите на пазара, също се намират в САЩ. Apple Inc. е едноличният притежател на правото на собственост върху цялата интелектуална собственост на Apple.

(163) В Ирландия не се вземат никакви решения относно използването на интелектуалната собственост на Apple или развитието на продуктите Apple (като решения относно това каква интелектуална собственост да се комерсиализира и как да се произвеждат продуктите). Нито един служител на ирландските клонове не носи отговорност за научноизследователската и развойната дейност или решения, свързани с правото за използване на интелектуалната собственост на Apple. Всички тези решения се вземат в САЩ от Apple Inc. и/или от съветите на директорите на ASI и AOE, които управляват и контролират дружествата от места извън Ирландия.

(164) Маркетингът на Apple е ключов стратегически компонент за дружеството. Маркетинговата стратегия също се контролира и управлява от САЩ, където се вземат всички ключови решения. Всички маркетингови кампании са изготвени и разработени в САЩ. Ирландските клонове нямат никакво участие в създаването и разработването на маркетингови кампании, а ирландският клон на ASI компенсира Apple Inc. за предоставяните от него маркетингови услуги в световен мащаб.

(165) Що се отнася до оценката за съществуването на предимство, Комисията не е определила точната контрахипотеза за установяване на такова предимство, която трябва да представлява националните данъчни правила, уреждащи третирането на дружествата без данъчна регистрация само с ирландски клонове (т.е. раздел 25 на ЗКД 97), а не принципите на ОИСР, които нямат правна сила в Ирландия. Тъй като методите за разпределение на печалбата, договорени в оспорваните данъчни становища, са били съвместими с административната практика на ирландската приходна администрация съгласно раздел 25 на ЗКД 97, данъчната тежест на ASI и AOE не е била намалена с тези становища и следователно те не са предоставили никакво предимство с нея. По същия начин тестът на частния пазарен оператор не може да се използва за налагане на принципа на сделката между несвързани лица за установяване на предимство, тъй като този тест не може да се приложи към държавата, тъй като тя действа като публичен орган, нито към данъкоплатеца.

(166) Освен това, в настоящия случай няма избирателно третиране, тъй като оспорваните данъчни становища само са потвърдили печалбата, която да се разпределя за ирландските клонове в съответствие с раздел 25 на ЗКД 97 и съответната административна практика, и по същия начин, по който ирландската приходна администрация би прилагала раздел 25 на ЗКД 97 към всички други данъкоплатци в подобно положение. Също така не е имало и никакво избирателно третиране въз основа на преценка, тъй като правото на ирландската приходна администрация да упражнява преценка е ограничено от обективни критерии, свързани с данъчната система.

(167) В допълнение на това, дори и ако принципът на сделката между несвързани лица е бил приложен към сделките в този случай, в *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple], представен от Apple, се стига до заключението, че разпределението на печалбата на ирландските клонове попада в обхвата на съответните резултати дори и съгласно изискванията на текущите правила за трансферно ценообразуване, така че оспорваните данъчни становища не са предоставили никакво предимство на ASI и AOE. Според този доклад ASI и AOE са поемали основните рискове, свързани с успеха на продуктите и дефектите по тях на международните пазари. Дистрибуторите и търговците на продуктите на Apple (свързани лица и трети страни) са били защитени от тези рискове чрез договорни условия, политики и подходи за разпространение, валидни за целия свят (като контрол на материалните запаси). Политики за управление и намаляване на стопанския риск са били създадени от Apple Inc. в САЩ. ASI и AOE са имали финансовия капацитет да поемат всички стопански рискове и да вземат необходимите стратегически решения за намаляване на експозицията на дружеството на стопански рискове. По-специално в доклада се посочват икономически значимите дейности на ирландските клонове по отношение на техните функции и фактически обстоятелства, с него се определя, че МНМС е най-подходящият метод за разпределение на печалбата за определяне на тяхната облагаема печалба, и също така се определя, че най-подходящият показател за ниво на печалбата за ирландския клон на ASI е коефициентът на Бери ([111]), а за ирландския клон на AOE е надбавка върху общите разходи.

(168) Според [данъчния съветник на Apple], в случая на дистрибутор като ASI, който продава стоки на други свързани лица дистрибутори, единствената функция с добавена стойност е логистиката за разпространение на стоките; стойността на стоките просто се прехвърля на следващия купувач на продукта. Разходите за извършване на разпространението следва да бъдат оперативните разходи на дружеството. В такъв случай дадено дружество следва да получи заплащане само за тези разходи. Като се използва коефициентът на Бери, на дистрибутора следва да се даде възвръщаемост на база „разходи плюс“ от разходите за разпространение (разходите, които добавят стойност) на бизнеса. В доклада след това се извеждат данни за рентабилността от група избрани дружества трети страни с функции, подобни на функциите на ирландските клонове, и се оценява реалното разпределение на печалбата в съответствие със становищата в контекста на тези данни от трети страни. Що се отнася до оценката на резултатите от разпределението на печалбата на ирландските клонове в съответствие с данъчното становище от 1991 г.,

([111]) Коефициентът на Бери се определя като съотношението на брутната печалба към общите оперативни разходи. Данъчният съветник се позовава на параграфи 2.100—2.102 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване. Според [данъчния съветник на Apple], в случая на дистрибутор като ASI, който продава стоки на други дистрибутори свързани лица, единствената функция с добавена стойност е логистиката за разпространение на стоките; стойността на стоките просто се прехвърля на следващия купувач на продукта. Разходите за извършване на разпространението следва да бъдат оперативните разходи на дружеството. В такъв случай дадено дружество следва да получи заплащане само за тези разходи. По същество използването на коефициента на Бери по този начин дава на дистрибутора възвръщаемост на база „разходи плюс“ от разходите за разпространение (разходите, които добавят стойност) на бизнеса.

в доклада се установява набор от сравними данни за рентабилността на трети страни за 2004, 2005 и 2006 г. ([112]) и се сравнява реалната печалба, разпределена на ирландските клонове през финансовите години 2004—2007 г. с този набор от сравними данни. Резултатът от сравнителното проучване на пазарните анализи в *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple], при използване на коефициент на Бери по отношение на ASI, е представен на фигура 10, а при използване на надбавка върху общите разходи („НОР“) по отношение на АОЕ е представен на фигура 11.

Фигура 10

Диапазон на коефициента на Бери при сделка между несвързани лица чрез позоваване на независими предприятия за продажба/разпространение, според [данъчния съветник на Apple]

Тригодишна среднопретеглена стойност	Коефициент на Бери – 2004—2006 г.	Коефициент на Бери – 2009—2011 г.
Upper Quartile	1,21	1,40
Median	1,10	1,17
Lower Quartile	1,01	1,06
Number of observations	11	25

Фигура 11

Диапазон на надбавката върху общите разходи (НОР) при сделка между несвързани лица чрез позоваване на независими производители, според [данъчния съветник на Apple]

Тригодишна среднопретеглена стойност	НОР – 2004—2006 г.	НОР – 2009—2011 г.
Горен квартил	9,3 %	10,1 %
Медиана	6,5 %	7,5 %
Долен квартил	4,4 %	4,9 %
Брой на наблюденията	8 %	13 %

(169) Въз основа на това проучване в *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple] се заключава, че печалбата, разпределена на ирландските клонове на ASI и АОЕ, е напълно съвместима с принципа на сделката между несвързани лица на ОИСР. В *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple] освен това се представя „действителният профил“ на ирландските клонове. Концепцията за „профил на надбавка“ не е определена от [данъчния съветник на Apple]. В случая с АОЕ, профилът на надбавката върху общите разходи е представен в доклада за годините 2011 и 2012 г., представен на фигура 12.

Фигура 12

Действителна надбавка върху общите разходи на АОЕ според [данъчния съветник на Apple] за финансовите години („ФГ“) 2011 и 2012 г.

Фискална година	НОР (%)
ФГ 2011 г. действително	[5-10]
ФГ 2012 г. действително	[5-10]

([112]) Според доклада не е имало достатъчно надеждна база данни за предходните години, която да позволи извършването на анализа, изискван съгласно Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване.

(170) На 17 ноември 2014 г. Apple представи допълнително *ad hoc* проучване, изготвено от [втория съветник на Apple], което е насочено към два въпроса, повдигнати в решението за откриване на процедурата: i) твърдението, че при разпределението на печалбата по отношение на ирландския клон на ASI не е отчетено развитието на продажбите ([113]); и ii) твърдението, че двете различни надбавки (65 % и 20 %), договорени за АОЕ, не могат едновременно да отговарят на „сделка между несвързани лица“ ([114]). В проучването се прави заключението, че оспорваните данъчни становища правилно разпределят печалбата на ирландските клонове чрез надбавка върху разходите без разглеждане на еволюцията на продажбите.

(171) Съгласно *ad hoc* проучването на [втория съветник на Apple] приемането на разходите като основа може да се очаква, имайки предвид, че ирландските клонове осъществяват дейност на един конкурентен пазар и операторите трети страни, с които Apple сключва договори за услуги, подобни на предоставяните от ирландските клонове, също обикновено получават възнаграждение въз основа на техните разходи. Що се отнася до факта, че разпределението на печалбата не следва развитието на продажбите, [вторият съветник на Apple] твърди, че дейностите, извършвани от ирландския клон на ASI, се характеризират с икономии от мащаба. Това дали клиентите на ирландския клон на ASI купуват големи или малки количества от продуктите не влияе значително върху разходите, тъй като дейностите, извършвани от ирландския клон на ASI (като контакти с клиенти, организиране на логистиката), са до голяма степен фиксирани по отношение на количествата на продуктите, които клиентите купуват.

(172) Освен това, системата с поетапно намаляване на надбавката, предвидена за АОЕ, може да бъде оправдана от икономическа и търговска гледна точка. От икономическа гледна точка целта на надбавката върху оперативните разходи е да се покрият еднократните фиксирани разходи. Първоначалната надбавка от 65 % тогава ще трябва да покрие фиксираните оперативни разходи като цяло. Въпреки това, в някакъв момент размерът на маржа, генериран от тази надбавка, би бил повече от достатъчен за пълно покриване на първоначално направените фиксирани разходи. По този начин не следва да се прави никакво допълнително плащане за фиксирани разходи след определено ниво на разходите, което, според *ad hoc* проучването на [втория съветник на Apple], би оправдало слизане от 65 % на 0 %.

(173) И накрая, според Apple правоприлагането в областта на държавната помощ не е подходящият инструмент за постигане на хармонизация на националните закони за корпоративно подоходно облагане, което Комисията би направила, като поиска от държавите членки да спазват стандарти, като например принципа на сделката между несвързани лица, които са чужди за данъчните системи на някои държави членки, и по този начин правят данъчните становища на тези държави членки податливи на констатации за неправомерна държавна помощ.

5.2. *МНЕНИЯ НА ДРУГИ ЗАИНТЕРЕСОВАНИ СТРАНИ*

(174) В мненията, получени от други заинтересовани страни, а именно Ibec, и съвместното писмо, подписано от няколко търговски асоциации (наричано по-долу „съвместното изявление“), не се разглеждат съмненията, повдигнати в решението за откриване на процедурата, а вместо това се акцентира върху последиците от подхода, следван в това решение по отношение на бизнес средата. По-конкретно в тези мнения се твърди, че инициативата на Комисията би подкопала правната сигурност и би атакувала практиките съгласно правилата за държавни помощи, докато международните форуми като ОИСР или други политически канали са по-добре пригодени и по-подходящи за справяне с вредната данъчна конкуренция. Комисията не следва да се стреми да хармонизира данъчните системи, където няма правомощия, чрез процедурите за държавни помощи.

(175) В мненията също така се поставя под въпрос избирателният подход, възприет от Комисията в ситуации, в които данъчните администрации следва да имат известна свобода на преценка, и се твърди, че трансферното ценообразуване не е точна наука. Ако Комисията заключи, че данъчните становища представляват несъвместима държавна помощ, възстановяването на средства следва да бъде изключено въз основа на принципа на оправданите правни очаквания и новостта на подхода.

(176) В своите мнения Oxfam изразява подкрепа за разследването на Комисията, насърчавайки Комисията да увеличи своя капацитет за разследване също така и с оглед на факта, че тя може да е в по-добра позиция от националните органи за структурна оценка на практиката за предоставяне на становища на държавите членки. То призовава Комисията да гарантира, че се приемат подходящи санкции в случаите, когато избирателните предимства са потвърдени, и че вредните данъчни практики се преустановяват бързо. То също така посочва, че „периодите на заварено положение“ от по шест години в случая с ирландските правила за данъчна регистрация като местно лице, които пораждат несъответствия с хибридни образувания, са прекалено дълги.

([113]) Решение за откриване на процедурата, точка 67.
([114]) Решение за откриване на процедурата, точка 63.

6. **КОМЕНТАРИ НА ИРЛАНДИЯ ОТНОСНО МНЕНИЯТА НА ТРЕТИ СТРАНИ**

(177) В своите коментари относно мненията на трети страни в отговор на решението за откриване на процедурата Ирландия потвърждава своя аргумент, че принципът на сделката между несвързани лица на ОИСР не е част от ирландското законодателство, що се отнася до разпределението на печалбата на клоновете, и че Комисията не е доказала наличието на избирателно третиране на ASI и AOE, тъй като оценката на ирландската приходна администрация в този случай е била напълно съвместима с обичайната административна практика, както е потвърдено и от предоставената от Apple информация. В допълнение на това *ad hoc* отчетът на [данъчния съветник на Apple] и *ad hoc* проучването на [втория съветник на Apple] показват, че резултатът от прилагането на оспорваните данъчни становища е бил сравним с резултатът, който би се получил от прилагането на принципа на сделката между несвързани лица.

(178) Ирландия представя мненията си по аргументите също и в съвместното изявление относно правната сигурност. Според Ирландия в съвместното изявление правилно се изтъква, че един разумен и изряден данъкоплатец не би могъл да предвиди *prima facie* констатацията на Комисията за несъвместима държавна помощ. В допълнение на това Комисията сравнява данъчните правила на Ирландия с външна референтна рамка, което противоречи на нейната дългогодишна съдебна практика, според която единствената валидна база за сравнение е националната данъчна система. Всичко това нарушава принципа на правната сигурност.

(179) В отговор на коментарите от Oxfam Ирландия твърди, че Комисията следва да провежда своите разследвания на практиките за данъчни становища на държавите членки по справедлив и еднакво изчерпателен начин, независимо от големината на държавата членка. Освен това по отношение на коментарите на Oxfam относно ирландските правила за данъчна регистрация като местно лице Ирландия твърди, че нейните правила за данъчна регистрация на дружествата не са били предназначени да улесняват агресивното данъчно планиране на многонационалните дружества. Ирландия изтъква, че така наречената „двойна ирландска“ данъчна структура не е и никога не е била част от ирландския данъчен режим, а по-скоро международна договореност за данъчно планиране, изготвена и развита от данъчни и правни съветници.

7. **ДРУГИ РАЗМЕНИ НА КОМЕНТАРИ СЛЕД РЕШЕНИЕТО ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА**

7.1. *РАЗМЯНА НА ПИСМА СЛЕД ПИСМОТО ОТ 17 АПРИЛ 2015 Г.*

7.1.1. ПИСМОТО ОТ 17 АПРИЛ 2015 Г.

(180) В отговор на искането на Ирландия от 25 февруари 2015 г. Комисията да изложи своята оценка от разследването на оспорваните данъчни становища в по-големи подробности, която според Ирландия изглежда се е основавала на неразбиране от Комисията на приложимото национално законодателство, службите на Комисията изпратиха на Ирландия писмото от 17 април 2015 г., като поискаха Ирландия да препрати копие до Apple.

(181) В това писмо Комисията разясни, че по отношение на системата, на която се основава констатацията за избирателност, тя е считала обичайните данъчни правила на ирландската система за корпоративно данъчно облагане като подходящи за референтна система, включваща местни дружества и клоновете на чуждестранни дружества, докато в раздел 25 на ЗКД 97 се урежда единствено данъчното облагане на клонове. След това Комисията обобщи своето разбиране за дейностите на ASI и AOE въз основа на съображенията, получени от Ирландия и Apple в отговор на решението за откриване на процедурата, както следва: „тъй като ASI и AOE не извършват икономически дейности извън техните ирландски клонове, дейността, състояща се в поръчка, производство, продажба и разпространение на продукти на Apple извън Северна и Южна Америка, се извършва от ирландските клонове на ASI и AOE. Всички лицензи за интелектуална собственост на ASI и AOE изглежда се използват изключително от ирландските клонове и се държат изключително за тях, тъй като ирландските клонове отговарят единствено за поръчката, производството, продажбата и разпространението на продукти на Apple извън Северна и Южна Америка. Това изглежда е потвърдено и от факта, че ASI и AOE имат служители само в ирландските клонове на ASI и AOE и следователно нямат работен капацитет извън Ирландия.“ След това Комисията обясни, в отговор на твърденията на Apple, представени в неговите съображения относно решението за откриване на процедурата ([115]), че изпълняваните от служителите на Apple Inc. функции са извън обхвата на оценката на оспорваните данъчни становища: „фиктивното възнаграждение за услуги, предоставени безплатно от служители на групата в предполагаема полза на ASI или AOE, не може да намалява печалбата, която се разпределя между седалищата на ASI и AOE и техните клонове.“

([115]) Вж. съображения 162 — 164.

(182) И накрая, Комисията отговори на конкретното твърдение на Ирландия в нейните съображения по решението за откриване на процедурата, че Комисията е одобрила факта, че никакви права по отношение на интелектуалната собственост не са били приписани на ирландските клонове на ASI и AOE. Комисията обясни, че в решението за откриване на процедурата единствено се описват договореностите в СПР по отношение на разпределението на интелектуалната собственост, представени от ирландските органи, но това не е било одобрено от Комисията в нейната оценка. Комисията също така разясни, че противно на твърдението на Ирландия, тя не е приложила принципа на сделката между несвързани лица на ОИСР в решението за откриване на процедурата като източник на правото.

7.1.2. КОМЕНТАРИ НА ИРЛАНДИЯ В ОТГОВОР НА ПИСМОТО ОТ 17 АПРИЛ 2015 Г.

(183) В писмо от 4 май 2015 г. Ирландия твърди, че с писмо от 17 април 2015 г. Комисията значително е променила своята оценка на предполагаемата помощ, по-специално по отношение на референтната рамка. Според Ирландия тази промяна на оценката представлява нарушение на правото на Ирландия на справедливо изслушване. Ирландия заяви, че Комисията изглежда е изоставила принципа на сделката между несвързани лица, и че следователно тя следва да издаде ново или допълнено решение за откриване на процедурата, в което да представи новия анализ.

(184) По отношение на референтната рамка Ирландия твърди, че не е било ясно коя референтна рамка е била предложена от Комисията. ASI и AOE не са местни лица за данъчни цели в Ирландия и подлежат на данъчно облагане съгласно общите правила за корпоративно подоходно облагане. Като се има предвид, че на лицата, които са местни лица за данъчни цели в Ирландия, се облага целият им доход, независимо от произхода, на чуждестранните дружества се облага, съгласно раздел 25 на ЗКД 97, само доходът им с източник от Ирландия.

(185) Ирландия допълнително обясни, че всички приходи на ирландските клонове на ASI и на AOE, с изключение на приходите от лихви, са търговски приходи. Клоновете нямат никакви приходи, които са резултат от „използването на права на интелектуална собственост“, които са отделими от търговските приходи на клоновете. В действителност ирландските клонове на ASI и AOE нямат отделен поток от доходи, свързани с интелектуална собственост, нито би било правилно да се третира някаква част от приходите на клоновете като приходи от интелектуална собственост. Освен това Ирландия отново подчерта, че изключително ценните технологии, дизайн и интелектуална собственост на Apple са създадени, разработени и управлявани в САЩ и по никакъв начин не могат да се отдават на ирландските клонове на ASI и AOE. В клоновете не се извършват и никакви дейности, свързани с управлението на лицензите, предоставени съгласно СПР. Ето защо печалбите на ASI и AOE, възникваща в резултат на СПР, не се дължи на ирландските клонове.

(186) Ирландия заяви, че търговските приходи са нетни приходи от търговска дейност след удръжки, а не брутни търговски постъпления. Този нетен доход трябва да „*произтича […] от или чрез клона*“, което означава, че „*клонът е първоизточникът на дохода, на който доходът съответно се приписа*“. Раздел 25 на ЗКД 97 не може да се тълкува като предвиждащ, че поток от брутни постъпления през даден клон определя приписването на целия приход на дружество на този клон. Ирландия отново подчерта, че такова тълкуване би довело до абсурдни резултати, нямащи никаква връзка с икономическата действителност. Според Ирландия причината за това голяма част от дохода на ASI и AOE да не е била обект на данъчно облагане е резултат от несъответствия между националните данъчни режими, които не могат да бъдат отстранени с правилата за държавните помощи.

(187) И накрая, Ирландия твърдеше, че принципът на сделката между несвързани лица не е част от ирландския данъчен режим и че „разяснението“ на Комисията в писмото, че прилага правилата на ОИСР в решението за откриване на процедурата като „необвързваща“ препоръка далеч не отразява позицията на Комисията в решението за откриване на процедурата. Според Ирландия решението за откриване на процедурата разчита единствено на определението на ОИСР за принципа на сделката между несвързани лица. Ако Комисията предполага, че има втори вид принцип на сделката между несвързани лица, който „не е на ОИСР“, тя трябваше да чуе доводите на Ирландия по този въпрос.

7.1.3. КОМЕНТАРИ НА APPLE ПО ПИСМОТО ОТ 17 АПРИЛ 2015 Г.

(188) В писмо от 4 май 2015 г. Apple посочи, че те имат проблем с подхода на Комисията, който изглежда изисква дружествата с местно лице за данъчни цели в Ирландия и ирландските клонове на ASI и AOE да бъдат третирани по същия начин и да се облагат по техния глобален доход. Според Apple дейностите на дадено чуждестранно дружество, които генерират печалба и се извършват извън Ирландия, не са от значение за размера на дължимия данък в Ирландия.

(189) Освен това Apple твърди, че Комисията неправилно разпределя всички печалби на ирландските клонове въз основа на неподходящото и погрешно предположение, че ASI и AOE не извършват икономическа дейност извън техните ирландски клонове. Apple твърди, че критичните дейности, извършвани от или за ASI и AOE, се осъществяват извън Ирландия и посочва като пример, че съветите на директорите на ASI и AOE са решили да сключат СПР с Apple Inc., докато преговорите по отношение на продажби, поръчки и договори за производство се управляват от ръководители на Apple Inc. от името на ASI и AOE. И накрая, Apple твърди, че останалата част от печалбата, която не е обект на данъчно облагане в Ирландия, е обект на евентуално данъчно облагане в САЩ.

(190) Apple твърди, че всички лицензи за интелектуална собственост на ASI и AOE са използвани изключително от и държани изключително за ирландските клонове. Това е така, защото Комисията неправилно изтъква, че ASI и AOE не извършват икономическа дейност извън ирландските клонове. Вместо това, в ролята им съответно на център за поръчки и разпространение и предприятие за сглобяване на рутинни продукти, ирландските клонове са имали единствено ограничен достъп до лицензираната интелектуална собственост за сглобяване и изпращане на продукти. Apple твърди, че дори по силата на „разрешения подход на ОИСР“ ирландските клонове на ASI и AOE не биха имали право на разпределена печалба поради своя ограничен достъп до лицензираната интелектуална собственост, така както никое независимо предприятие не би получило възвръщаемост от подобна лицензирана интелектуална собственост. Apple заключава, че правата върху интелектуална собственост, които се явяват стимул за надбавките — като правата, свързани с дизайна и инженеринга на хардуера и софтуера, — не са права, на които ирландските клонове разчитат, за да осъществяват дейностите си по закупуване, разпространение или сглобяване, и следователно тези права може да не им бъдат предоставени.

(191) От Apple също така не са съгласни, че със споменаването на факта, че „никакви права по отношение на разглежданата интелектуална собственост не са приписани на ирландския клон на AOE/ASI“ в описателната част на решението за откриване на процедурата, Комисията не е изразявала съгласие с този факт. Според Apple Комисията не е оспорила този факт в оценъчната част на решението за откриване на процедурата. Като безспорен факт той остава от значение и страните могат да се позовават на такива фактически и правни съображения, които са изложени в решение за откриване на процедурата. Apple също така твърди, че Комисията е използвала Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване само като референтен документ, като се има предвид, че Комисията е разчитала в значителна степен на насоките в решението за откриване на процедурата.

7.2. *РАЗМЯНА НА ПИСМА СЛЕД СРЕЩАТА МЕЖДУ КОМИСИЯТА И ИРЛАНДИЯ НА 7 МАЙ 2015 Г.*

7.2.1. СРЕЩАТА ОТ 7 МАЙ 2015 Г.

(192) По искане на Ирландия на 7 май 2015 г. се състоя среща между службите на Комисията и Ирландия. По време на тази среща бяха обсъдени следните теми: i) тълкуването на раздел 25 на ЗКД 97 и въпросът за териториалността; ii) данъчното третиране на местни и чуждестранни дружествата; iii) определянето на референтната рамка; iv) тестът на частния пазарен оператор; v) ролята на принципа на сделката между несвързани лица в ирландското право и правото на Съюза; vi) и значението на дейностите в другите дружества на Apple Group освен ASI и AOE за разпределението на печалбата в рамките ASI и AOE.

(193) С електронно писмо от 9 юли 2015 г. Комисията изпрати проекта за протокол от срещата от 7 май 2015 г. на Ирландия и прикани Ирландия да го приеме или да предложи промени в протокола.

7.2.2. ПИСМА НА ИРЛАНДИЯ ОТ 17 ЮЛИ 2015 Г. (С ЕКСПЕРТНО СТАНОВИЩЕ) И 14 АВГУСТ 2015 Г.

(194) В писмото си от 17 юли 2015 г. Ирландия изрази своето становище по няколко от темите, обсъждани на срещата от 7 май 2015 г.

(195) Ирландия твърди, Комисията е признала по време на тази среща, че в съответствие с приложимите правила за данъчна регистрация като местно лице, ASI и AOE са били във всеки важен момент чуждестранни дружества, и че тяхното данъчно задължение се пада да бъде оценявано съгласно раздел 25 на ЗКД 97. Това означава, че

ирландската приходна администрация в съответствие с принципа на териториалността, който не е бил оспорен от Комисията, не може да обложи с данък глобалните печалби на ASI и AOE, а че ирландските клонове подлежат на данъчно облагане само по отношение на печалбите с източник от Ирландия. Във връзка с това Ирландия не е съгласна, както беше предложено по време на срещата от 7 май 2015 г., че референтната рамка се състои от обичайната система за корпоративно данъчно облагане. ЗКД 97 няма нито една всеобхватна цел. Вместо това, макар целта на ЗКД 97 е да облага с данък глобалните печалби на ирландските местни дружества, неговата цел по отношение на чуждестранните дружества е да облага с данък печалбите с източник от Ирландия. Референтната рамка следователно може да бъде само раздел 25 на ЗКД 97 и Ирландия е обложила с данък всички печалби на AOE и ASI, които са били в юрисдикцията на Ирландия за облагане с данък, т.е. всички печалби на дружествата, които са приписвани на дейностите на ирландските клонове. Имайки предвид, че изпълняваните от ирландските клонове на ASI и AOE функции са били основно рутинни операции и логистични дейности, докато ключовите стратегически и търговски решения са се вземали от висшето ръководство в САЩ, като се има предвид, че развитието и използването на интелектуалната собственост на Apple като основен фактор за рентабилността на дружеството се е извършвало извън Ирландия, както и като се има предвид, че решението да се участва в СПР, както и управлението и контрола на рисковете по СПР са били извън Ирландия, приходите, произтичащи от СПР и икономическите права, създадени в резултат на СПР, не могат по никакъв начин да бъдат приписани на ирландските клонове на ASI и AOE.

(196) В този контекст Ирландия счита, че Комисията не е дала основания за или обяснение на своето становище, че класифицирането на дохода като активен доход е значимо в този случай, и че активният доход трябва активно да се управлява някъде. Всички приходи на ирландските клонове на ASI и AOE, освен приходите от лихви, са търговски приходи и клоновете не получават никакви приходи от използването на правата на интелектуална собственост на Apple, които са различни от търговските приходи на клоновете. Съответно единствените приходи на клоновете, които попадат в обхвата на „приходи от имущество или права, използвани или държани от или за клона или представителството“ съгласно раздел 25 на ЗКД 97, са приходите от лихви. Комисията не може да твърди, че приходите от интелектуалната собственост на Apple е следвало да бъдат обложени с данък в Ирландия съгласно раздел 25 на ЗКД 97. Ирландия може и следва да разглежда единствено функциите на самите клонове и следователно може само да установи, че научноизследователската и развойната дейност, която е генерирала интелектуалната собственост, не е била извършена в Ирландия. Освен това, не е от значение къде се отчитат печалбите. Печалбите на ASI и AOE са посочвани в отчетите на тези дружества, но не са били облагани с данък — с изключение на тези на ирландските клонове и на приходите от инвестиции, възникващи в САЩ, — тъй като дружествата не са с данъчна регистрация като местни лица в САЩ. Това необлагане на печалбата се дължи на несъответствие в държавната система на данъчното облагане и не е от значение за целите на държавната помощ.

(197) Ирландия твърди също, че Комисията е приела на срещата от 7 май 2015 г., че принципът на сделката между несвързани лица и разрешеният подход не са част от ирландското законодателство по отношение на данъчното облагане на клонове и че правото на Съюза не изисква принципът на сделката между несвързани лица да се „влага“ в раздел 25 на ЗКД 97. От това следва, според твърдяното от Ирландия, че доколкото оспорваните данъчни становища не са прилагали принципа на сделката между несвързани лица, това не е включвало никакво отклонение или дерогация от изискванията на режима на корпоративното данъчно облагане в Ирландия като цяло, и по-специално на раздел 25 на ЗКД 97. Що се отнася до данъчното становище на Комисията, че принципът на сделката между несвързани лица е приложим като уместен инструмент за държавна помощ, Ирландия твърди, че това представлява напълно нов аргумент и значително отклонение от позицията на Комисията в решението за откриване на процедурата, което според нея се е позовавало на неуспеха на ирландската приходна администрация да приложи принципа на ОИСР на сделката между несвързани лица. Освен това, според Ирландия ретроспективното прилагане на принципа на сделката между несвързани лица като инструмент за държавна помощ не се подкрепя от съдебната практика на съдилищата на Съюза или практиката на Комисията за вземане на решения, и също така не може да се каже, че произтича от теста на частния пазарен оператор или се подкрепя като цяло на базата на пазарните условия. Прилагането на принципа на сделката между несвързани лица като инструмент за държавна помощ и предполагането, че той е част от правото на Съюза от 1958 г. би представлявало цялостно пренаписване на историята и би било несъвместимо с принципа на правната сигурност. По този начин, като се има предвид, че принципът на сделката между несвързани лица не е част от ирландското законодателство, неприлагането на принципа на сделката между несвързани лица не може да се характеризира и като предимство. Въпреки това, дори и ако принципът на сделката между несвързани лица е считан за приложим в този случай, в *ad hoc*

отчета ([116]) на [данъчния съветник на Apple] се стига до заключението, че действителното разпределение на печалбата на ирландските клонове е напълно съвместимо с принципа на сделката между несвързани лица. Ако Комисията не е била съгласна с този анализ, тя е трябвало съответно да уведоми Ирландия и да ѝ даде възможност да отговори.

(198) Що се отнася до избирателността, Ирландия твърди, че Комисията не е извършила никакъв анализ на избирателността. По-конкретно Комисията никога не е твърдяла, че ASI и AOE са били третирани по-благоприятно в сравнение с други клонове. Съдът на ЕС е признал, че местните и чуждестранните дружества не се намират в едно и също правно или фактическо положение ([117]). Задължаването на Ирландия да третира местните и чуждестранните дружества както, ако бяха сравними, би било в противоречие с международната практика, международните данъчни принципи, като например принципа за териториалността, а би било и несъвместимо с ирландското национално право. И накрая, дори и ако различното третиране е било считано за избирателно, това би било оправдано от естеството и/или общата структура на ЗКД.

(199) В писмото си от 17 юли 2015 г. Ирландия също така твърди, че становището на Cooke доказва твърдението на Ирландия, че ASI и AOE са били във всеки един момент облагани с данък в съответствие с раздел 25 на ЗКД 97 и че съответно тяхното данъчно третиране не е включвало държавна помощ. В становището на Cooke се твърди, че противно на предполагаемото твърдение на Комисията, че ирландската приходна администрация следва да третира ASI и AOE както, ако бяха местни лица за данъчни цели в Ирландия, и да ги облага с корпоративен данък съгласно раздел 21 на ЗКД 97, ирландската приходна администрация няма никаква свобода на действие или преценка да се отклонява от изричното съдържание на раздел 25 на ЗКД 97. Г-н Cooke се позовава на решения на Висшия съд и на Върховния съд по делото *McGrath/McDermott* ([118]), където се твърди, че съдът следва да пренебрегне комплексни и предопределени сделки, които нямат търговски цели освен избягване на данъци. Висшият съд би заявил, че при определяне на това дали възниква задължение за данъчно облагане, съдът не разглежда естеството или финансовите резултати на една сделка. Той разглежда реалното правно действие и законните права на страните според правните идеи и концепции.

(200) Като има предвид, че ASI и AOE се управляват и контролират централно в САЩ, в становището на Cooke се твърди, че ирландската приходна администрация правилно е третирала дъщерните дружества като чуждестранни данъкоплатци. Съгласно раздел 25 на ЗКД 97 единствено печалбите, за които е доказано, че са резултат от търговска дейност на или чрез клона или представителството, попадат в обхвата на данъчно облагане, и Комисията обединява дружествата с клоновете, когато изисква от ирландската приходна администрация да облага търговските печалби на дружеството, а не на клона. Освен това, ирландската приходна администрация не е могла по своя преценка да прибягва до принципа на сделката между несвързани лица по аналогия, тъй като този принцип не е представлявал част от ирландския данъчен кодекс в съответния момент. В становището на Cooke се стига до заключението, че в ирландското право няма основа за данъчно облагане на всички печалби на AOE и ASI в Ирландия. Единствената компетентност на ирландската приходна администрация в съответните години е била да обложи с данък частта от печалбата на ASI и AOE, която е съответствала на дейностите на техните клонове в Ирландия.

(201) И накрая, според становището на Cooke би било несъстоятелно в търговската действителност да се настоява целият приход от въпросните сделки да се приписва на функциите, изпълнявани от двата клона. Това се вижда от факта, че клиентите не се редят на опашка през нощта пред магазините на Apple по целия свят за най-новите модели на iPhone или iPad, защото се продават в Корк, а заради стойността, генерирана за тези продукти от значителните инвестиции, инженеринг и технологични иновации, дизайн, репутация и всичко, което се влага в продуктовата гама на Apple, повечето от които се приписват на постигнатото в САЩ или другаде по света.

7.2.3. ПИСМО НА APPLE ОТ 7 СЕПТЕМВРИ 2015 Г. (С ЕКСПЕРТНО СТАНОВИЩЕ)

(202) В писмо от 7 септември 2015 г. Apple представи мненията си относно протоколите, изпратени от Комисията на Ирландия след срещата от 7 май 2015 г. Apple отбеляза, че Комисията не е успяла да покаже, че Apple е било облагодетелствано от оспорваните данъчни становища и че ASI и AOE са били третирани избирателно от ирландската приходна администрация в сравнение с дружествата в подобно положение.

([116]) *Ad hoc* отчетът на [данъчния съветник на Apple] е посочен от Ирландия в подадената от нея информация на 18 февруари 2016 г., с която Ирландия представи на Комисията *ad hoc* отчета на PwC. Съгласно писмото на Ирландия на „17 ноември 2014 г. Apple е препратил анализ от [данъчния съветник на Apple] […]. Доколкото Ирландия е наясно, в никакъв момент Комисията не е имала проблем с този анализ, нито е изразила несъгласие с него.“

([117]) Решение от 13 декември 2005 г., *Marks & Spencer/Halsey*, C-446/03, EU:C:2005:763.

([118]) [1988 г.] IR 258.

(203) Що се отнася до правилното прилагане на раздел 25 на ЗКД 97, неправилното определяне на референтната рамка и неприложимостта на принципа на сделката между несвързани лица, Apple представя същите аргументи като Ирландия в писмото си от 17 юли 2015 г. Що се отнася до целта на ирландската система за корпоративно подоходно облагане и данъчната регистрация, по същество Apple излага същите аргументи като Ирландия. Тъй като ASI и AOE нямат данъчна регистрация в Ирландия като местни лица за данъчни цели, те не се намират в сравнимо фактическо и правно положение с ирландските местни дружества, съгласно буквата на закона на ирландското данъчно право.

(204) В подкрепа на своята позиция Apple представи становището на [съветника на Apple]. В това становище се заключава, че Ирландия правилно е считала, че ASI и AOE не са местни дружества и че третирането от Ирландия на ASI и AOE като чуждестранни дружества, различни от ирландските местни дружества, е в съответствие с международния данъчен принцип на териториалността. Следователно ASI и AOE не са в правно и фактическо положение, което е сравнимо с това на ирландските местни дружества. Освен това, според това становище никаква интелектуалната собственост на Apple или печалба, получена от интелектуална собственост на Apple, не се приписва на ирландските клонове, тъй като всички „значими човешки функции“, свързани с интелектуална собственост, се изпълняват извън Ирландия. Според това становище, за да могат на клоновете да се припишат приходите, е необходимо да се направи сравнение с хипотетично дружество, което е местно лице за данъчни цели и което извършва само местни дейности, без юридически или икономически да притежава или използва права на интелектуална собственост. Разпределението на приходите по този начин трябва да следва функциите, рисковете и активите на ирландските клонове, а не съгласно принципа на „притегателната сила“ — който изрично се отхвърля от ОИСР — да води до приписване на приходи с източник извън Ирландия. Разпределението на печалбите на ирландските клонове въз основа единствено на дейностите, които се извършват в клоновете, т.е. без оглед на дейностите извън клоновете, независимо дали в рамките на ASI/AOE или на други дружества от Apple Group, следователно е било напълно в съответствие с разпределението на печалбата на клоновете, както следва от международното публично право и международните данъчни принципи, включително от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г. и съдебната практика на Съюза.

(205) Освен това, в съответствие със становището [на данъчния съветник на Apple], ирландските клонове не притежават интелектуална собственост и нямат нищо общо с аспектите, свързани с ѝ. Цялото управление на интелектуалната собственост, включително всички дейности, необходими за финансирането, създаването, налагането и защитата на интелектуалната собственост, се извършват извън Ирландия. „Значимите човешки функции“ са изцяло извън Ирландия и следователно цялото създаване на стойност се извършва извън Ирландия. Твърдението на Комисията, че съветите на директорите на ASI и AOE не управляват активно интелектуалната собственост е неправилно. Според становището на [съветника на Apple] протоколите от събранията на съвета на директорите на ASI и AOE и допълнителната информация, предоставена от Apple на Комисията, показват вземане на решения от ключово стратегическо значение за ASI/AOE, включително разглеждането на i) финансови въпроси като инвестиционни решения, правомощия за работа с банкови сметки и въпроси за поддържането на капитала; ii) обсъждане и одобрение на финансовите отчети; и iii) делегиране на правомощия в рамките на определени параметри по отношение на стопанските дейности, всички от които са извършени в САЩ, а не в Ирландия.

(206) Според становището на [съветника на Apple] за целите на определянето на размера на печалбата, която да се разпределя на постоянния обект на чуждестранно дружество съгласно Примерната данъчна конвенция на ОИСР (заедно с местните данъчни правила на много държави), след установяване чрез функционален анализ какво в действителност се случва в рамките на постоянния обект, трябва да се направи сравнение с (фиктивно) местно дружество. Това сравнение („както, ако“) се прави, защото в отсъствието на юридически независимо предприятие няма никакъв критерий за отделяне в рамките на чуждестранното дружество на размера на печалбата, която се приема за реализирана на местно ниво от чуждестранното дружество. Когато се прави сравнение, следната точка е от голямо значение: (фиктивното) местно дружество, с което се извършва сравнението, е много конкретно такова; то е местно дружество, което получава доход само от дейности или активи в държавата, в която е местно лице за данъчни цели. Докато едно дружество местно лице в своята държава на данъчна регистрация е по принцип обект на облагане с данък върху целия си глобален доход, местното дружество от сравнението получава приходи само от дейности или активи в своята държава на данъчна регистрация. С други думи сравнението трябва да се прави само с местно дружество с дейности и активи, ограничени до държавата, където чуждестранното дружество осъществява дейност чрез своя постоянен обект. В случая с Apple ирландските клонове на ASI и AOE не могат да бъдат

третирани както, ако бяха икономическия собственик на тези права. Следователно сравнението трябва да се прави с дружество, което юридически или икономически също не притежава такива права на интелектуална собственост (но което има достъп до интелектуалната собственост в ограничената степен необходима за извършване на неговата дейност (сглобяване/поръчка, продажба и разпространение на продукти).

(207) Според становището на [съветника на Apple] за определянето на това дали интелектуалната собственост (и получените от нея печалби) може да бъде приписана на ирландските клонове, без значение е дали персоналът или членовете на съвета на директорите на ASI и AOE са участвали (със или без персонал и/или членове на съвета на директорите на Apple Inc.) при изпълнението на тези изключително важни „значими човешки функции“. Тъй като нито ASI, нито AOE имат данъчна регистрация в Ирландия, единственият факт от значение, който трябва да се установи, е дали персоналът или членовете на съвета на директорите са извършвали техните значими човешки функции в рамките на постоянния обект, чрез който ASI и AOE са извършвали дейност в Ирландия. От функционалния анализ на ирландските клонове се вижда, че функциите, изпълнявани чрез и в постоянните места на стопанска дейност в Ирландия, са ограничени до поръчки, продажби и разпространение (ASI) и сглобяване на продукти (AOE). До степента, в която тези клонове използват интелектуалната собственост на Apple в своите дейности в Ирландия, правата, за които са предоставени на ASI и AOE съгласно СПР, те не го правят това като лицензодател, който управлява и използва права на интелектуална собственост.

(208) И накрая, в становището на [съветника на Apple] се обяснява, че съгласно т.нар. принцип на „притегателната сила“ всички приходи, които не са на клона и са от държавата източник, се считат за приписвани на клона в тази държава източник. Прилагането на този принцип обаче е било изрично отхвърлено от ОИСР и нейните държави членки. Сравняването на местни дружества, които използват своята интелектуална собственост в местните си бизнес дейности, с местни клонове на чуждестранни дружества, които не са икономическият собственик на тази интелектуална собственост, като ирландските клонове на ASI и AOE, би било грубо нарушение на принципите на ОИСР.

7.3. *ПИСМА НА APPLE ОТ 25 ЯНУАРИ 2016 Г., 18 ФЕВРУАРИ 2016 Г. (С ЕКСПЕРТНО СТАНОВИЩЕ) И 14 МАРТ 2016 Г.*

(209) В своите писма от 25 януари, 18 февруари и 14 март 2016 г. Apple обяснява, че Apple Inc. притежава правото на собственост върху интелектуалната собственост, която е разработена и контролирана извън Ирландия, и че би било в противоречие с ирландските закони и международните данъчни принципи, ако Ирландия облага с данък печалбата, получена от тази интелектуална собственост. Освен това Apple обяснява, че печалбата на ASI и AOE, с изключение на печалбата от дейностите на ирландските клонове, е предмет на отсрочено данъчно облагане в САЩ. Apple също така заявява, че Комисията е променила своята теория за държавната помощ след решението за откриване на процедурата и че подходът на Комисията, която възнамерява да наложи огромен ретроактивен данък върху Apple чрез разпределяне на ирландските клонове на цялата глобална печалба на Apple, е в противоречие с принципа на сделката между несвързани лица.

(210) Заедно със своето писмо от 18 февруари 2016 г. Apple е представило актуализиран вариант на *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple], в който се предоставя допълнителен анализ с отчитане на информацията, предоставена след представянето на този доклад (втория *ad hoc* отчет на [данъчния съветник на Apple]). Във втория *ad hoc* отчет на [данъчния съветник на Apple] се описват по-подробно функциите, които не се изпълняват от клонове, и се акцентира върху дейностите, извършвани от съветите на директорите на ASI и AOE. В *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple] не се споменава ролята, изпълнявана от съветите на директорите, а само се посочват ASI и AOE като „юридическите лица“ в сравнение с „ирландския клон на AOE и ASI“. Според втория *ad hoc* отчет на [данъчния съветник на Apple] собствеността, управлението и финансирането на интелектуалната собственост следва да бъдат разпределени на функциите на ASI и AOE, които не се изпълняват от клоновете ([119]), тъй като ASI и AOE поемат риска и задълженията съгласно СПР чрез пълномощията, упражнявани от съветите на директорите, действайки извън Ирландия. Според втория *ad hoc* отчет на [данъчния съветник на Apple] всеки случай на СПР е бил одобрен и изпълнен от съветите на директорите ASI и AOE извън Ирландия. Съветите на директорите на ASI и AOE изпълняват активна и критична роля по отношение на управлението на интелектуалната собственост, което се извършва извън Ирландия. Съветите на директорите на ASI и AOE участват във внедряването на новите продукти и в процеса на глобално ценообразуване на продуктите на Apple извън Ирландия. Според доклада, по нареждане на съвета на директорите на ASI, ASI и Apple Inc. са сключили споразумение за маркетингови услуги, съгласно което Apple Inc. изпълнява маркетингови функции от името на

([119]) В доклада се стига до заключението, че „въз основа на значимите човешки функции, които не се изпълняват от клоновете, а чрез съветите на директорите на AOE и ASI, които действат извън Ирландия, имащи връзка с участието в СПР, развитието на интелектуална собственост, управлението на интелектуална собственост, въвеждането на нови продукти, ценообразуването, сключване на договори, поемането и финансирането на ключови бизнес рискове, както и собствеността и финансирането на значими ценни нематериални активи, би било подходящо да се характеризират функциите на AOE и ASI, които не се изпълняват от клоновете, като предприемач и бенефициер на интелектуалната собственост на Apple извън Северна и Южна Америка“.

ASI. Освен това в доклада се описва, че съветът на директорите на ASI или упълномощените чрез пълномощни лица преговарят, одобряват и подписват споразумения с телекомуникационни дружества и с доставчици и производители, предварително избрани от Apple Inc., които да произвеждат продукти на Apple за продажба извън Северна и Южна Америка.

(211) Във втория *ad hoc* отчет на [данъчния съветник на Apple] се разглежда допълнително разрешеният подход на ОИСР по отношение на споразуменията за подялба на разходите и постоянните места на търговска дейност. В този контекст докладът се позовава на параграф 212 от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г., където се заявява, че един постоянен обект и неговото централно управление при определени условия могат да се считат за икономически съучастници в дейност, съответстваща на споразумение за подялба на разходите. В доклада след това се заключава, че случаят не е такъв за ASI, AOE и техните съответни ирландски клонове, тъй като никакви значими човешки функции, свързани с използването на интелектуална собственост, не са били изпълнявани от или разположени в ирландските клонове, никакви становища, свързани с използването на интелектуална собственост, не са се вземали в Ирландия, и никакви рискове от финансиране на интелектуална собственост не са били поемани от ирландските клонове. В доклада накрая се заключава, че въз основа на функционалния анализ е било оправдано да се изберат ирландските клонове като по-малко сложното предприятие и проверяваната страна за методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, тъй като клоновете са извършвали само относително рутинни продажби и разпространение и производствени дейности, и не са имали уникален принос.

7.4. *ПИСМО НА ИРЛАНДИЯ ОТ 18 ФЕВРУАРИ 2016 Г. (С ЕКСПЕРТНО СТАНОВИЩЕ)*

(212) На 18 февруари 2016 г. Ирландия представи „Експертно становище за печалбата, отнесена към ирландския клон на ASI и ирландския клон на AOE между 2007 и 2011 г.“ на Комисията, изготвено от данъчния консултант PwC (*ad hoc* отчет на PwC). Целта на този доклад е била да предостави становище относно съответствието с принципа на сделката между несвързани лица на резултата от разпределението на печалбата за ирландските клонове на ASI и AOE.

(213) В *ad hoc* отчета на PwC се твърди, че е приложен двустепенният подход на разрешения подход на ОИСР. Според този доклад първата стъпка от този подход се състои от функционален анализ, в който се установяват значимите човешки функции. Втората стъпка се състои в проверяване на това дали принципът на сделката между несвързани лица е използван при ценообразуването, прилагано през периода на прилагане на оспорваните данъчни становища ([120]). Въз основа на функционален анализ в доклада се стига до заключението, че ирландските клонове на ASI и AOE не са имали уникален, ценен принос за глобалната верига на стойността на Apple, а просто са извършвали рутинни дейности ([121]). В допълнение в доклада се установяват областите, за които клоновете нямат принос, като създаването, управлението, внедряването или стратегическото управление на интелектуалната собственост на Apple. В доклада се посочва също, че ирландският клон на ASI не изпълнява маркетингови дейности.

(214) Във втора част на *ad hoc* отчета на PwC, посветена на тестване дали принципът на сделката между несвързани лица е използван за споразумението, сключено от ирландските клонове на ASI и AOE, в доклада са избрани показатели за нивото на печалбата, които са коефициентът на Бери за ASI и надбавка за пълните разходи за AOE. В доклада се изчислява нивото на избраните показатели за ASI и AOE за периода 2007—2011 г. Резултатът се сравнява с това, което в доклада се нарича „база в отрасъла“ за независими дружества. Базата в отрасъла е представена в *ad hoc* отчета на PwC под формата на статистически показатели, включително горния квартил, медианата, долния квартил и броят на дружествата, включени в извадката.

([120]) Двете стъпки, описани в ad hoc отчета на PwC, не са идентични с двустепенния подход, представен в Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата, независимо от позоваването от данъчния съветник на разрешения подход на ОИСР.

([121]) В извършения функционален анализ не се определят значими човешки функции в седалищата на ASI и AOE или ирландските клонове. Вместо това той се позовава на висшите ръководители в САЩ.

(215) Що се отнася до ASI, предприетото от PwC търсене на пазарни аналози се основава на дружества, занимаващи се с търговия на едро с домакински електроуреди, компютърни продукти и софтуер, и електронно и телекомуникационно оборудване, както и складови и спомагателни дейности за транспорт ([122]). В *ad hoc* отчета на PwC след това се описват три вида риск, поемани от ирландския клон на ASI. Първо, ирландският клон на ASI е изправен пред риск, свързан с обезпечението със запаси, по-специално свързани с наличието на недостатъчно или прекомерно количество материални запаси. Второ, ирландският клон на ASI е изложен на риск, свързан с гаранциите. ASI е предоставяло гаранции и следпродажбена поддръжка. Инженерната поддръжка и производствените процеси за линиите за проверка на AppleCare са били контролирани от базиран в САЩ екип. Трето, ирландският клон на ASI е изложен на кредитен риск — риск да не е в състояние да събере дължимите плащания от клиенти. Поради политиката на групата за управление на риска всички тези рискове са много ограничени.

(216) В доклада се заключава, че по отношение на ирландския клон на ASI средният диапазон на коефициента на Бери при сделка между несвързани лица за сравними доставчици на услуги с ограничен риск е между 108,3 % и 137,95 % с медиана от 116,72 %. През периода 2007—2011 г. ирландският клон на ASI е реализирал коефициент на Бери над долния квартил.

(217) По отношение на ирландския клон на AOE средният диапазон на надбавката върху пълните разходи при сделка между несвързани лица за сравними производствени предприятия с ограничен риск за периода 2007—2011 г. е бил между 3,19 % и 7,95 % с медиана от 5,21 %. През този период ирландският клон на AOE е получавал надбавка върху пълните разходи, надвишаваща тази медиана всяка година.

7.5. *ПИСМА НА ИРЛАНДИЯ ОТ 17 ФЕВРУАРИ И 23 МАРТ 2016 Г.*

(218) С писма от 17 февруари и 23 март 2016 г. Ирландия отново представи мнението си относно предполагаемото несъответствие между съображенията в решението за откриване на процедурата и теорията на Комисията за държавната помощ, предоставена оттогава, както и предполагаемият отказ на Комисията да участва в диалог с Ирландия и Apple. Според Ирландия неуспехът на Комисията да обясни съображенията си подкопава нейните права на защита и е задължение на Комисията да обоснове позицията си преди да бъде прието окончателното решение. Освен това липсата на всякакъв отговор от Комисията на докладите от експерти, представени от Ирландия и Apple, според Ирландия може да се разбира единствено като приемане от страна на Комисията на заключенията в тези доклади.

(219) Ирландия също така твърди, че разследването от Комисията на оспорваните данъчни становища е пристрастно, както се вижда от публичните изявления, направени от длъжностни лица на Комисията, предрешаващи изхода от разследването, и многократните искания за информация от страна на Комисията. Според Ирландия исканията за големи количества информация, обхващаща широк кръг от въпроси, показват решимостта на Комисията да открие неправомерна държавна помощ, пренебрегвайки своето задължение да разследва безпристрастно.

8. **ОЦЕНКА НА ОСПОРВАНИТЕ МЕРКИ**

8.1. *НАЛИЧИЕ НА ПОМОЩ*

(220) Съгласно член 107, параграф 1 от Договора всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки,

([122]) Пълният списък с 52 дружества, използвани от PwC за сравнението, е следният: IRES — S.P.A., ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO S.P.A., B2BIRES S.R.L., M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE, EUROP COMPUTER PERFORMANCE, DACOM S.P.A., COM 2 NETWORKS, ALLNET.ITALIA S.P.A., RECO S.P.A., INFOWORK TECNOLOGY SL, LINEA 2000, COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA, ΕΝΑΡΞΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε., SIAM S.R.L., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA, EARPRO SA, REMLE, SA, CONFIG, INTERDAS S.P.A., SANGHA FRANCE, SUMELEC NAVARRA SL, APRA S.P.A., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA, VERE 85 SA, APLICACIONES TECNOLOGICAS SA, DIGIT ACCESS, AMSTESO ELECTRIC LIMITED, OLISYS, TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, TRANS AUDIO VIDEO S.R.L., KONTORLAND AS, CONNECT DATA, FRIGO 2000 S.R.L., NEO TECHNOLOGY, DUWIN SRL, IPOH S.R.L., GIGALOGIE, MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, FERNANDO CRISTINO, LDA, MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA, INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA, TELSERVICE S.R.L., K1 ELECTRONIC GMBH, MT COMPONENTS LIMITED, TULSI IMPORT EXPORT LTD, MEMTEC IBERICA, LAZANAS — XAPAPADAKOU EISAGOGIKI A.E.E.

доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар. Категоризирането на дадена мярка като помощ по смисъла на член 107, параграф 1 изисква всички посочени в тази разпоредба условия да са изпълнени ([123]). Добре установено е, че за да може една мярка да се категоризира като държавна помощ, на първо място трябва да има намеса от страна на държавата или чрез държавни ресурси; второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки; трето, тя трябва да предоставя избирателно предимство на дадено предприятие и, четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията ([124]).

(221) Що се отнася до първото условие за установяване на помощ, оспорваните данъчни становища са били издадени от ирландската приходна администрация, които са данъчната администрация на ирландската държава. Тези становища са били използвани от ASI и AOE за изчисляване на техните годишни задължения за корпоративен данък в Ирландия. Ирландската приходна администрация е приела тези изчисления и на тази основа е приела, че данъкът, платен от ASI и AOE в Ирландия в годините, през които тези становища са били в сила, отговаря на тяхното задължение за плащане на корпоративен данък в Ирландия. Следователно оспорваните данъчни становища могат да бъдат приписани на Ирландия. Що се отнася до финансирането на мерките с държавни средства, съгласно постоянната съдебна практика на Съда на ЕС мярка, чрез която публичните органи предоставят на определени предприятия освобождаване от данъци, което, въпреки че не е свързано с паричен превод на държавни ресурси, поставя лицата, за които се прилага освобождаването от данък, в по-благоприятно финансово положение в сравнение с други данъкоплатци, представлява държавна помощ ([125]). В раздел 8.2 Комисията ще докаже, че оспорваните данъчни становища водят до понижаване на данъчното задължение на ASI и AOE в Ирландия, като се отклоняват от данъка, който в противен случай тези предприятия биха били задължени да плащат съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия. Отказвайки се от данъчни приходи, които Ирландия в противен случай би имала право да събере от ASI и AOE съгласно тези правила, оспорваните данъчни становища водят до загуба на държавни ресурси ([126]).

(222) Що се отнася до второто условие за установяване на помощ, ASI и AOE са част от групата на Apple — глобална многонационална група, осъществяваща дейност във всички държави членки, така че всяка помощ в тяхна полза може да засегне търговията в рамките на Съюза. Аналогично, се счита, че мярка, предоставена от държавата, нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, когато тя е в състояние да подобри конкурентната позиция на нейния получател в сравнение с други предприятия, с които той се конкурира ([127]). Apple проектира, произвежда и продава мобилни комуникационни и мултимедийни устройства, персонални компютри и преносими цифрови музикални плеъри. То продава разнообразие от свързан с тях софтуер, услуги, периферни устройства, мрежови решения и цифрово съдържание и приложения на трети страни по целия свят. ASI отговаря за изпълнението на дейностите по поръчка, продажба и разпространение, свързани с продажбата на продукти Apple на свързани лица и клиенти трети страни в регионите EMEIA и APAC. AOE произвежда гама от специализирани компютърни продукти за пазара на EMEIA и доставя всички свои готови продукти на свързани лица. До степента, в която оспорваните данъчни становища освобождават ASI и AOE от данъчно задължение, което в противен случай те биха били задължени да плащат съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, предоставената по силата на тези становища помощ представлява оперативна помощ, тъй като освобождава тези предприятия от задължение, което те обичайно биха имали в ежедневното управление или обичайната дейност. Съдът на ЕС винаги е твърдял, че оперативната помощ по принцип нарушава конкуренцията ([128]), така че всяка помощ, предоставена на ASI и AOE, следва да се счита, че нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез укрепване на финансовото положение на ASI, AOE и Apple Group на пазари, на които те осъществяват дейност. По-специално, освобождавайки тези предприятия от данъчно задължение, което в противен случай те биха имали, и което техните конкуренти трябва да поемат, оспорваните данъчни становища освобождават ресурси за тези предприятия, които да инвестират в техните бизнес дейности, като по този начин нарушават конкуренцията на пазара, така че четвъртото условие за установяване на помощ също е изпълнено в този случай.

([123]) Вж. Решение от 2 септември 2010 г., *Комисия/Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, точка 38 и цитираната в него съдебна практика.

([124]) Вж. Решение от 2 септември 2010 г., *Комисия/Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, точка 39 и цитираната в него съдебна практика.

([125]) Вж. Решение от 15 ноември 2011 г., *Комисия/Government of Gibraltar и Обединеното кралство*, съединени дела C-106/09 P и C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, точка 72 и цитираната в него съдебна практика.

([126]) Вж. Решение от 17 ноември 2009 г., *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:709, точка 58.

([127]) Вж. решение от 17 септември 1980 г., *Philip Morris*, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, точка 11 и решение от 15 юни 2000 г., *Alzetta*, съединени дела T-298/97, T-312/97 и т.н., ECLI:EU:T:2000:151, точка 80.

([128]) Решение от 3 март 2005 г., *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, точка 55 (с добавен курсив). Вж. също решение от 30 април 2009 г., *Комисия/Италия и Wam*, C-494/06 P, EU:C:2009:272, точка 54 и цитираната съдебна практика и решение от 20 март 2014 г., *Rousse Industry AD/Комисия*, C-271/13 P, EU:C:2014:175, точка 44. Решение от 9 юни 2011 г., *Comitato „Venezia vuole vivere“ и други/Комисия*, съединени дела C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, точка 136. Вж. също решение от 19 септември 2000 г., *Германия/Комисия*, C-156/98, EU:C:2000:467, точка 30 и цитираната съдебна практика.

(223) Що се отнася до третото условие за установяване на помощ, по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора предимство е всяка икономическа полза, която дадено предприятие не би получило при нормални пазарни условия, т.е. в отсъствието на държавна намеса ([129]). Следователно, предимство е налице винаги когато финансовото състояние на дадено предприятие се подобрява в резултат на намесата на държавата. Такова подобрение се показва чрез сравняване на финансовото положение на предприятието в резултат от оспорваната мярка с финансовото положение на същото предприятие, ако мярката не е била предоставена ([130]). Едно предимство може да се състои както в предоставянето на положителни икономически предимства, така и в намаляването на разходите, обикновено включвани в бюджета на едно предприятие ([131]). Що се отнася до фискалните мерки, предимство може да бъде предоставено, като се намалява по различни начини данъчната тежест за едно предприятие, и по-специално като се намалява облагаемата данъчна основа или размерът на дължимия данък ([132]). Както Комисията ще докаже в раздел 8.2.2, оспорваните данъчни становища водят до намаляване на задълженията на ASI и AOE във връзка с корпоративния данък в Ирландия чрез намаляване на облагаемата годишна печалба на тези предприятия, а оттам и на тяхната облагаема данъчна основа, за целите на облагането на тези печалби с корпоративен данък по силата на обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия. Оспорваните данъчни становища следователно предоставят икономическо предимство на тези дружества чрез намаляване на тяхната облагаема данъчна основа.

(224) Що се отнася до избирателния характер на това предимство, Съдът на ЕС преди това беше обявил, че в случая на индивидуална мярка за помощ, за разлика от такава схема, „*определянето на икономическото предимство по принцип е достатъчно, за да се подкрепи презумпцията, че то е избирателно*“ ([133]), без да е необходимо да се анализира избирателността на мярката според тристепенния анализ, разработен от Съда на ЕС за фискални схеми за държавна помощ ([134]). Тъй като оспорваните данъчни становища са индивидуални мерки за помощ, предоставени само на ASI и AOE, констатацията, че тези мерки предоставят предимство на ASI и AOE сама по себе си вече е достатъчна, за да се заключи, че предимството е избирателно по своя характер. Въпреки това, в името на пълнотата, Комисията ще проучи тези мерки според тристепенния анализ, разработен от Съда на ЕС за фискални схеми за помощ, за да докаже, че те са избирателни и съгласно този анализ. При това проучване обаче оценката на Комисията за това дали оспорваните мерки представляват дерогация от референтната система (втората стъпка от анализа на избирателността) ще съвпадне с нейната оценка за това дали тези мерки предоставят предимство на ASI и AOE ([135]). Това е така, защото определянето на предимството, произтичащо от данъчната мярка, изисква сравнение на икономическото положение на получателя на тази мярка с икономическото положение на това предприятие, ако мярката не е била предоставена, докато определянето на дерогацията от референтната система изисква сравнение на икономическото положение на получателя на тази мярка с икономическото положение на операторите, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение с получателя с оглед на целите на тази референтна система, и които не се ползват от въпросната данъчна мярка. С други думи, когато данъчна мярка води до неоправдано намаляване на данъчното задължение на даден получател, който в противен случай би бил обект на облагане с по-високо ниво на данък съгласно обичайните правила за данъчно облагане, това намаление представлява както предимство, предоставено от данъчната мярка, така и дерогация от референтната система.

8.2. *НАЛИЧИЕ НА ИЗБИРАТЕЛНО ПРЕДИМСТВО*

(225) Според установената съдебна практика: „член 92, параграф 1 [понастоящем член 107, параграф 1] от Договора изисква да се определи дали съгласно определена задължителна схема дадена държавна мярка поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други,

([129]) Решение от 11 юли 1996 г., *Syndicat français de l'Express international (SFEI) и др.*, C-39/94, EU:C:1996:285, точка 60; Решение от 29 април 1999 г., *Кралство Испания/Комисията*, C-342/96, EU:C:1999:210, точка 41.

([130]) Вж. решение от 2 юли 1974 г., *Италия/Комисия*, 173/73, EU:C:1974:71, точка 13.

([131]) Вж. например решение от 15 март 1994 г., *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100.

([132]) Вж. решение от 15 декември 2005 г., *Италианска република/Комисия*, C-66/02, EU:C:2005:768, точка 78. Решение от 10 януари 2006 г., *Cassa di Risparmio di Firenze и др.*, C-222/04, EU:C:2006:8, точка 132; Решение от 9 октомври 2014 г., *Ministerio de Defensa and Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, точки 21-31. Вж. също точка 9 от Известие на Комисията за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества, ОВ C 384, 10.12.1998 г., стр. 3.

([133]) Решение от 30 юни 2016 г., *Белгия/Комисия*, C-270/15 P,EU:C:2016:489, точка 49 и решение от 4 юни 2015 г., *Комисия/MOL*, C-15/14 PEU:C:2015:362, точка 60.

([134]) Вж. решение от 26 февруари 2015 г., *Orange/Комисия*, T-385/12 EU:T:2015:117, точка 53.

([135]) В своите съображения относно решението за откриване на процедурата Apple твърди, че предимството и условията за избирателност за установяването на държавна помощ следва да бъдат оценявани поотделно, тъй като се отнасят до два различни аспекта на понятието за държавна помощ. Въпреки това, с оглед на факта, че в настоящото решение се разглежда отделна мярка за помощ и тъй като отделянето на тези условия би довело до ненужно дублиране, Комисията реши да оцени наличието на предимство успоредно с втората стъпка от анализа на избирателността.

които с оглед на целта на въпросната схема са в съпоставима правна или фактическа ситуация. Ако това е така, съответната мярка изпълнява условието за избирателност“ ([136]).

(226) В случая на схеми за фискални държавни помощи Съдът на ЕС е разработил тристепенен анализ за определяне на това дали дадена мярка е избирателна ([137]). На първо място, се определя обичайният или нормален данъчен режим, приложим в държавата членка: „референтната система“. На второ място, следва да се определи дали разглежданата данъчна мярка представлява дерогация от тази система, доколкото въвежда диференциация между икономическите оператори, които по отношение на вътрешно присъщите цели на системата се намират в съпоставима фактическа или правна ситуация. Ако мярката представлява дерогация от референтната система, на третия етап е целесъобразно да се определи дали тази мярка е обоснована от естеството или общата структура на референтната система. Данъчна мярка, която представлява дерогация от прилагането на референтната система, може да бъде обоснована, ако съответната държава членка успее да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на нейната данъчна система ([138]). Ако случаят е такъв, то данъчната мярка не е избирателна. Тежестта за доказване по време на този трети етап пада върху държавата членка.

8.2.1. ОПРЕДЕЛЯНЕ НА РЕФЕРЕНТНАТА СИСТЕМА

8.2.1.1. ***Референтна система, съставена от обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия***

(227) По принцип референтната система е съставена от последователен набор от правила, които се прилагат въз основа на обективни критерии за всички предприятия, които попадат в обхвата, определен от целта на системата. Определянето на референтната система следователно зависи от елементи като данъчно задължени лица, облагаема данъчна основа, облагаеми събития и приложими данъчни ставки.

(228) В този случай референтната система представлява обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба съгласно ирландската система за корпоративно подоходно облагане, които имат за своя цел данъчното облагане на печалбата на всички дружества, обект на данъчно облагане в Ирландия ([139]). Както е обяснено в раздел 2.3, корпоративният данък в Ирландия се начислява върху печалбата (доход и облагаема печалба) на дадено дружество, независимо от източника ([140]). Изчисляване на корпоративната облагаема данъчна основа взема за своя отправна точка корпоративната счетоводна печалба ([141]). Дружествата с местно лице за данъчни цели в Ирландия са обект на облагане с корпоративен данък върху техните глобални приходи и капиталови печалби ([142]). Чуждестранните дружества, осъществяващи дейност чрез клон или представителство в Ирландия, се облагат с корпоративен данък върху печалбите, свързани с техния клон или представителство, както и върху всички капиталови печалби, произтичащи от продажбата на активи, използвани за целите на клона или представителството ([143]). Дружествата, които нямат местно лице за данъчни цели в Ирландия и не извършват търговска дейност чрез клон или представителство в Ирландия, подлежат на облагане с данък само върху доходите с източник от Ирландия и върху капиталовите печалби в резултат от продажба на определени ирландски активи, при спазване на облекченията съгласно сключени спогодби ([144]). Ставката на корпоративния данък, приложима за печалбата на всички дружества, които са обект на данъчно облагане в Ирландия, е 12,5 % за печалби от търговска дейност и 25 % за нетърговска дейност ([145]). От гледна точка на горепосочените правила всички дружества с реализирани приходи се считат за намиращи се в сходно фактическо и правно положение, тъй като целта на тези правила е данъчното облагане на печалбата, подлежаща на облагане с данък в Ирландия. Следователно всички дружества, които подлежат на данъчно облагане в Ирландия, независимо дали са местни или чуждестранни, се намират в сравнимо фактическо и правно положение по отношение на обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия.

(229) Тази референтна система включва както неинтегрирани дружества, които реализират своята печалба от извършвани на пазара сделки между несвързани лица, така и интегрирани дружества, които (частично) реализират своята печалба от сделки, извършвани в рамките на същото дружество или корпоративна група. Ирландската система за

([136]) Вж. решение от 3 март 2005 г., *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, точка 40.
([137]) Вж. решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos и др.*, съединени дела C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550.
([138]) Вж. решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos и др.*, съединени дела C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, точка 65.
([139]) Вж. също решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos и др.*, съединени дела C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, точка 50.
([140]) Вж. съображение 69.
([141]) Вж. съображение 70.
([142]) Вж. съображение 72.
([143]) Вж. съображение 73.
([144]) Вж. съображение 76.
([145]) Вж. съображение 71.

корпоративно данъчно облагане не прави разграничение между дружествата, които получават своята печалба само от пазарни сделки, като неинтегрирани независими дружества, и дружествата, които получават своята печалба чрез вътрешни сделки между дружества от същата корпоративна група или между части от същото дружество, каквито са интегрираните дружества. И двата вида дружества подлежат на облагане с корпоративен данък върху тяхната облагаема печалба по стандартната корпоративна данъчна ставка съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия. По този начин неинтегрираните и интегрираните дружества, подлежащи на данъчно облагане в Ирландия, следва да се считат в сходно фактическо и правно положение по отношение на тези правила.

(230) Фактът, че облагаемата печалба на неинтегрираните и интегрираните дружества се определя по различен начин, не променя това заключение. В случая на неинтегрирано дружество, което сключва сделки на пазара, облагаемата печалба на това дружество по принцип може да се види пряко и да се изчисли на базата на тези пазарни сделки, тъй като се основава на разликата между приходите и разходите на конкурентен пазар. Следователно едно неинтегрирано дружество ще вземе счетоводната си печалба като отправна точка за определяне на облагаемата данъчна основа, върху която се прилага ставката на корпоративния данък в Ирландия, тъй като тази печалба е определена на базата на цените, продиктувани от пазара за придобитите материали и продуктите и услугите, продадени от дружеството. За разлика от това определянето на облагаемата печалба на едно интегрирано дружество, независимо дали е дружество, принадлежащо на корпоративна група, или дружество, осъществяващо дейност в повече от една юрисдикция чрез клон, изисква използването на счетоводни оценки. Това е така, защото едно интегрирано дружество, чиито съставни части търгуват помежду си, е в състояние да определи цените и условията на тези вътрешни сделки независимо от другите участници на пазара, които на свой ред определят облагаемата печалба на частите на това дружество, участващи в тези сделки ([146]). Тази разлика при определянето на облагаемата печалба на неинтегрираните и интегрираните дружества следователно се дължи на факта, че печалбата на интегрираните дружества или клоновете не може да се види по надежден начин от задължителните отчети, за разлика от неинтегрираните дружества или дружествата, които не участват под никаква форма във вътрешни сделки, и където отчетите отразяват цените, договорени на пазара в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Все пак тази разлика при определянето на облагаемата печалба за неинтегрираните дружества и интегрираните дружества е просто средството, чрез което да се постигне крайната цел за определяне на облагаемата данъчна основа и на двата вида дружества по начин, който гарантира, че интегрираните дружества се облагат наравно с неинтегрираните дружества съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба.

(231) Apple твърди ([147]), че сделките между свързани дружества не са сравними със сделките между несвързани дружества. Apple цитира решението относно схемата за помощ *Groepsrentebox* ([148]), в което според него Комисията е приела, че финансовите отношения между дружества, принадлежащи на една корпоративна група, и сделките в рамките на групата са различни и не се определят от същата конкурентна и икономическата обосновка като тези между несвързани дружества, така че те да могат да оправдаят различно данъчно третиране. Като предварителен въпрос Комисията би желала да припомни, че тъй като всяка потенциална мярка за помощ трябва да се оценява въз основа на своите характеристики, като се следват обективните критерии на член 107, параграф 1 от Договора, то дори и ако Комисията е решила другояче по друго решение, това не може да повлияе на констатациите по настоящото решение ([149]).

(232) Във всеки случай Комисията не споделя прочита на Apple на решението относно схемата за помощ *Groepsrentebox*. Противно на твърдението на Apple, това решение не потвърждава, че когато данъчна мярка е предоставена в полза на дружество, реализиращо печалби чрез вътрешни сделки, референтната система трябва непременно да се ограничава до дружествата, реализиращи печалби чрез подобни сделки. Освен това, целта на данъчната мярка в основата на това решение не е сравнима с този случай и следователно заключенията, които могат да се направят от нея, не са приложими за този случай.

(233) Схемата *Groepsrentebox* беше създадена от нидерландските органи с цел да се намали разликата в данъчното третиране между предоставянето на собствен капитал и заемен капитал в контекста на дадена група и така да се намали арбитража между тези две форми на вътрешногрупово финансиране ([150]). Комисията отбелязва в окончателното решение, че предвид целта на мярката единствено „дружества в групи [а не самостоятелни дружества] са

([146]) Такъв е случаят с ASI и AOE, където печалбите на двете дружества трябва да бъдат разпределени между клоновете, които са местни лица за данъчни цели в Ирландия, и техните седалища, които не са местни лица за данъчни цели в Ирландия, въпреки че в конкретния случай на ASI и AOE друга юрисдикция не е замесена, тъй като седалищата нямат местно лице за данъчни цели никъде.

([147]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграф 209.

([148]) Решение 2009/809/ЕО на Комисията от 8 юли 2009 г. относно схемата за помощ *groepsrentebox*, която Нидерландия планира да приведе в действие (C 4/07 (ex N 465/06) (ОВ L 288, 4.11.2009 г., стр. 26) (наричано по-долу „решението относно схемата за помощ *Groepsrentebox*“).

([149]) Вж. решение от 14 април 2016 г., *Netherlands Maritime Technology Association/Комисия*, C-100/15 P EU:C:2016:254 точка 110 и решение от 20 май 2010 г., *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, EU:C:2010:291, точка 21.

([150]) Схемата предвижда положителният баланс между получените лихви по заеми в рамките на групата и лихвите, платени в контекста на сделките за вътрешногрупово финансиране, да не се облага по стандартната корпоративна данъчна ставка от 25,5 % към момента, а да се облага с данък по „схемата за лихва в рамките на група“ по ставка от 5 %.

изправени пред арбитраж между собствен капитал и заемен капитал в рамките на своята група“ ([151]). Именно с оглед на това съображение, както и на целта на схемата, която беше „намаляване на стимулите за арбитраж между финансиране чрез вливане на капитал и заем и гарантиране на данъчна неутралност в това отношение“ ([152]), Комисията счита, че референтната система в този случай включва само дружествата, подлежащи на облагане с корпоративен данък и участващи във вътрешногрупови сделки за финансиране ([153]). За разлика от това целта на оспорваните данъчни становища е да се определи облагаемата данъчна основа на ASI и AOE за целите на облагането на тази сума с ирландската ставка за корпоративен данък.

(234) Макар и да може да се твърди, че целта в основата на решението относно схемата за помощ *Groepsrentebox* е валидна само в контекста на една група (факт е, че самостоятелните дружества не са изправени пред въпроса за арбитраж между различни форми на финансиране), определянето на облагаемата данъчна основа за изчисляване на годишното задължение за плащане на корпоративен данък е еднакво важно и приложимо за предприятията, които получават своите печалби чрез вътрешни сделки, както и за самостоятелните местни дружества. Освен това, ASI функционира като дружеството за поръчки и разпространение на Apple Group, а AOE — като дружеството за производство. Тези дружества предоставят услуги на други дружества от Apple Group. Въпреки това, извършваните от тях сделки могат също така да се извършват и извън контекста на групата. И наистина, Apple поръчва повечето от своите материали от независими производители.

(235) Посочените характеристики на този случай потвърждават, че съображението на Комисията в решението относно схемата за помощ *Groepsrentebox* — че по отношение на вътрешногруповото дългово финансиране, свързаните дружества не са в положение, което е правно и фактически сравнимо с положението на несвързани дружествата, — не може да се обобщава за ситуации, в които целта на едно данъчно становище е да се определи облагаемата данъчна основа за целите на налагането на корпоративен данък върху тази сума. Съгласно принципа на сделката между несвързани лица търговските и финансови отношения между свързани дружества, които сключват вътрешни сделки, не следва да се различават от отношенията, които биха се получили между независими дружества ([154]). Целта на правилата за трансферно ценообразуване е именно това сделките между групови/свързани дружества да се сравняват със сделките между независими дружества и всяко отклонение трябва да бъде коригирано. Въз основа на това разчитането от Apple на решението относно схемата за помощ *Groepsrentebox* е не на място.

8.2.1.2. ***Референтната система не е ограничена само до раздел 25 на ЗКД 97***

(236) Ирландия ([155]) и Apple ([156]) твърдят, че чуждестранните дружества не се намират в сравнимо фактическо и правно положение с местните дружества, тъй като местните дружества се облагат за техния глобален доход, докато чуждестранните дружества се облагат само с данък върху техните приходи с местен източник, т.е. търговските приходи, произтичащи пряко или непряко от или чрез ирландско представителство или клон.

(237) Комисията приема това разграничение, но не счита, че съществуването му оправдава определянето на отделна референтна система, различна от обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия. Остава фактът, че за целите на определянето на тяхната облагаема данъчна основа и за определянето на тяхното задължение за плащане на корпоративен данък, и двата типа дружества се намират в сравнимо фактическо и правно положение по отношение на присъщата цел на тези правила, която е да се обложи с данък печалбата на всички дружества, местни или чуждестранни, обект на данъчно облагане в Ирландия ([157]).

(238) Що се отнася до метода за определяне на облагаемата данъчна основа, и местните и чуждестранните данъкоплатци се облагат върху тяхната печалба (приходи и облагаеми печалби), независимо от произхода, като това се определя за ирландските местни и чуждестранни дружества въз основа на правилата, изложени в съображения 69 и 70. В този случай, дори и ако ASI и AOE са чуждестранни дружества, ирландските клонове на ASI и AOE генерират

([151]) Решение относно схемата за помощ *Groepsrentebox*, съображение 85.
([152]) Решение относно схемата за помощ *Groepsrentebox*, съображение 101.
([153]) Решение относно схемата за помощ *Groepsrentebox*, съображение 107.
([154]) Вж. съображение 251.
([155]) Вж. писмо на Ирландия от 4 май 2015 г., стр. 3.
([156]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграфи 137, 210.
([157]) Вж. по-специално раздел 21, параграф 1 от ЗКД 97.

приходи и печалби точно както всички местни дружества, осъществяващи търговска дейност и, в случая на източник на приходи от производството или продажбата на стоки и услуги в Ирландия, както местните дружества, така и чуждестранните дружествата се облагат върху същия тип приходи ([158]).

(239) Това чуждестранните и местните дружества да се намират в сравнимо положение по отношение на метода за определяне на тяхната облагаема данъчна основа се подкрепя допълнително от съдебната практика на Съда на ЕС в областта на данъчното облагане на клонове в контекста на член 49 от Договора. Например, в своето решение по делото *Royal Bank of Scotland*, съдът постанови, че едно дружество със седалище в Гърция и гръцкият клон на дружество със седалище в друга държава членка се намират в обективно сравнимо положение. И макар Съдът да призна, че дружествата със седалище в Гърция се облагат върху техните глобални приходи, докато чуждестранните дружества се облагат с данък само върху местната печалба, той допълнително обясни, че „обстоятелство, което произтича от ограничения фискален суверенитет на държавата, от която произхождат приходите във връзка с този на държавата, в която дружеството има седалище, не е такова, че да попречи на двете категории дружества да се разглеждат, при равни други условия, като намиращи се в сравнимо положение по отношение на метода за определяне на облагаемата данъчна основа“ ([159]). Аналогично, в своето решение по делото CLT-UFA, Съдът е постановил, че няма обективна обосновка за третиране на едно дружество по различен начин и по-малко благоприятно по отношение на германския му клон поради факта, че седалището и централното му управление са в Люксембург, отколкото биха били третирани ако то извършваше своята дейност в Германия под правната форма на дружество с ограничена отговорност или публично дружество със седалище и/или централно управление в Германия. По-конкретно съдът отбеляза, „че националното законодателство относно начина за определяне на облагаемата сума не прави разграничение между дружества със седалище в друга държава членка, според това дали те осъществяват дейност чрез клон или дъщерно дружество, която може да оправдае разлика в третирането между двете категории дружества“ ([160]).

(240) Противно на твърдението на Ирландия ([161]), Комисията не счита, че съдебната практика означава, че местните и чуждестранните дружества трябва да бъдат облагани с данък еднакво по отношение на това какви източници на приходи попадат в обхвата на данъчното облагане. Комисията приема, че в резултат от принципа на териториалността местните и чуждестранните дружества се облагат за различни източници на приходи, както признава и самият съд. По-скоро Комисията счита, че съдебната практика означава, че тъй като местните и чуждестранните дружества са обект на едни и същи обичайни правила за данъчно облагане на корпоративната печалба, статутът на местно лице за данъчни цели на корпоративен данъкоплатец не може да оправдае дискриминационно данъчно третиране за всеки тип дружество при определяне на задължението за корпоративен данък на тези дружества съгласно тези правила. С други думи и двата вида дружества се намират в сходно фактическо и правно положение по отношение на данъчното облагане на техните корпоративни печалби, подлежащи на облагане с данък в Ирландия.

(241) Що се отнася определянето на задължението за корпоративен данък, то се определя както за чуждестранните, така и за местните дружествата по един и същи начин, а именно чрез прилагането на стандартната корпоративна данъчна ставка към сумата на нетната печалба, получена в резултат от дейностите на местното дружество или на клона на чуждестранното дружество в края на данъчната година ([162]). Следователно, също и от тази гледна точка, и двата вида дружества се намират в сходно фактическо и правно положение по отношение на данъчното облагане на техните корпоративни печалби, подлежащи на облагане с данък в Ирландия.

8.2.1.3. ***Заключение относно референтната система***

(242) С оглед на гореизложеното Комисията счита, че референтната система, спрямо която следва да бъдат разглеждани оспорваните данъчни становища, са обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, както е посочено в съображение 228 и е допълнително разгледано в раздел 2.3, чиято присъща цел е облагането на печалбата на всички предприятия, подлежащи на данъчно облагане в Ирландия. Както е обяснено в

([158]) Само в случай на други приходи, а именно приходи под формата на дивиденти или лихви, местните дружества се облагат за техните глобални приходи, докато чуждестранните дружества впоследствие няма да се облагат въобще.
([159]) Решение от 29 април 1999 г., *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, EU:C:1999:2664, точка 29.
([160]) Решение от 23 февруари 2006 г., *CLT-UFA*, C-253/03, EU:C:2006:129, точка 29.
([161]) Вж. напр. писмо на Ирландия от 17 юли 2015 г., точки 32 и 33.
([162]) Вж. във връзка с това решението от 23 февруари 2006 г., *CLT-UFA*, C-253/03, EU:C:2006:129, точка 33: „[…] необходимо е да се прилага данъчна ставка за печалбите, реализирани от един клон, която е еквивалентна на общата данъчна ставка, която би била приложима при същите обстоятелства за разпределението на печалбите на дъщерно дружество на дружеството майка.“ Вж. също решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos и др.*, съединени дела C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, точка 50.

съображения 229 и 235, тази референтна система включва както интегрирани, така и неинтегрирани дружества и, както е обяснено в съображения 237 — 241, както местни, така и чуждестранни дружества. Следователно раздел 25 на ЗКД 97 следва да се счита за неделима и необходима част от тази референтна система, но не и отделна референтна система сама по себе си.

(243) Фактът, че обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия представляват подходящата референтна система в този случай, се потвърждава от самите оспорвани данъчни становища. Целта на тези становища е да се определи годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия за целите на налагането на корпоративен данък върху тази печалба съгласно тези становища. И действително, годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия, която е резултат от прилагането на оспорваните данъчни становища, се облага въз основа на раздел 21, параграф 1 от ЗКД 97 по стандартната корпоративна данъчна ставка от 12,5 % за търговски приходи и 25 % за нетърговски приходи, точно както печалбата на всяко друго дружество, обект на данъчно облагане в Ирландия, независимо дали е интегрирано или неинтегрирано, местно или чуждестранно. По този начин крайната цел на упражнението, проведено за целите на оспорваните данъчни становища, е да се получи годишна облагаема печалба за ASI и AOE, която гарантира, че тези чуждестранни дружества се облагат върху техните приходи с местен източник по начин, подобен на неинтегрираните местни дружества съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия. Както самата Ирландия обясни в хода на административната процедура: „Приходната администрация в хода на обичайната си дейност контактува с данъкоплатците, за да осигури яснота по отношение на прилагането на данъчното законодателство […]. Целта е да се гарантира, че тези дружества плащат правилния данък в Ирландия върху тази част от печалбите им, която попада в обхвата на корпоративния данък в Ирландия, включително за чуждестранните дружества тази част от печалбата им, която се приписва на дейностите на техните ирландски клонове. Именно в този контекст приходната администрация влиза в контакт с Apple Operations Europe и Apple Sales International, за да гарантира, че печалбата, приписана на техните ирландски клонове, е била съизмерима с дейностите, извършвани от тези клонове.“ ([163])

8.2.2. ИЗБИРАТЕЛНО ПРЕДИМСТВО, ПРОИЗТИЧАЩО ОТ ДЕРОГАЦИЯ ОТ ОБИЧАЙНИТЕ ПРАВИЛА ЗА ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ НА КОРПОРАТИВНАТА ПЕЧАЛБА В ИРЛАНДИЯ, КОЕТО ВОДИ ДО НАМАЛЯВАНЕ НА ОБЛАГАЕМАТА ДАНЪЧНА ОСНОВА

(244) Функцията на данъчното становище е предварително да установи прилагането на обичайната данъчна система към конкретен случай с оглед на конкретните факти и обстоятелства. Въпреки това, както всяка друга фискална мярка, предоставянето на данъчно становище трябва да е в съответствие с правилата за държавната помощ. Когато в данъчно становище се стига до резултат, който не отразява по надежден начин резултата от нормалното прилагане на обичайната данъчна система, без обосновка, това становище може да предоставя избирателно предимство на адресата, доколкото това избирателно третиране намалява данъчните задължения на този данъкоплатец в държавата членка, в сравнение с предприятия, намиращи се в сходно фактическо и правно положение.

(245) Оспорваните данъчни становища одобряват методи за разпределяне на печалбата на ASI и AOE за техните съответни ирландски клонове, които позволяват на тези дружества да определят тяхната облагаема печалба и по този начин тяхното задължение за плащане на корпоративен данък в Ирландия на годишна основа за периода, през който тези данъчни становища са били в сила. След като е определено, че обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, включително, но без да се ограничават до раздел 25 на ЗКД 97, представляват референтната система, въз основа на която оспорваните данъчни становища следва да бъдат оценявани, е необходимо да се установи дали тези становища представляват дерогация от тази референтна система, водеща до неравностойно третиране на дружества, които се намират фактически и юридически в подобно положение. Както е обяснено в съображение 224, оценката на Комисията за това дали оспорваните данъчни становища дерогират от тази референтна система ще съвпадне с нейното определение за икономическото предимство, предоставено на ASI и AOE в резултат от издаването на тези становища.

8.2.2.1. ***Приложимост на принципа на сделката между несвързани лица при прилагането на раздели 21, параграф 1 и член 25 на ЗКД 97***

a) **В раздел 25 на ЗКД 97 се изисква използването на метод за разпределение на печалбата**

(246) Съгласно раздел 21, параграф 1 от ЗКД 97 корпоративният данък в Ирландия се начислява върху печалбата на дружествата. В раздел 25 на ЗКД 97 се предвижда, че дружество, което не е местно лице за данъчни цели в

([163]) Писмо на Ирландия от 9 юли 2013 г., приложение 1, стр. 9.

Ирландия и което извършва търговска дейност чрез клон или представителство в Ирландия, подлежи „на облагане с корпоративен данък върху всичките му облагаеми приходи, независимо от произхода им“. За да се определи данъчното задължение на едно чуждестранно дружество в Ирландия съгласно раздел 21, параграф 1 от ЗКД 97, на първо място е необходимо да се определи неговата облагаема печалба по смисъла на раздел 25 на ЗКД 97.

(247) За тази цел в раздел 25 на ЗКД 97 се посочва, че облагаемите печалби са равни на: „всички приходи от търговска дейност, произтичащи пряко или непряко от или чрез клон или представителство, и всеки приход от имущество или права, използвани или държани от или за клон или представителство, но така че този параграф да не включва разпределения, получени от дружества, които са местни лица в държавата“. Посочването на търговски приходи, предполага че приходите от нетърговска дейност, т.е. пасивен приход, като например приходи от лихви и дивиденти, се изключват от обхвата. Въпреки това, раздел 25 на ЗКД 97 се прилага в ситуации, когато по принцип отделна собственост върху активите не може да бъде установена въз основа на договори между различните части на едно и също чуждестранно дружество, както и когато рисковете и функциите не могат договорно да се очертаят, за да предоставят насоки относно облагаемата печалба на ирландските клонове за разлика от другите части на това дружество. Раздел 25 на ЗКД 97 също не съдържа указания за това как да се прави разграничение между търговските приходи, представени в отчетите на ирландския клон (пряко или непряко), и приходите, които се генерирани от другите части на дружеството извън Ирландия, а не пряко или непряко от ирландския клон.

(248) Формулировката и целите на раздел 25 на ЗКД 97 по този начин разкриват, че тази разпоредба може да се прилага само във връзка с метод за разпределение на печалбата. Ирландия сама признава, както и Apple ([164]), че раздел 25 на ЗКД 97 не предоставя насоки за това как да се определи облагаемата печалба на ирландските клонове, но изисква използването на метод за разпределение на печалбата ([165]). Това е потвърдено също и от оспорваните данъчни становища, целта на които е да се установи метод за разпределение на печалбата, така че облагаемите печалби на съответните ирландски клонове на ASI и AOE да могат да бъдат определени за целите на раздел 25 на ЗКД 97 и впоследствие да бъдат обложени с данък съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия.

б) **В член 107, параграф 1 от Договора се изисква методът за разпределение на печалбата да се основава на принципа на сделката между несвързани лица**

(249) Съгласно установената съдебна практика всяка приемана от държава членка фискална мярка, включително данъчно становище, одобряващо метод за разпределение на печалбата за определяне на облагаемата данъчна основа на даден клон, трябва да съответства на правилата за държавна помощ, които са обвързващи за държавите членки и се ползват с предимство пред националното законодателство ([166]). Съдът вече е постановил, че намаляването на облагаемата данъчна основа на предприятие, което се дължи на данъчна мярка, позволяваща на данъчнозадължено лице да използва трансферни цени при сделки в рамките на група, които цени не приличат на цени, които биха били платени в условията на свободна конкуренция между независими и несвързани предприятия, договарящи се при сходни обстоятелства, предоставя избирателно предимство на данъчнозадълженото предприятие за целите на член 107, параграф 1 от Договора ([167]). Това е така поради обстоятелството, че данъчните задължения на данъчнозадълженото предприятие, определени по обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба, са намалени в сравнение с независими предприятия, чиято облагаема печалба отразява цени, пазарно определени и договорени при сделки между несвързани лица.

(250) В решението си относно данъчната схема, прилагана от Белгия за координационните центрове ([168]), Съдът на ЕС е разгледал жалба срещу решение на Комисията, в което по-специално се прави заключение, че начинът на определяне на облагаемия доход съгласно тази схема предоставя избирателно предимство на тези центрове ([169]). Съгласно този режим, облагаемата печалба е била установена въз основа на фиксирана сума, която представлява процент от пълния размер на оперативните разходи и разноски, от които са били изключени разходите за персонала и финансовите разходи. Според Съда, „за да се разгледа дали определянето на облагаем доход, както е предвидено в схемата за координационните центрове, предоставя предимство на последните, посоченият режим

([164]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграфи 154 и 155: *„в раздел 25 на ЗКД се изисква разпределянето на печалбите на клона“*.
([165]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 21.
([166]) Вж. решение от 22 юни 2006 г., *Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия*, съединени дела C-182/03 и C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, точка 81. Решение от 15 ноември 2011 г., *Комисия/Government of Gibraltar и Обединеното кралство*, съединени дела C-106/09 P и C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; Решение от 29 март 2012 г., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, точка 25, и Определение от 29 март 2012 г., *Safilo*, C-529/10, EU:C:2012:188, точка 18; Вж. също решение от 25 март 2015 г., *Белгия/Комисия*, T-538/11, EU:T:2015:188, точка 66.
([167]) Вж. решение от 22 юни 2006 г., *Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия*, съединени дела C-182/03 и C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.
([168]) Вж. решение от 22 юни 2006 г., *Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия*, съединени дела C-182/03 и C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.
([169]) Решение 2003/757/ЕО на Комисията от 17 февруари 2003 г. относно схемата за държавна помощ, въведена от Белгия в полза на изградените в Белгия координационни центрове (ОВ L 282, 30.10.2003 г., стр. 25).

следва, […], да се сравни с режима на общоприложимото право, основан на разликата между продукти и тежести за предприятие, което упражнява дейността си в условия на свободна конкуренция“. След това Съдът е счел, че „изключването [на разходите за персонал и на финансовите разходи] от разходите, които служат за определяне на облагаемите доходи на посочените центрове, не позволява да се стигне до трансферно ценообразуване, близко да това, което би се използвало в условията на свободна конкуренция“, което според Съда „[предоставя] икономическо предимство на посочените центрове“ ([170]).

(251) Следователно Съдът е приел, че данъчна мярка, която води до начисляването от принадлежащо към група интегрирано дружество на трансферни цени, които не съответстват на тези, които биха били начислени в условия на свободна конкуренция, т.е. цени, договорени от независими предприятия при сравними условия в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, предоставя избирателно предимство на това дружество, тъй като води до намаляване на облагаемата данъчна основа и следователно на размера на неговото данъчно задължение, определен съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба. Както вече беше обяснено, принципът, че сделките между интегрирани дружества от една и съща група следва да се сключват при такова възнаграждение, каквото биха имали, ако са сключени между неинтегрирани независими дружества, договарящи се при условия, сравними със сделките между несвързани лица, се нарича „принцип на сделката между несвързани лица“. В решението си по делото за белгийските координационни центрове Съдът одобри използването на принципа на сделката между несвързани лица като референтен критерий, който позволява да се определи дали дадено дружество в рамките на група се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС вследствие на данъчна мярка, с която се определят неговите трансферни цени, а оттам и данъчната му основа.

(252) Целта на принципа на сделката между несвързани лица е да гарантира, че за целите на данъчното облагане сделките между интегрирани дружества от една и съща група се третират, като се взема предвид размерът на печалбата, който би бил реализиран, ако сделките бяха сключени от независими дружества. В противен случай интегрираните дружества от групата биха се ползвали от по-благоприятно третиране по обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба, що се отнася до изчисляването на облагаемата им данъчна основа, в сравнение с неинтегрирани независими дружества, което би довело до неравно третиране на дружества, намиращи се в сходно фактическо и правно положение по отношение на целта на данъчните правила, която се изразява в облагане на печалбите на всички дружества, попадащи в обхвата на неговата данъчна компетентност, тъй като облагаемата печалба и на двете дружества се облага с една и съща ставка за корпоративен подоходен данък.

(253) Същият принцип се прилага и за вътрешните взаимоотношения на различни части от едно и също интегрирано дружество, като например клон, който извършва сделки с други части на дружеството, към което принадлежи. Както беше обяснено в съображения 228 — 242 всички дружества, обект на корпоративно данъчно облагане в Ирландия, независимо дали са местни или чуждестранни, интегрирани или неинтегрирани, следва да се счита, че се намират в сходно фактическо и правно положение с оглед на присъщата цел на обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, която е да се обложи с данък печалбата на всички дружества, които са обект на данъчно облагане в Ирландия. Както беше обяснено в съображение 230, облагаемата печалба на неинтегрирано дружество е определена на базата на цените, продиктувани от пазара за придобитите материали и продуктите и услугите, продадени от дружеството, отразени в нейните сметки и отчети, и именно тази печалба формира отправната точка за определянето на неговата облагаема данъчна основа, която се облага с корпоративен данък в Ирландия въз основа на раздел 21, член 1 и раздел 26 на ЗКД 97. Следователно, за да се гарантира, че одобрен с данъчно становище метод за разпределение на печалбата не предоставя избирателно предимство на чуждестранно дружество, осъществяващо дейност чрез клон в Ирландия, този метод трябва да гарантира, че облагаемата печалба на този клон, върху която се начислява корпоративен данък въз основа на раздел 21, параграф 1 и раздел 25 на ЗКД 97, се определя по начин, който се доближава надеждно до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Данъчно становище, което позволява на чуждестранно дружество да разпределя печалба на свой клон по такъв начин, че този клон остава с облагаема печалба, която не се доближава надеждно до цените, договаряни на пазара между несвързани лица, ще предостави избирателно предимство на това дружество съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, което не се получава от неинтегрираните дружества, доколкото то позволява на това дружество да намали облагаемата данъчна основа и по този начин своето задължение за плащане на корпоративен данък в Ирландия.

(254) Ето защо Комисията счита, че за целите на определяне на това дали избирателно предимство е предоставено от ирландската приходна администрация на ASI и AOE чрез оспорваните данъчни становища, е необходимо да се

([170]) Вж. решение от 22 юни 2006 г., *Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия*, съединени дела C-182/03 и C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, точки 96 и 97.

приложи принципът, че сделките в рамките на едно интегрирано дружество следва да се провеждат така, както ако бяха извършени между неинтегрирани дружества на пазара ([171]). Само когато цените, начислявани по сделките в рамките на дружеството, използвани за определяне на облагаемата данъчна основа на съставните части на това дружество, надеждно доближават цените, договаряни на пазара между несвързани лица, може да се изключи присъствието на избирателно предимство съгласно член 107, параграф 1 от Договора. Това е така, защото само в този сценарий чуждестранните дружества ще бъдат третирани при равни условия с неинтегрираните дружества, когато става въпрос за определянето на тяхната облагаема данъчна основа и по този начин тяхното задължение за плащане на корпоративен данък съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия.

(255) Противно на твърденията на Ирландия ([172]) и Apple ([173]), Комисията не прилага директно член 7, параграф 2 и/или член 9 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР или предоставените от ОИСР насоки относно разпределението на печалбата или трансферното ценообразуване, както е описано в раздел 2.4, в нейната отнасяща се до държавната помощ оценка на данъчните становища за разпределението на печалбата и трансферното ценообразуване. Както е обяснено в съображение 79, рамката на ОИСР включва незадължителни насоки относно методите за разпределение на печалбата и трансферното ценообразуване, които не засягат пряко въпросите от областта на държавната помощ ([174]). По-скоро, когато се разглежда данъчно становище съгласно правилата за държавната помощ, Комисията прилага член 107, параграф 1 от Договора и принципа на сделката между несвързани лица съгласно тълкуването на Съда на ЕС, описано в съображение 250. Въпреки това, макар рамката на ОИСР да е необвързваща, Комисията счита, че тази рамка предоставя полезни насоки на данъчните администрации и многонационалните предприятия относно това как да се гарантира, че схемите за трансферно ценообразуване и разпределение на печалбата водят до резултати в съответствие с пазарните условия. Ето защо, до степента, в която един метод за разпределение на печалбата се отдалечава от насоките, предоставени от тази рамка, това дава допълнителна индикация, че този метод не води до надеждно доближаване до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. И обратното, едно данъчно становище, одобряващо метод за разпределение на печалбата, който напълно съответства на буквата и духа на насоките, предоставени от рамката на ОИСР, включително насоките относно избора на най-подходящия метод за трансферно ценообразуване, е малко вероятно да предостави избирателно предимство на своя получател.

(256) Противно на изложението на Ирландия ([175]), Комисията прилага принципа на сделката между несвързани лица в този контекст не като основа за „налагане“ на данъци, които в противен случай не биха се дължали съгласно референтната система, а като критерий за проверката на това дали облагаемата печалба на един клон, за който се прилагат обичайните правила за данъчното облагане на корпоративната печалба, се определя по начин, който гарантира, че чуждестранните интегрирани дружества, осъществяващи дейност чрез клон в Ирландия, не получават благоприятно третиране съгласно тези правила в сравнение с неинтегрираните дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, договорени на пазара между несвързани лица.

(257) И накрая, що се отнася до настоящето на Ирландия, че ирландските данъчни закони не позволяват налагане на данъци въз основа на общи принципи ([176]), Комисията припомня, че прилаганият от нея принцип на сделката между несвързани лица произтича от член 107, параграф 1 от Договора, както се тълкува от Съда на ЕС, който обвързва държавите членки, и от обхвата, от който националните данъчни правила не са изключени ([177]). Този принцип следователно се прилага независимо от това дали въпросната държава членка е въвела принципа на сделката между несвързани лица в националната си правна система.

([171]) Apple по същия начин заявява, в представените от него мнения относно решението за откриване на процедурата, параграфи 154 и 155, че разпределението на печалбата съгласно раздел 25 на ЗКД 97 изисква клонът да се счита за „*самостоятелен субект*“.

([172]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграфи 38 и следващите.

([173]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграфи 228 и следващите.

([174]) Комисията вече даде да се разбере в решението за откриване на процедурата, че не е приложила Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване като източник на право, а по-скоро е разчитала на тези насоки като референтен документ, като в същото време се позовава на принципа на сделката между несвързани лица, както се тълкува от Съда на ЕС. В действителност, след като описва Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване и принципа на сделката между несвързани лица, Комисията продължава със съображение 57, в което заявява, че „с оглед на тези общи съображения Комисията ще проучи дали оспорваните данъчни становища отговарят на принципа на сделката между несвързани лица“.

([175]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 43.

([176]) Съображения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 42, които се позовават на решение на ирландския Върховен съд, което гласи: „установено правило на закона е, че даден гражданин не се облага с данък, освен ако буквата на закона изрично не е наложила задължението“. (Texaco (Ирландия) Ltd./Murphy (Данъчен инспектор) [1991 г.] 2 доклада на Ирландия 449 до 454 (Върховен съд).

([177]) Вж. решение от 22 юни 2006 г., *Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия*, съединени дела C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, точка 81.

в) **Заключение: стандартът за оценяване дали оспорваните данъчни становища предоставят избирателно предимство на ASI и AOE**

(258) С оглед на гореизложените съображения, ако може да се докаже, че методите за разпределение на печалбата, одобрени от ирландската приходна администрация в оспорваните данъчни становища, водят до облагаема печалба за ASI и AOE в Ирландия, която се отклонява от надеждното изчисление на пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, следва да се счита, че тези становища водят до избирателно предимство за тези дружества за целите на член 107, параграф 1 от Договора, доколкото те водят до намаляване на тяхното задължение за облагане с корпоративен данък съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, в сравнение с неинтегрираните дружества, чиято облагаема данъчна основа се определя от печалбите, които те реализират при пазарни условия.

(259) В раздели 8.2.2.2 и 8.2.2.3 Комисията ще покаже, че оспорваните данъчни становища дерогират от обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, защото одобрените в тях методи позволяват на ASI и AOE да определят своята годишна облагаема печалба в Ирландия по начин, който се отклонява от надеждното изчисление на пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

(260) На първо място, Комисията счита, че приемането от ирландската приходна администрация на необоснованото предположение, че лицензите за интелектуална собственост на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни извън Ирландия, върху което предположение се основават методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, води до получаване на годишна облагаема печалба за ASI и AOE в Ирландия, която се отклонява от надеждното изчисление на пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица ([178]).

(261) Според вторична линия на разсъждение и без да се засяга заключението в съображение 260, Комисията счита, че дори и ако ирландската приходна администрация е била права да приеме необоснованото предположение, че лицензите за интелектуална собственост на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни извън Ирландия, което Комисията оспорва, методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, все пак продължават да водят до годишна облагаема печалба за ASI и AOE в Ирландия, която се отклонява от надеждното доближаване до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, тъй като тези методи при всички случаи се основават на неподходящ методологически избор ([179]).

(262) Преди да развие двете линии на разсъждение, Комисията отбелязва, че оспорваните данъчни становища са били издадени в отсъствието на изготвен от Apple доклад за разпределението на печалбата или трансферното ценообразуване. Само документацията, обобщено представена в раздел 2.2.3, е била на разположение на ирландската приходна администрация при разглеждането на исканията за издаване на становище. Комисията изрази съмнения относно липсата на доклад за разпределението на печалбата или за трансферното ценообразуване в решението за откриване на процедурата, които не бяха разсеяни. Едва след като Комисията прие своето решение за откриване на процедурата, Ирландия и Apple предоставиха *ad hoc* доклади за разпределението на печалбата, изготвени съответно от PwC и [данъчния съветник на Apple], за да оправдаят методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища *ex post facto*. В името на пълнотата Комисията ще разгледа и обясненията, представени в тези доклади, доколкото имат връзка с разследването, въпреки че те не са били на разположение на ирландската приходна администрация към момента на издаване на тези становища.

(263) И накрая, Комисията отбелязва, че независимо от твърдението на Ирландия, че в раздел 25 на ЗКД 97 не се изисква от ирландската приходна администрация да следва насоките, предоставени от рамката на ОИСР, при издаването на данъчни становища, чрез методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, се определя възнаграждение за всички дейности, извършвани от тези клонове, разчитайки на оперативните разходи на ирландските клонове, вместо възнаграждение от отделните сделки, сключени от тези клонове с техните седалища. С други думи едностранните методи за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, изглежда наподобяват схема за трансферно ценообразуване, основано на метода МНМС с оперативните разходи като показател за ниво на печалба, както е описано в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване.

([178]) Вж. раздел 8.2.2.2.
([179]) Вж. раздел 8.2.2.3.

8.2.2.2. ***Избирателно предимство, произтичащо от приемането от ирландската приходна администрация на необоснованото предположение, че лицензите за интелектуална собственост на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни извън Ирландия***

(264) Както беше обяснено в съображения 265 — 321, Комисията счита, че приемането от ирландската приходна администрация на необоснованото предположение, че лицензите за интелектуална собственост на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни извън Ирландия, върху което предположение се основават методите за разпределение на печалбата, предложени от Apple и одобрени с оспорваните данъчни становища, води до получаване на годишна облагаема печалба за ASI и AOE в Ирландия, която се отклонява от надеждното изчисление на пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

а) **Разпределението на печалбата в рамките на едно дружество включва разпределяне на активи, функции и рискове между различните части на това дружество**

(265) В оспорваните данъчни становища ирландската приходна администрация е одобрила едностранни методи за разпределение на печалбата на ирландските клонове на ASI и AOE. Тези методи почиват на необоснованото предположение, че лицензите за интелектуалната собственост на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни изцяло извън Ирландия ([180]). Въз основа на това предположение облагаемата данъчна печалба на ASI и AOE в Ирландия се определя чрез използване на метод за трансферно ценообразуване, наподобяващ МНМС, където ирландските клонове се третират като „изпитваната страна“ и остатъчната печалба на ASI и AOE се разпределя извън Ирландия ([181]).

(266) Ирландия твърди, че съгласно раздел 25 на ЗКД 97 тя има само компетентността да облага с данък тази част от печалбата на дружеството, която е съизмерима с дейностите на ирландските клонове, и че това означава, че за целите на разпределението на печалбата само дейностите, които се извършват в ирландските клонове, трябва да се вземат предвид от ирландската приходна администрация ([182]). Според Ирландия лицензите за интелектуалната собственост на Apple, притежавани от ASI и AOE, не следва да бъдат разпределяни на ирландските клонове за данъчни цели, тъй като в тези клонове няма управленски дейности, свързани с тези лицензи ([183]). Като одобрява метод за изчисляване на облагаемата печалба на ирландските клонове, основан единствено на гледната точка на ирландските клонове, Ирландия твърди, че ирландската приходна администрация правилно е приложила раздел 25 на ЗКД 97 и не е предоставила избирателно предимство на ASI или AOE.

(267) Комисията не приема тази обосновка.

(268) Както е обяснено в раздел 8.2.2.1, прилагането на раздел 25 на ЗКД 97 налага използването на метод за разпределение на печалбата, почиващ на принципа на сделката между несвързани лица. Когато две независими дружества осъществяват сделка едно с друго, цената по тази сделка отразява функциите, които всяко дружество изпълнява в това взаимоотношение, като се вземат предвид използваните активи и рисковете, поети от тези дружества. Следователно, когато свързани дружества сключват сделки помежду си, за да се определи дали цената на една вътрешногрупова сделка е в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, е необходимо сравнение на използваните активи, изпълняваните функции и поеманите рискове от всяко от тези дружества ([184]).

(269) За разлика от ситуацията, в която трансферно ценообразуване се използва за определяне на търговските условия между отделни дружества, принадлежащи към една и съща корпоративна група, в случая на разпределение на печалбата между различни части на едно и също дружество разпределението на активите, функциите и рисковете

([180]) Вж. напр. съображенията на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, стр. 7, според които„[експертът на приходната администрация, който е одобрил основата от 1991 г. за разпределение на печалбата] е отдал решаващо значение на факта, че ирландските клонове не са имали права върху, или участие в, интелектуалната собственост (ИС) на Apple, която е била значителен източник на приходи за дружествата“. Вж. също и извадката от интервюто от 30 ноември 1990 г., възпроизведена в съображение 64, в което се посочва, че „по мнението на [данъчния съветник на Apple] печалбата е получена от три източника — технология, маркетинг и производство. Само производственият елемент се отнася до ирландския клон“.

([181]) Вж. съображение 329.

([182]) Вж. съображения 159 и 200.

([183]) Вж. съображения 113, 185, 195 и 213.

([184]) Вж. параграф 1.42 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г., представен в бележка под линия 61.

не е даденост, а самото то се определя чрез процеса на разпределение на печалбата. Това е така, защото в случая на разпределение на печалбата в рамките на едно дружество, никоя от съставните части на това дружество няма самостоятелна правосубектност и за никоя от тези части следователно не може да се каже, че притежава активите или дължи пасивите на това дружество. По-скоро именно дружеството като цяло, съставено от своите съставни части, е субектът, който притежава активите и отговаря пряко пред кредиторите. И действително, един кредитор на такова дружество може да притежава като гаранция евентуално право върху всички активи на дружеството в случай на несъстоятелност, независимо от това дали тези активи са били разпределени вътрешно или за данъчни цели на централното управление на дружеството или на определен клон.

(270) Освен това, в такива случаи собствеността на активите не може да се открие директно в задължителните отчети на това дружество по надежден начин ([185]). Докато физическото присъствие на персонал или активи в определена юрисдикция, като например мястото на завод за определени продукти, може да предостави индикация за подходящото разпределение на тези активи в рамките на дадено дружество, нематериалните активи, притежавани от дружеството, като например лицензи за интелектуална собственост, не могат да се видят във физическа форма и следователно е по-трудно да се разпределят за данъчни цели. Аналогично, тъй като договорни споразумения не може да съществуват между две части на едно и също дружество, собствеността на (материалните или нематериални) активи в рамките на това дружество не може да се определя с договор.

(271) Следователно, тъй като ирландските клонове на ASI и AOE нямат отделна правосубектност от дружествата, към които принадлежат, не може да се заяви, че тези клонове или която и да било друга част на тези дружества, по-специално техните съответни седалища, самостоятелно притежават активите или дължат пасивите на тези дружества. Съответно нито седалищата на ASI и AOE, нито техните ирландски клонове, не могат да се посочат като притежаващи самостоятелно лицензите за интелектуалната собственост на Apple. По-скоро във всеки отделен случай дружеството като цяло, съставено от своите различни части, е субектът, който притежава тези лицензи за интелектуалната собственост.

(272) За да се гарантира, че разпределението на печалбата на даден клон води до надеждно доближаване до пазарните резултата в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, следва да се вземе предвид фактът, че активите, рисковете, капиталът, правата и задълженията, произтичащи от сделки между този клон и други части на същото дружество, принадлежат на дружеството като цяло, а не на някоя част на дружеството ([186]). Печалбите, които трябва да бъдат разпределени на даден клон, следователно са печалбите, които този клон би постигнал на принципа на сделката между несвързани лица, по-специално в своите отношения с други части на дружеството, ако то беше отделно и независимо предприятие, извършващо същата или сходна дейност при същите или сходни условия, като се вземат предвид използваните активи, изпълняваните функции и рисковете, поети от дружеството чрез неговия клон и чрез другите части на дружеството.

([185]) Отделни отчети все пак може да се изготвят за целите на вътрешната отчетност, въпреки че те не представляват правно обвързващо ограничение на евентуалните искове срещу активите и тези отчети не е необходимо да се проверяват или заверяват от външен одитор. Въпреки това в настоящия случай дори и такова индикативно и вътрешно ограничение или не е съществувало, или не е било представено на Ирландия към момента на искането за издаване на оспорваните данъчни становища. Фактът, че ASI не е представило на ирландската приходна администрация отделни отчети за централното управление и за клона, беше потвърден от Ирландия. Случаят беше такъв и за AOE. Вж. съображение 101.

([186]) Вж. също точка 14, раздел B-3, подточка i), стр. 14 от Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г. „Както между несвързани предприятия, определянето на това кое дружество притежава активите и кое дружество носи риска се определя чрез правно обвързващи договори или други удостоверими правни договорености. Подобни съображения важат и за свързани предприятия, при условие че тези договори или правни договорености отразяват съответната действителност […]. Аналогично, в контекста на отделно предприятие, като цяло не възникват въпроси относно определянето на това кое предприятие притежава капитала. От друга страна, фактическото и правното положение в контекста на постоянен обект е, че не съществува отделна част от предприятието, която законно притежава активите, поема рисковете, притежава капитала или сключва договори с отделни предприятия. Правното положение по този начин е безполезно в контекста на постоянен обект, тъй като в член 7, параграф 2 се изисква постоянният обект да се третира така, както ако беше отделно и независимо предприятие, изпълняващо свои собствени функции, поемащо собствен риск и притежаващо или използващо активи самостоятелно. Следователно е необходимо в рамките на принципа на сделката между несвързани лица в член 7 да се разработи механизъм за разпределяне на рисковете, икономическата собственост върху активите и капитала на хипотетичния самостоятелен и независим постоянен обект, за свързване с хипотетичния самостоятелен и независим постоянен обект на правата и задълженията, произтичащи от сделки между самостоятелни предприятия и предприятието, от което постоянният обект е част, и за признаване и определяне *на* естеството на сделките (т.е. вътрешните еквиваленти на сделките между самостоятелни предприятия) между хипотетичния самостоятелен постоянен обект и други части на предприятието, от което постоянният обект е част.“, стр. 14.

(273) Ирландия изглежда потвърждава ([187]), както и Apple ([188]), че ирландската приходна администрация при определянето на облагаемата печалба на чуждестранно дружество съгласно раздел 25 на ЗКД 97 следва да взема предвид активите, функциите и рисковете на своя ирландски клон. Apple по същия начин приема, че разпределението на печалбата съгласно раздел 25 на ЗКД 97 изисква клонът да се счита за „*самостоятелен субект*“ ([189]). Въпреки това, противно на подхода, предложен от Ирландия в съображение 266, за да гарантира, че определен метод за разпределение на печалбата на ирландски клон води до надеждно доближаване до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, задължение на ирландската приходна администрация е било да провери дали разпределението на лицензите за интелектуалната собственост на Apple извън Ирландия, вместо на техните съответни ирландски клонове, е било разпределение, което е можело да се договори в контекста на сделката между несвързани лица. По-специално, изправени пред искането да се валидират предлаганите от Apple методи за разпределение на печалбата за ирландските клонове на ASI и AOE, задължение на ирландската приходна администрация е било първо до прегледа старателно използваните активи, изпълняваните функции и рисковете, поети от тези дружествата чрез техните ирландски клонове, както и чрез други части на тези дружества.

(274) Ирландия и Apple отговарят, че в съответствие с принципа на териториалността ASI и AOE могат да бъдат облагани с данък само върху печалбата от техните дейности в Ирландия. Правомощията на Ирландия за облагане с данъци се ограничават съответно до приходите на дружеството с източник от Ирландия, както е предвидено в раздел 25 на ЗКД 97 ([190]). Комисията е съгласна с това описание на принципа на териториалността. Въпреки това, принципът на териториалността, който Комисията не поставя под въпрос, засяга правото на данъчно облагане. Този принцип не изключва необходимостта данъчната администрация да определи разпределението на използваните активи, изпълняваните функции и поеманите рискове от чуждестранно дружество чрез неговия клон и чрез други части на дружеството, включително интелектуалната собственост, притежавана от дружеството като цяло, за целите на определяне на размера на приходите от този източник по начин, който води до получаване на надеждно доближаване до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. С този аргумент Ирландия и Apple изглежда бъркат принципа на териториалността при облагането с данък на приходите от източника, получени чрез ирландските клонове, със старание да се събере фактическа информация относно операциите на ASI и AOE, така че да се осигури пазарно разпределение на активите, функциите и рисковете в рамките на тези дружества за определяне на тяхната облагаема печалба в Ирландия. При проверката на това дали даден метод за разпределение на печалбата на чуждестранно дружество води до надеждно доближаване до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, никакви териториални граници не се прилагат към събирането на информация.

(275) При описанието на това къде интелектуалната собственост на Apple се управлява или на кого лицензите за интелектуалната собственост на Apple следва да бъдат разпределени, както искането за издаване на становище, така и по-късните изложения на Ирландия и Apple съдържат индикация, че интелектуалната собственост се управлява извън Ирландия ([191]). Направено е позоваване на дейностите, извършвани от седалищата на ASI и AOE, от една страна, и на функциите и икономическите дейности, изпълнявани от Apple Inc., от друга, по-специално дейностите, извършвани от ръководителите на Apple в САЩ. Въпреки това, тъй като мнозинството от членовете на съвета на директорите на ASI и AOE се намират в САЩ и в същото време са наети от Apple Inc. ([192]), не е ясно дали дейностите, които се посочват, се приписват на главните управления на ASI и AOE или на Apple Inc. Комисията ще проучи въздействието и на двата сценария върху разпределението на печалбата за съответните ирландски клонове на ASI и AOE съответно в съображения 276 — 307 и съображения 308 — 318.

([187]) Ирландия обясни, че прилагането на раздел 25 на ЗКД 97 изисква ирландската приходна администрация да направи преценка, като вземе предвид конкретните факти и обстоятелства за всеки отделен случай, които могат да включват„функциите, изпълнявани от всеки клон, неговото участие (ако има такова) в активите на дружеството, естеството и степента на всички рискове, поемани от клона, както и цялостния принос на клона към печалбата на дружеството“. Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 21.

([188]) Apple заявява в представените от него мнения относно решението за откриване на процедурата, параграфи 154 и 155, че разпределението на печалбата съгласно раздел 25 на ЗКД 97 се извършва въз основа на следните критерии: „i) дейностите на клона (по-специално изпълняваните функции, притежаваните активи и поеманите рискове от клона), ii) стойността, генерирана чрез тези дейности, и действителните разходи, направени от клона, и iii) сравнение с други дружества в сравним сектор или отрасъл.“ Според Apple тези ключови принципи са определили прилагането на раздел 25 на ЗКД 97 към момента на издаване на оспорваните данъчни становища и продължават да се прилагат и днес. Вж. също становището на [съветника на Apple], описано в съображение 204.

([189]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграфи 154 и 155:

([190]) Писмо на Ирландия от 4 май 2015 г., стр. 4.

([191]) Вж. например съображения 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 и 210.

([192]) Вж. съображение 114.

б) **Разпределението на активи, функции и рискове между клон с определен кръг от търговски дейности и централно управление без физическо присъствие и служители**

(276) И ASI, и AOE са учредени в Ирландия. В съответствие с раздел 23A на ЗКД 97 обаче през периода на действие на оспорваните становища ASI и AOE не са били регистрирани като местни лица за данъчни цели в Ирландия. Преди изменението му със Закона за финансите от 2013 г., раздел 23A на TCA 97 е позволявал дружествата, регистрирани в Ирландия, да се считат за такива без данъчна регистрация в Ирландия, при условие че са били изпълнени определени условия. Тъй като и ASI, и AOE са били под крайния контрол на дружество, което е местно лице в държава по данъчна спогодба, а именно на Apple Inc., което е местно лице за данъчни цели на САЩ, и тъй като и двете дружества са извършвали търговска дейност в Ирландия чрез съответните им клонове и са били управлявани и контролирани извън Ирландия, ASI и AOE са считани за чуждестранни дружества в Ирландия съгласно изключението за търговска дейност, посочено в раздел 23A на ЗКД 97 ([193]). В това отношение Apple е посочило, че данъчната регистрация на ASI и AOE не е „на никое място“ ([194]), докато Ирландия е считала двете дружества за „функционално управлявани и контролирани“ в САЩ ([195]). Както беше обяснено в съображение 52, през периода, през който оспорваните данъчни становища са били в сила, ASI и AOE биха могли да се опишат най-добре като „лица без държава на данъчна регистрация“ от гледна точка на данъчната регистрация.

(277) Противно на твърдението на Ирландия ([196]) при разследването на Комисията не беше проверено нито съответствието на раздел 23A на ЗКД 97 с правилата за държавна помощ, нито липсата на данъчна регистрация като местни лица на ASI и AOE, произтичаща от прилагането на тази разпоредба съгласно посочените правила. Нито пък беше проверено дали структурата и организацията на дружествата от Apple Group в Ирландия съответстват на правилата за държавна помощ. По-скоро, както беше обяснено в съображение 39, разследването беше насочено към оспорваните данъчни становища и дали методите за разпределение на печалбата, одобрени от ирландската приходна администрация в тези становища, са довели до предоставянето на държавна помощ.

(278) Въпреки това Комисията отбелязва, че извадката от заверените отчети на ASI, представена в годишния му доклад за 2007 г. и на фигура 6 в настоящото решение, изглежда започва с презумпцията, че цялостната счетоводна печалба на ASI се облага с данък по стандартната за Ирландия система за корпоративно данъчно облагане от 12,5 %, приложима за търговските приходи. В допълнение на това в обяснителната бележка към подробното изчисление на данъчното плащане, представено на фигура 6, се пояснява че „текущото данъчно задължение е по-ниско от стандартната данъчна ставка в Ирландия. […]“ ([197]). С други думи Apple изглежда е взело като отправна точка цялостната счетоводна печалба на ASI като облагаема данъчна основа за целите на изчисляване на задължението за корпоративен данък в Ирландия, приложило е методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните

([193]) Вж. съображение 50. В своя преглед на ирландската практика за издаване на становища върху разпределението на печалбата на клона на чуждестранно дружество (вж. съображения 384 — 396), Комисията посочи случаи с други дружества, учредени в Ирландия, които нямат данъчна регистрация там, а в юрисдикцията, където тези дружества се управляват и контролират. Данъчна регистрация на дружества, регистрирани в Ирландия, беше посочена например в […] (вж. дружество [I]) и в […] (Вж. дружество [D]). В редица случаи данъчна регистрация не е била посочена в исканията за издаване на становище.

([194]) В своето изказване по време на изслушването за прехвърлянето на печалби в офшорни юрисдикции и част 2 от Американския данъчен кодекс (Apple Inc.) на Постоянната подкомисия по разследванията към Сената на САЩ, 21 май 2013 г., стр. 45, изпълнителният директор на Apple е заявил: „моето разбиране е, че нито едно от дъщерните дружества, които току-що споменахте [AOI, ASI и AEO] не е регистрирано като местно лице за данъчни цели“. Вж. също фигура 7 от настоящото решение, представящо извадка от годишния доклад на ASI за 2012 г., който гласи „дружеството не е местно лице за данъчни цели в никоя юрисдикция“.

([195]) Вж. съображения 51, 112 и 200. Вж. също изявленията на Tim Cook, главен изпълнителен директор на Apple, и Phillip Bullock, ръководител „Данъчни операции“, Apple Inc., в: Изслушване за прехвърлянето на печалби в офшорни юрисдикции и част 2 от Американския данъчен кодекс (Apple Inc.) на Постоянната подкомисия по разследванията към Сената на САЩ, 21 май 2013 г. стр. 41.

([196]) Вж. съображения 199 и 200.

([197]) При представянето на изчислението на данъчното задължение Apple започва, като взема цялостната счетоводна печалба на ASI (която през финансовата 2007 г. е приблизително 1 844 млн. USD) и прилага ирландската данъчна ставка за търговски приходи от 12,5 % към тази обща печалба, за да получи теоретичното задължение за плащане на корпоративен данък на ASI в Ирландия (приблизително 230 млн. USD). След това добавя към тази сума данъчното задължение, свързано с приходите от лихви, начислено по ставка от 25 %. От получената теоретична стойност на данъка, дължим съгласно стандартната данъчна ставка в Ирландия, Apple приспада сума, определена по такъв начин, че да се намали теоретичният размер на данъчното задължение до нивото на данъчното задължение, одобрено с оспорваните данъчни становища за ирландският клон на ASI (приблизително 8,9 млн. USD). Това приспадане на сума в размер на приблизително 224 млн. USD е представено като корекция за „доход, облаган с данък с по-ниски ставки“.

данъчни становища като средство за намаляване на тази основа, и е приело, че задължението на ASI за корпоративен подоходен данък в Ирландия е било по-ниско от общоприложимото за дружествата, които са обект на данъчно облагане в Ирландия ([198]).

(279) След като беше отбелязано това, за да се определи дали методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, предоставят избирателно предимство (и по този начин държавна помощ) на дружества като ASI и AOE, трябва да се определи дали тези методи водят до получаване на годишна облагаема печалба за ASI и AOE в Ирландия, която се отклонява от надеждното изчисление на пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица ([199]). Това зависи от установяването дали с тези методи надеждно се изчислява нивото на печалбата, която ирландските клонове на тези дружества биха реализирали на пазара, по-специално от техните сделки с други части на съответните дружества, ако те бяха самостоятелни и независими предприятия, извършващи същите или подобни дейности при същите или подобни условия ([200]). Като се отчита, че през периода на действие на оспорваните данъчни становища ASI не е имало други клонове извън Ирландия и единственият друг клон на AOE извън Ирландия е бил в Сингапур, но този клон никога не е бил представен от Ирландия или Apple като изпълняващ функции, които допринасят за цялостната печалба на AOE, последицата от приемането от ирландската приходна администрация на необоснованото предположение, че лицензите за интелектуалната собственост на Apple следва да бъдат разпределени извън Ирландия, е факта, че те са били разпределени за данъчни цели на седалищата на ASI и AOE.

(280) Съответно, преди да одобрят методи за разпределение на печалбата, които се основат на необоснованото предположение, че лицензите за интелектуалната собственост на Apple следва да бъдат разпределени извън Ирландия, ирландската приходна администрация е трябвало да проучи дали това разпределение в рамките на ASI и AOE е било разпределение, което е можело да бъде договорено в контекста на сделка между две несвързани дружества в подобно положение като това на ирландските клонове и седалищата на ASI и AOE. За да направи това, задължение на ирландската приходна администрация е било да потвърди, че тези лицензи наистина следва да бъдат разпределени извън Ирландия, като се вземат предвид използваните активи, изпълняваните функции и поеманите рискове от тези дружества чрез ирландските клонове и чрез съответните им централи. Както е показано в съображения 281 — 293, ако ирландската приходна администрация бе предприела такова проучване, тя щеше да заключи, че отсъствието на дейности. свързани с интелектуалната собственост на Apple на нивото на съответните седалища, означава, че тези лицензи следва да се разпределят за данъчни цели на ирландските клонове, което е било единствената възможна последица от неразпределянето на тези лицензи на седалищата.

(281) Въз основа на фактите, представени на Комисията ([201]), изглежда, че през периода на действие на оспорваните данъчни становища седалищата на ASI и AOE са съществували само на хартия, тъй като ASI и AOE не са имали физическо присъствие или служители извън Ирландия през този период. В отсъствието на служители единствените хора, които са могли да осигурят функциите на седалищата, биха били техните съвети на директорите.

(282) Apple твърди в няколко случая, че съветите на директорите на ASI и AOE са осигурявали функциите за управление на интелектуалната собственост ([202]). Въпреки това единствените предоставени доказателства за дейности, извършвани от съветите на директорите на ASI и AOE през периода, през който оспорваните данъчни становища са били в сила, са решенията, взети на събранията на съветите на директорите, които са отразени в

([198]) Подобен процес се следва, за да се получи задължението за корпоративен данък на ирландския клон на ASI на фигура 7, с изключение на това, че Apple прилага [1-5] % ставка за корпоративен подоходен данък върху цялостната счетоводна печалба на ASI. Ставката от [1-5] % е представена като средната данъчна ставка за всички юрисдикции, в които ASI развива дейност. Няма допълнителни подробности или разяснения за това как тези [1-5] % са получени от Apple. Не изглежда възможно да се сравнят тези [1-5] % с никоя средна стойност на данъците, приложими в юрисдикции, където ASI осъществява дейност, тъй като ASI има облагаемо присъствие само в Ирландия.

([199]) Вж. съображение 258.

([200]) Вж. съображение 272.

([201]) Като например липсата на служителите, липсата на постоянен обект и липсата на посочен офис, различен от този на Apple Inc.

([202]) Вж. съображения 113, 163, 189, 205 и 210.

протоколите от събранията на съветите на директорите през съответния период от време, предоставени на Комисията в течение на разследването и представени в таблица 4 и таблица 5 от настоящото решение. Тези протоколи не доказват, че съветите на директорите на ASI и AOE са изпълнявали активна и решаваща роля по отношение на управлението и ефективния контрол на лицензите за интелектуалната собственост на Apple. В изложение до Комисията, в което са описани обсъжданията на тези събрания на съветите на директорите, самото дружество Apple не е посочило в тези протоколи никакви обсъждания, свързани с интелектуалната собственост, когато е обобщавало дейностите на съветите на директорите ([203]).

(283) Също забележимо отсъстващи от протоколите са и всички обсъждания относно решенията за сключване или изменение на СПР. Както е обяснено в раздел 2.5.4, СПР е изменяно няколко пъти от 1991 г., като по-сериозното му изменение е през 2009 г. Противно на твърдението на Ирландия, че съветите на директорите на ASI и AOE са взели решаващите решения да участват в СПР и също така да финансират значителните разходи, произтичащи от участието в това споразумение ([204]), и твърдението на Apple, че съветите на директорите са взели решенията за различните изменения на СПР ([205]), протоколите от събранията на съветите на директорите не показват никакви обсъждания относно изменението от 2009 г. или каквито и да било други обсъждания относно СПР или интелектуалната собственост на Apple ([206]), до обсъждането на новата структура на Apple в Ирландия в края на 2014 г. ([207])

(284) И действително, през целия период 1980—2015 г., за който са били предоставени протоколи на Комисията, тези протоколи показват пълно отсъствие на каквито и да било обсъждания относно СПР до протокола от събранието на съвета на директорите на […] през август 2014 г. Това събрание на […] съвета на директорите е било първият път, когато […]. Въпреки това, дори когато в тях се споменава СПР, в тези протоколи се изтъква участието на други лица, обсъждащи СПР от името на ASI и AOE, които не са били членове на съвета на директорите на ASI или AOE и които не са присъствали на въпросното събрание ([208]). Във всеки случай от всички протоколи, разгледани от Комисията, става ясно, че съветът на директорите на ASI и AOE е започнал да обсъжда СПР едва в края на 2014 г., […], а не когато […] прилаганите оспорвани данъчни становища, са били въведени ([209]).

(285) Протоколите от събранията на съветите на директорите, предоставени на Комисията, показват че съветите на директорите не са участвали в подробни бизнес дискусии преди обсъждането на новата структура на Apple в Ирландия, в резултат на което според Apple данъчното становище от 2007 г. е престанало да се прилага за определяне на годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия. Обобщението на протоколите, представено в таблица 4 и таблица 5 показва обсъжданията, проведени през периода от януари 2009 г. до септември 2011 г.

([203]) Apple обобщи становището на [съветника на Apple] относно дейностите, извършвани на събранията на съветите на директорите, по следния начин: „Протоколите от събранията на съвета на директорите на AOE/ASI (…) показват вземане на решения от ключово стратегическо значение за AOE/ASI, включително разглеждането на (i) финансови въпроси като инвестиционни решения, правомощия за работа с банкови сметки и въпроси за поддържането на капитала; ii) обсъждане и одобрение на финансовите отчети; и iii) делегиране на правомощия в рамките на определени параметри по отношение на стопанските дейности, всички от които са извършени в САЩ, а не в Ирландия.“ Изложение, представено на 7 септември 2015 г., стр. 7; вж. съображение 205.

([204]) Вж. писмо на Ирландия от 4 май 2015 г., стр. 3.

([205]) Вж. съображение 113.

([206]) Обсъжданията на събранията на съветите на директорите на ASI и AOE от август 2013 г., на които са предоставени пълномощни по отношение на защитата на интелектуалната собственост, се отнасят за дейност във връзка с интелектуалната собственост, която според СПР нито ASI, нито AOE са били в състояние да осигурят. Следователно делегирането на такива дейности на американски служители на групата по принцип не е било необходимо, тъй като само Apple Inc. е било упълномощено да защитава интелектуалната собственост съгласно СПР, дори в отсъствието на упълномощаване. Вж. съображение 127.

([207]) Вж. раздел 2.5.7.

([208]) В протокола се посочва, че […]. Вж. протокола от събранието на съвета на директорите на ASI на […] август 2014 г., стр. 7.

([209]) Вж. съображение 136.

за ASI и от декември 2008 г. до септември 2011 г. за AOE ([210]). С изключение на едно бизнес решение за прехвърляне на активи от сингапурския клон на AOE на друго дружество от групата на Apple ([211]), тези протоколи показват, че обсъжданията в съветите на директорите на ASI и AOE са се състояли основно от административни задачи, т.е. одобряване на отчети и получаване на дивиденти ([212]), а не активни или особено важни функции по отношение на управлението на лицензите за интелектуалната собственост на Apple.

(286) Ирландия отговаря на това като заявява, че бизнес решенията не са вземат в Ирландия ([213]). Въпреки това, протоколите от събранията на съветите на директорите на ASI и AOE показват, че различни функции, включително всички функции на съвета на директорите, понякога са били възлагани на служители на Apple, намиращи се в Ирландия ([214]). Следователно Ирландия не може да твърди, че никакви важни функции не са изпълнявани в Ирландия. Във всеки случай протоколите от събранията на съветите на директорите на ASI и AOE дават възможност дейностите на седалищата да се проследят и разграничат точно, какъвто не е случаят с дейностите, които се извършват в ирландските клонове, всеки от които има стотици служители, работещи в различни области.

(287) Apple твърди, че дейностите на съветите на директорите на ASI и AOE са били гарантирани по „безброй начини“ ([215]), без допълнително да уточнява. Въпреки това, тъй като „безброй“ изглежда се отнася в този контекст за неопределен и безкраен набор от елементи, които следователно не биха могли да бъдат проверени или ограничени, метод за разпределение на печалбата, разчитащ на такива неопределени елементи, не може да доведе до пазарноориентиран резултат, тъй като оценка на този метод, основана на принципа на сделката между несвързани лица, не може да бъде извършена по обективен начин. Във всеки случай, тъй като мнозинството от членовете на съветите на директорите на ASI и AOE се намират в САЩ и в същото време са наети от Apple Inc., ако тези дейности бяха значителни, за ASI и AOE по принцип щеше да се счита, че имат постоянен обект в САЩ. Същото се отнася и за предполагаемите дейности на седалищата на ASI и AOE извън събранията на съвета на директорите. В случая на ASI Комисията също така отбелязва, че членовете на неговия съвет на директорите не получават възнаграждение и, приемайки че членовете на съвета на директорите получават възнаграждение при пазарни условия, този факт също потвърждава, че тяхната дейност не е ценна за седалището на ASI.

(288) Не само че тези седалища не са изпълнявали активни или особено важни функции по отношение на управлението на лицензите за интелектуалната собственост на Apple, но те също така не са имали капацитета да изпълняват такива функции през периода, през който оспорваните данъчни становища са били в сила. И действително, управленските дейности, извършвани по отношение на интелектуалната собственост на Apple, както е описано в съображенията на Apple (като например каква интелектуална собственост да се комерсиализира, как да се произвеждат продуктите и организирането на маркетингови кампании, както и решения относно сумите за

([210]) Таблицата за общ преглед, предоставена от Ирландия на 22 април 2016 г., включва 57 събрания на съвета на директорите на ASI, които са се провели от първото събрание на съвета на директорите на ASI на 5 април 1990 г. до края на отчетния период на 2014 г. (27 септември 2014 г. според задължителните отчети). В допълнение на това Apple не е представил предоставените на Сената на САЩ обобщения от събранията на съвета на директорите, проведените от 2006 до 2012 г. Apple се позова на обобщението, представено на 15 април 2015 г. (вж. писмо на Apple от 22 април, стр. 18). Общият преглед, предоставен от Ирландия под формата на таблица, действително не включва 30 събрания на съвета на директорите за периода 2006—2012 г., за които са представени протоколи от Ирландия на същия ден, 22 април 2016 г. Протоколи от 3 допълнителни събрания на съвета на директорите, които са проведени през този период, са предоставени на 24 май 2016 г. от Ирландия. И накрая, таблицата със събранията на съвета на директорите на ASI, представена от Apple пред Сената на САЩ и представена от Ирландия пред Комисията на 15 април 2015 г., включва 5 допълнителни събрания на съвета на директорите на ASI, проведени в периода 2006—2010 г., за които Ирландия въобще не е предоставила протоколи на Комисията. Броят на всички събрания на съвета на директорите следователно е 90 според протоколите, предоставени на Комисията, и 92, ако всички събрания на съвета на директорите, включени в изложението пред Сената на САЩ, действително са се провели (протоколи не са предоставени за събранията на съвета на директорите от януари 2008 г. и октомври 2009 г., посочени в изложението пред Сената на САЩ). И в двата случая броят на събранията на съвета на директорите годишно за периода от 1990 г. до края на септември 2014 г. средно е по-малък от четири на година. В допълнение на това, въз основа на информацията, предоставена от Ирландия на 22 април 2016 г., за годините от 1993 до 1997 г., не са се състояли никакви събрания на съвета на директорите, а решенията са вземани само чрез писмени резолюции на съвета на директорите. Такъв е бил случаят също и за 2008 г. въз основа на информацията, предоставена на 22 април 2016 г.

([211]) Позоваването на това бизнес решение обаче изглежда само отчита прехвърлянето като такова, което не е свързано с управлението на интелектуалната собственост, а представлява просто реорганизация на дейности, и изглежда в съвета на директорите не се е състояло никакво обсъждане на цената или условията на прехвърлянето.

([212]) Това се потвърждава от становището на [съветника на Apple], вж. съображение 205.

([213]) Вж. точка 12 от съображенията на Ирландия относно решението за откриване на процедурата от 5 септември 2014 г.

([214]) Вж. например събрание от 22 юни 2010 г. на съвета на директорите на ASI и събрание от 20 юли 2009 г. на AOE, съответно Table 4 и Table 5. И на двете събрания са били предоставени пълномощни на г-жа C. Kearney и г-н M. O'Sullivan, които са служители на Apple, установени в Ирландия, според информацията в задължителните отчети на установените в Ирландия дъщерни дружества на Apple. Вж. също протокола от събранието на 15 ноември 2010 г. на съвета на директорите на AOE, в който се посочва, че„David O'Connell — управител на съоръженията на Apple в Корк, е бил в преговори от името на дружеството [AOE] съвместно с местните адвокати по прехвърляне на недвижимо имущество на дружеството [AOE], […], във връзка с лизинг на допълнителни складови пространства, необходими за съоръжения на Apple в Корк […], за да се улесни разширяване на производството“.

([215]) Вж. съображение 113.

инвестиране в научноизследователска и развойна дейност, в които дружеството следва да се участва) ([216]), изискват активно управление и не могат да се осигурят чрез спорадични решения на съвета на директорите. Следователно те не са могли да бъдат изпълнявани от ASI и AOE извън техните ирландски клонове, тъй като седалищата не са имали капацитета да вземат решения за активно управление в отсъствието на всякакви служители.

(289) Най-важното е, че много от функциите и рисковете, посочени в СПР и обобщени на фигура 8 и фигура 9 в настоящото решение ([217]), биха могли да се изпълняват и поемат само от ирландските клонове, а не от седалищата. Например, контролът на качеството на продуктите не може да се извършва от централно управление без служители. По същия начин управлението на съоръжение за НИРД не изглежда възможно без служители. Като се има предвид, че тези функции и рискове трябва да се изпълняват и поемат съгласно СПР, а ASI и AOE са страни по СПР, СПР не може да се изпълнява ефективно освен, ако ирландските клонове не участват в неговото изпълнение ([218]).

(290) Apple твърди въз основа на *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple], който също така разпределя лицензите за ИС на Apple извън Ирландия, че ASI и AOE са способни да вземат необходимите стратегически решения за намаляване на експозицията на дружеството на риск в хода на обичайната дейност извън ирландските клонове ([219]). Въпреки това е ясно, че извън техните ирландски клонове нито ASI, нито AOE може да наблюдават бизнес риска при отсъствие на служители. Част от едно дружество, което не е в състояние да управлява, контролира и наблюдава определен риск, не следва да получава като разпределение такъв риск за данъчни цели ([220]). Това отразява икономическата действителност — че един рационален икономически оператор не би възложил поемането на риск от даден контрагент, който не е в състояние да поеме и управлява такъв риск. В тази връзка и както е разяснено допълнително в съображения 308 — 318, Комисията не може да приеме обосновката, изложена в *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple] и *ad hoc* проучването на [втория съветник на Apple], и двете предоставени от Apple, които включват функции, изпълнявани от Apple Inc. при оценката на разпределението на печалбата на ASI и AOE. Ирландските клонове на ASI и AOE не са клонове на Apple Inc., като последното е отделно юридическо лице, което отчита печалба отделно от печалбата на ASI и AOE.

(291) Като се има предвид липсата на дейности на нивото на седалищата, само ограничени рискове, които могат да се управляват посредством редки събрания на съвета на директорите, могат да бъдат подходящо разпределяни на седалищата за данъчни цели. Както е отбелязано в съображение 285, протоколите от събранията на съветите на директорите, които са прегледани от Комисията, основно се позовават на обсъждания относно решенията за финансиране, като решенията за разпределение на дивиденти и решенията за управление на паричните средства. Що се отнася до последните, и двете дружества получават приходи от лихви от пасивно управление на ликвидността, което е било възложено от техния съвет на директорите на външния изпълнител Braeburn, както е отразено в протоколите от събранията на съветите на директорите ([221]). Тъй като тези пасивни функции за управление не изискват активно ежедневно управление, а управлението на ликвидността не е основна дейност на ASI и AOE, Комисията приема, че приходите от лихви на ASI и AOE, получени от тази функция за пасивно управление, се разпределят на седалищата за данъчни цели.

(292) За разлика от това на седалищата на ASI и AOE не е трябвало да се разпределят и активно да управляват интелектуална собственост, като лицензите за ИС на Apple, които ASI и AOE имат право да използват съгласно СПР, противно на необоснованото предположение, одобрено с оспорваните данъчни становища. В някои години събрания на съвета на директорите с физическо присъствие на членовете не са били провеждани: били са приемани само писмени резолюции от съвета на директорите, което ограничава процеса на вземане на решения от

([216]) Вж. съображение 163.
([217]) Вж. съображение 122.
([218]) Според Apple в таблиците в приложението към СПР не са посочени дейностите, които всеки участник действително е извършил, а дейностите, които всеки участник е бил упълномощен да изпълнява, вж. съображение 124. Това последващо тълкуване от Apple на СПР не се потвърждава от текста на СПР, който не съдържа такава квалификация или ограничение.
([219]) Вж. съображение 167.
([220]) Както е обяснено и в параграф 1.49 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г. „фактор, който трябва да се има предвид при разглеждането на икономическата същност на предполагаемо разпределение на риска, е последствието от такова разпределение върху сделките между несвързани лица. При сделките между несвързани лица обикновено има смисъл на страните да бъде разпределен по-голям дял от тези рискове, над които те имат относително по-голям контрол.“
([221]) Вж. съображение 108.

съвета на директорите и капацитета на седалищата да вземат решения за активно управление. В редките случаи, когато съветът е обсъждал разпространението или производствената дейност на ASI, протоколите систематично препращат към предишни обсъждания между ASI и други страни ([222]).

(293) Накратко, ако ирландската приходна администрация правилно беше потвърдила дали лицензите за интелектуалната собственост на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределени извън Ирландия, преди да одобри методите за разпределение на печалбата, предоставени въз основа на това предположение, тя би следвало да стигне до заключението, че седалищата на ASI и AOE не са контролирали или управлявали, нито са били в положение да контролират или управляват, лицензите за интелектуалната собственост на Apple по такъв начин, че да получат вида доход, отчитан от тези дружества. Следователно, ирландските клонове на ASI и AOE, ако са били отделни и независими дружества, осъществяващи същата или сходна дейност при същите или сходни условия, и като се вземат предвид използваните активи, изпълняваните функции и поеманите рискове от тези дружества чрез техните клонове и чрез съответните им седалища, не биха приели метод за разпределение на печалбата, основан на това предположение, което води до последицата, че цялата печалба на ASI и AOE над ограничена надбавка върху намалена разходна основа се разпределя на седалищата вместо на тези клонове.

(294) Както е показано в съображения 281 — 292, необходимата информация за достигане до това заключение е била на разположение на ирландската приходна администрация или е можело да ѝ бъде предоставена през периода на действие на оспорваните данъчни становища ([223]). Въз основа на тази информация се установява по надежден и директен начин, че лицензите за интелектуалната собственост на Apple, притежавани от ASI и AOE, не е трябвало да бъдат разпределени на седалищата за данъчни цели. Противно на твърденията на Ирландия ([224]), тази информация не е трябвало да се пренебрегва при разпределянето на печалбите на ирландските клонове, тъй като информацията позволява на ирландската приходна администрация да заключи по един по-надежден начин дали методите за разпределение на печалбата, предложени от Apple, водят до надеждно доближаване до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, отколкото ако единствено се разчита на информация относно дейностите на ирландските клонове.

(295) Във всеки случай, дори и ако се приеме аргументът на Ирландия, че схемата за разпределение на печалбата трябва да се прилага само като се вземат предвид използваните активи, изпълняваните функции и поеманите рискове от ирландските клонове, който Комисията оспорва, ирландската приходна администрация е трябвало най-малкото да потвърди, че лицензите за интелектуалната собственост на Apple не следва да бъдат разпределяни за данъчни цели на ирландските клонове на ASI и AOE. Както е обяснено в съображения 296 — 304, виждайки, че тези клонове са били представени пред ирландската приходна администрация като осигуряващи функции, за които използването на тези лицензи е било от решаващо значение, и виждайки как съществуват индикации, че тези клонове всъщност са осигурявали свързани с ИС функции, които са от решаващо значение за изграждането на известна и разпознаваема марка в регион EMEIA, задължение на ирландската приходна администрация е било най-малкото да потвърди, че лицензите за ИС на Apple не следва да бъдат разпределяни, изцяло или частично, на ирландските клонове преди тя да одобри методите за разпределение на печалбата въз основа на необоснованото предположение, че лицензите за интелектуалната собственост на Apple следва да бъдат разпределяни извън Ирландия.

(296) Що се отнася до ASI, неговият ирландски клон е бил представен на ирландската приходна администрация като изпълняващ дейностите по поръчка, продажба и разпространение, свързани с продажбата на продукти на Apple на свързани лица и клиенти трети страни в регионите EMEIA и APAC ([225]). Тъй като този клон е упълномощен да разпространява маркови продукти на Apple, неговите дейности са налагали достъп до марката на Apple, който е бил предоставен на ASI като цяло под формата на лицензи за интелектуалната собственост на Apple. Следователно, дори и ако ирландската приходна администрация не е счела, че лицензите за интелектуалната собственост на Apple следва да бъдат разпределени на ирландския клон на ASI за данъчни цели, тя най-малкото е

([222]) Вж. съображение 284 относно единственото обсъждане относно СПР на равнището на съвета на директорите, което се е състояло през 2014 г. в контекста на новата корпоративна структура на Apple в Ирландия. На 27 март 2012 г. се е състояло обсъждане на равнището на съвета на директорите на ASI по отношение на териториите за разпространение на ADI. В протокола от това събрание се посочва, че „на събранието на [съвета на директорите] е било съобщено, че са били проведени обсъждания между дружеството [ASI] и Apple Distribution International („ADI“) относно предложеното назначаване на ADI като дистрибутор за Европа […]“. В това изявление се изтъква фактът, че съветът на директорите на ASI не е имал активно участие в обсъжданията, които са му били докладвани, а по-скоро други лица, представляващи ASI, са участвали в тях.

([223]) Предвид информацията за липсата на оперативен капацитет на седалищата, която е могла да бъде на разположение на Ирландия, Ирландия е трябвало да положи старание да поиска информация за реалните дейности на съветите на директорите във връзка с прилагането на оспорваните данъчни становища, за да потвърди предположението, че в данъчните становища е одобрено интелектуалната собственост да бъде разпределяна извън Ирландия.

([224]) Вж. съображения 266 и 274.

([225]) Вж. съображение 54.

трябвало да анализира как този достъп на ирландския клон до интелектуалната собственост на Apple, от който той е имал нужда, за да изпълнява своите функции, е бил осигурен и организиран в рамките на дружеството. Няма доказателства, че такъв анализ някога е бил извършван.

(297) Ако такъв анализ е бил извършен, става очевидно, че ирландският клон на ASI, в качеството си на изпълняващ поръчки, продажби и разпространение, свързани с продажбата на продукти на Apple, осигурява редица функции от решаващо значение за развитието и поддържането на марката Apple на местния пазар и за осигуряване на лоялността на клиентите към тази марка на този пазар ([226]). Например, ирландският клон на ASI е плащал местните разходи за маркетинг директно на трети страни доставчици на маркетингови услуги във връзка с локализирането и изпълнението на глобалните маркетингови стратегии. Адаптирането на стратегията за марката към местния пазар е било ключова функция за развитието на марката в съответните региони и на клона са били разпределени разходи за глобални и местни рекламни програми за изпълнението на тази функция ([227]).

(298) Ирландският клон на ASI също така е отговарял за събирането и анализирането на регионалните данни с цел оценка на прогнозата за очакваното търсене на продукти на Apple ([228]), която функция изглежда жизненоважна за работата с интелектуалната собственост на Apple в регион EMEIA.

(299) Ирландският клон на ASI също е отговарял изцяло за предлагането на услугата за поддръжка на клиенти AppleCare, която предоставя следпродажбена поддръжка и ремонт за целия регион EMEIA. Тази функция се отразява пряко върху търговската марка с цел да се гарантира удовлетворението на клиента и включва отговорността за гаранции и програми за ремонт ([229]). Съответно големи рискове, свързани с работата на продуктите и технологиите, са били поети от ирландския клон на ASI.

(300) И накрая, [50-60] от [300-400] ЕПРВ на ASI, всички от които са се намирали в Ирландия, са били категоризирани от Apple през 2014 г. като персонал за научноизследователска и развойна дейност ([230]).

(301) Що се отнася до AOE, ирландският му клон е бил представен на ирландската приходна администрация като отговарящ за производството и сглобяването на гама от специализирани компютърни продукти за регион EMEIA. В това си качество ирландският клон на AOE е развивал специфични за Apple процеси и производствен експертен опит, и е изпълнявал функции за осигуряване на качеството и контрол на качеството ([231]), които са необходими за запазване на стойността на марката ([232]).

(302) Освен това, когато Apple е представило на ирландската приходна администрация примерния формуляр с отчетни данни за ирландския клон на AOE с цел получаване на данъчното становище от 1991 г., свързаните със СПР разходи са били разпределени на клона, а не на неговото седалище ([233]). Макар да изглежда, че ирландската приходна администрация не е разгледала условията на СПР, когато е издала оспорваните данъчни становища, фактът, че разходите по СПР са били разпределени на ирландския клон на AOE от самото дружество Apple, е следвало накара ирландската приходна администрация да постави под въпрос необоснованото предположение, лежащо в основата на методите за разпределение на печалбата, в крайна сметка одобрени с него, че лицензите за ИС на Apple следва да бъдат разпределяни извън Ирландия.

([226]) Приложение 1 към *ad hoc* отчета на PwC, стр. 8.
([227]) Приложение 1 към *ad hoc* отчета на PwC, стр. 8.
([228]) Приложение 1 към *ad hoc* отчета на PwC, стр. 10.
([229]) Приложение 1 към *ad hoc* отчета на PwC, стр. 10-11.
([230]) Функционалната група на тези служители е била „Локализиране и изпитване на продуктите“. Apple посочи, че макар и служителите да са категоризирани като НИРД, те не участват в създаването, управлението, внедряването или стратегическото насочване на интелектуалната собственост, вж. писмо на Ирландия от 29 януари 2016 г., стр. 27.
([231]) В *ad hoc отчета* на PwC, стр. 13.
([232]) Ирландският клон на AOE също така е поемал производствен риск и риск, свързан с обезпечението със запаси, *ad hoc* отчет на PwC, стр. 13.
([233]) Вж. писмо на [данъчния съветник на Apple] от 16 януари 1991 г., съображение 66. Това писмо съдържа приложение, озаглавено „Стойности от примерния формуляр с отчетни данни на ирландския клон на Apple Computer Ltd.“, в което се посочват най-важните разходи от отчета за приходите и разходите по отношение на разходната позиция „Технологични/маркетингови нематериални активи“ на клона.

(303) Аналогично, самото дружество Apple е предложило неговият ирландски клон да получи възвръщаемост за ИС на Apple в искането за издаване на данъчното становище от 2007 г. Съгласно данъчното становище от 2007 г. [1-5] % от оборота на клона е бил разпределян на ирландския клон на AOE под наименованието „възвръщаемост от ИС“ ([234]). Това предложение е трябвало да предостави на ирландската приходна администрация индикация, че ирландският клон на AOE е участвал в развитието на интелектуалната собственост или в някаква форма на управление или контрол на лицензите за ИС на Apple.

(304) В този контекст задължение на ирландската приходна администрация е било, когато е получила методите за разпределение на печалбата, предложени от Apple за определяне на облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия, най-малкото да потвърди, че на ирландските клонове на тези дружества не следва да бъдат разпределяни лицензите за ИС на Apple, а не просто да приеме необоснованото предположение, че тези лицензи следва да бъдат разпределяни извън Ирландия. Предвид участието на ирландските клонове в интелектуалната собственост на Apple, ирландската приходна администрация не е трябвало да игнорира печалбите, получени от използването на лицензите за ИС на Apple и разходите, направени по СПР от ирландските клонове.

(305) С оглед на гореизложените причини Комисията стига до заключението, че разпределението на лицензите за ИС на Apple извън Ирландия не е разпределение, което е можело да бъде одобрено в контекста на сделката между две несвързани дружества. Като се има предвид липсата на функции, изпълнявани от седалищата и/или функциите, изпълнявани от ирландските клонове, лицензите за ИС на Apple за поръчките, производството, продажбите и разпространението на продукти на Apple извън Северна и Южна Америка е трябвало да бъдат разпределени на ирландските клонове за данъчни цели.

(306) С оглед на това заключение твърдението на Ирландия, че тъй като интелектуалната собственост на Apple, която е генерирала отчетените от ASI и AOE печалби, се намира извън Ирландия, получените от тази интелектуална собственост печалби следва да се приспаднат от облагаемата печалба в Ирландия в съответствие с принципа на териториалността, също трябва да бъде отхвърлено ([235]). Във всеки случай приходите, отчетени от ASI и AOE, не са приходи от лицензионни възнаграждения, а приходи от продажби, за които няма възнаграждение за ИС, представено самостоятелно във финансовите отчети на дружествата. И действително, отчетените от ASI и AOE приходи са посочени като търговски приходи в тези финансови отчети на дружествата ([236]) и са декларирани като такива пред ирландската приходна администрация (с приспадане на приходите от лихви). Освен това, както е обяснено в съображение 278, целият приход на двете дружества (с изключение на приходите от лихви) е бил представен в годишните отчети на ASI и AOE през периода 2004—2008 г. като облаган със ставка от 12,5 %, което би съответствало, според предоставената от Ирландия класификация, на търговски приходи ([237]). Както е разяснено допълнително в това съображение, само веднъж теоретичното задължение за плащане на корпоративен данък е било изчислено за целия приход на двете дружества чрез прилагане на ставката от 12,5 % за търговски приходи, било е направено отчисление за „приходи обложени по по-ниски ставки“, намалявайки ефективното данъчно задължение на тези дружества в Ирландия. Този факт потвърждава, че въпросните приходи са били считани от Apple, че представляват търговски приходи, а не приходи от лицензионни възнаграждения ([238]).

(307) Тъй като нито ASI, нито AOE нямат физическо присъствие или икономическа дейност извън техните ирландски клонове ([239]), дейността, включваща поръчки, продажби и разпространение на продукти на Apple извън Северна и Южна Америка, извършвана от ASI, и дейността, включваща производството на компютърни продукти за пазари извън Северна и Южна Америка, извършвана от AOE, трябва да се счита за извършвана изцяло от техните съответни ирландски клонове. Приходите на ASI и AOE следователно представляват приходи от активна търговия,

([234]) Вж. съображение 62.
([235]) Вж. например становището на Cooke, съображение 194.
([236]) Вж. съображение 96.
([237]) Вж. съображения 103 и фигура 6, ставката от 12,5 % е представена в отчетите като „стандартната данъчна ставка в Ирландия“.
([238]) Въпреки че след 2008 г. теоретичното данъчно задължение вече не се изчисляваше чрез прилагане на ставка за корпоративен подоходен данък от 12,5 %, а чрез прилагане на ставка от [1-5] %, корекция за „приходи, обложени по по-ниски ставки“, впоследствие беше приспадната от теоретичното данъчно задължение на дружествата, за да се получи ефективното данъчно задължение на тези дружества в Ирландия, точно както в периодите преди 2008 г. В отчетите данъчната ставка в размер на [1-5] % е обяснена по следния начин „Средната данъчна ставка за всички юрисдикции, в които [ASI] развива дейност, е приблизително [1-5] %“. Вж. фигура 7. Както е обяснено в бележка под линия 198, не са предоставени допълнителни подробности или разяснения за начина, по който Apple е получил средна данъчна ставка от [1-5] % за ASI. Не изглежда възможно да се сравни тази данъчна ставка от [1-5] % с никоя средна стойност на данъците, приложими в юрисдикции, където ASI осъществява дейност, тъй като ASI осъществява дейност само в Ирландия.
([239]) Вж. съображение 281 и следващите.

произтичащи от дейността на клона, тъй като няма служители, които биха могли да генерират тези приходи извън Ирландия ([240]). С други думи приходите, като например търговските приходи, отчитани от ASI и AOE, следователно не е трябвало да бъдат разпределяни на седалищата на тези дружества нито изцяло, нито частично. Въпреки това, дори и ако част от тези приходи могат да се считат за приходи от интелектуална собственост, ирландската приходна администрация във всички случаи е пропуснала да проучи коя част от получената остатъчна печалба, прехвърлена на седалищата, ако има такива, може да се отдаде на приходи от типа на лицензионните възнаграждения.

в) **Приносът на Apple Inc. за научноизследователската и развойна дейност и управлението на лицензите за ИС на Apple, притежавани от ASI и AOE, не могат да окажат влияние върху разпределението на печалбите в рамките ASI и AOE**

(308) Както е обяснено в съображение 275, Ирландия и Apple също така твърдят, че научноизследователската и развойната дейност и управлението на ИС на Apple са централизирани във и ръководени от седалището на Apple в САЩ. Според Ирландия и Apple приносът на служителите на Apple Inc. е определящ за рентабилността на ASI и AOE, така че ирландската приходна администрация е била права да изключи печалбите, произтичащи от този принос, от облагаемата печалба на ирландските клонове на ASI и AOE ([241]).

(309) Комисията не е съгласна с тази линия на разсъждение по причините, изложени в съображения 310 — 318.

(310) Макар ASI, AOE и Apple Inc. да представляват част от една и съща корпоративна група, те са три отделни юридически лица, така че всички вътрешногрупови сделки между тези предприятия са предмет на споразумения за трансферно ценообразуване ([242]). Например, възнаграждението на Apple Inc. от ASI и AOE за развитието на ИС на Apple е определено в СПР ([243]), докато възнаграждението на Apple Inc. от ASI и AOE за маркетинговите услуги е определено в споразумението за маркетингови услуги ([244]). Оспорваните данъчни становища обаче не обхващат тези или всякакви други сделки в рамките на групата, които ASI и AOE, от една страна, и Apple Inc., от друга, може да са сключили. С други думи, оспорваните данъчни становища не отговорят на въпроса дали СПР или споразумението за маркетингови услуги са съответствали на принципа на сделката между несвързани лица, а по-скоро приемат условията на тези споразумения за даденост, което означава, че никое споразумение за трансферно ценообразуване между тези три предприятия, например за научноизследователска и развойна дейност и за управлението на ИС на Apple или за маркетингови услуги, не е одобрено от тези данъчни становища. Оспорваните данъчни становища се отнасят само за разпределението на печалбата на ASI и AOE за техните съответни ирландски клонове.

(311) В съответствие с условията на СПР ASI и AOE ([245]) плащат на Apple Inc. за научноизследователската и развойната дейност, която Apple Inc. (или други членове на групата) извършва във връзка с интелектуалната собственост на Apple. Следователно именно в СПР, сключено между ASI и AOE, от една страна, и Apple Inc., от друга страна, се определя участието на всяка страна по споразумението в разходите и приходите, свързани с развитието на интелектуалната собственост на Apple. Съгласно СПР разходите за научноизследователска и развойна дейност за продуктите на Apple се разделят между Apple Inc., ASI и AOE въз основа на процента от продажбите на продукти, които се извършват в съответните им територии ([246]). И действително, според отчетите на ASI компонентът „научноизследователска и развойна дейност“ е най-големият компонент от неговите оперативни разходи ([247]). Например, през 2013 и 2014 г. ASI е платило съответно [2,0-2,5] млрд. USD и [4,0-4,5] млрд. USD за развитието на интелектуалната собственост на Apple ([248]). От 2010 до 2014 г. ASI и AOE заедно са финансирали повече от половината от разходите за научноизследователска и развойна дейност за ИС на Apple, докато Apple Inc. е финансирала по-малко от половината от тези разходи през същия период. С други думи ASI и AOE възнаграждават Apple Inc. за развитието на ИС на Apple чрез СПР, разходите за което се отразяват върху цялостната рентабилност на ASI и AOE.

([240]) Вж. съображение 112.
([241]) Вж. напр. писмо на Ирландия от 29 януари 2016 г., стр. 25; писмо на Apple от 4 май 2015 г., стр. 5; и писмо на Apple от 18 февруари 2016 г., стр. 5.
([242]) По същия начин възнаграждението на ADI за услугите по разпространение, предоставяни от него на ASI, е определено в споразумението за разпространение между тези две свързани дружества на групата; Вж. съображение 134.
([243]) Вж. раздел 2.5.4 от настоящото решение.
([244]) Вж. съображение 133.
([245]) Наричани заедно„Международния участник“ в СПР, вж. съображение 122.
([246]) Вж. съображение 121.
([247]) Вж. фигура 4.
([248]) Вж. съображение 121.

(312) С други думи, по този начин Apple е взело и изпълнило решение във връзка с начина на остойностяване на дейностите, извършвани от Apple Inc., от една страна, и от ASI и AOE, от друга страна, във връзка с ИС на Apple, както и във връзка с техния принос за стойността на ИС. Резултатът от СПР е, че всяко предприятие участва в общите разходи за развойна дейност във връзка с ИС на Apple, въз основа на критерии за приписване, определени самостоятелно от Apple. Избраният критерий е бил да се разпределят разходите за интелектуалната собственост на Apple пропорционално на оборота на всяко дружество, което е довело до това, че ASI и AOE поемат повечето разходи за научноизследователска и развойна дейност. Възнаграждението за научноизследователската и развойната дейност, извършвана от Apple Inc. по отношение на ИС на Apple, по този начин вече е било отчетено чрез приписване на разходите за развитие на базата на съответните продажби на всяка страна по СПР, тъй като това е било базата, избрана от Apple за разпределяне на дела от ИС на Apple на всяко дружество. Следователно печалбата на всяка дружество — Apple Inc., ASI и AOE — е разликата между продажби и всички съответни разходи, включително годишните плащания за развитието на ИС на Apple, както е определено в СПР.

(313) Позовавайки се на дейности, извършвани в САЩ по отношение на научноизследователска и развойна дейност и управлението на ИС на Apple, Ирландия и Apple изглежда се позовават на наличието на незаплатен принос от Apple Inc. в полза на ASI и AOE отвъд заплатените дейности, извършвани от Apple Inc. в контекста на СПР и споразумението за маркетингови услуги, тъй като няма други свидетелства, че Apple Inc. е допълнително възнаградено за научноизследователската и развойната дейност и управлението на ИС на Apple в отчетите на ASI или AOE. Съществуването на такива невъзнаградени участия обаче не може да повлияе на разпределението на печалбата в рамките ASI и AOE. Както е обяснено в съображение 271, седалищата на ASI и AOE, от една страна, и техните съответни ирландски клонове, от друга, нямат отделна правосубектност. Вместо това те представляват част от едно и също юридическо лице, което притежава лицензa за интелектуалната собственост на Apple, и именно за това юридическо лице Apple Inc. е извършило тези предполагаеми незаплатени дейности като цяло. Съответно, макар възнаграждението на Apple Inc. от ASI и AOE за приноса на първото по отношение на научноизследователската и развойната дейност и управлението на ИС на Apple да може и действително да оказва въздействие върху цялостната рентабилност на ASI и AOE, то не може да повлияе на последващото разпределение на тази печалба в рамките ASI и AOE и по този начин на разпределението на печалбата за ирландските клонове на ASI и AOE.

(314) С други думи, макар такива допълнителни участия да могат да повлияят на цялостната рентабилност на ASI и AOE, ако действително са били извършени и ако са били ефективно оценени, което не е станало, те не могат да окажат въздействие върху последващото разпределение на печалбите в рамките на ASI и AOE. Това е така, защото разходите за този принос от ASI и AOE ще се поемат от тези дружества като цяло (а не само от седалищата или ирландските клонове) и следователно ще намалят общата печалба на дружествата. Въпреки това, едва след като посочените разходи са приспаднати от тази печалба, оставащата печалба на ASI и AOE ще трябва да бъде разпределена между седалищата и техните съответни ирландски клонове за данъчни цели. В този ред на мисли фактът, че Apple Inc. осигурява научноизследователската и развойната дейност и организира маркетингови кампании в полза на ASI и AOE съгласно СПР и споразумението за маркетингови услуги, оказва въздействие върху цялостната рентабилност на ASI и AOE, но той не е от значение за целите на разпределението на печалбата, отчетена от ASI и AOE, между техните седалища и техните съответни ирландски клонове. Твърдението на Ирландия, че генерираната от продуктите на Apple стойност може да изисква скъпи инвестиции, може и да е вярно ([249]), но що се отнася до приноса на ASI и AOE към тези инвестиции, те се покриват от СПР и споразумението за маркетингови услуги, което не може да окаже въздействие върху разпределението на печалбата в рамките на тези дружества.

(315) Във всеки случай, тъй като в отчетите на ASI или AOE няма свидетелство, че Apple Inc. е било възнаградено за научноизследователската и развойната дейност и управлението на ИС на Apple извън СПР ([250]), твърдението, че приносът на Apple Inc. за научноизследователската и развойната дейност и управлението на ИС на Apple оказват влияние върху разпределението на печалбите в рамките на ASI и AOE, е при всички случаи без основание. Ирландия и Apple изглежда представляват не повече от една абстрактна претенция от Apple Inc. върху печалбите на другите юридически лица (ASI и AOE), която е извън договореностите съгласно СПР или споразумението за маркетингови услуги, и която е извън обхвата на една схема за разпределение на печалбата.

([249]) Вж. съображение 201.
([250]) Вж. съображение 313.

(316) Ирландия твърди, че плащанията от ASI и AOE за приноса на Apple Inc. се приписват на седалищата, и изтъква в тази връзка плащанията в рамките на СПР и споразумението за маркетингови услуги ([251]). Дори и ако предположим, че плащанията по СПР и споразумението за маркетингови услуги биха могли да повлияят на разпределението на печалбата в рамките на ASI и AOE, което Комисията оспорва ([252]), няма очевидна причина да се разпределят тези плащания на седалищата вместо на ирландските клонове. Що се отнася до СПР и споразумението за маркетингови услуги, условията на тези споразумения не правят разграничение между седалищата и ирландските клонове. Това може да се очаква, тъй като от договорна гледна точка те представляват част от едно и също юридическо лице. Въпреки това, когато е предоставен адрес за ASI и AOE в тези споразумения, той винаги е адресът на ирландските клонове ([253]). Независимо от това, дори и ако е било прието, че функциите, изпълнявани от Apple Inc. в полза на ASI и AOE, биха могли да повлияят на разпределението на печалбата в рамките ASI и AOE, няма индикация, че при липсата на седалищата Apple Inc. не би изпълнявало същите функции в полза на ирландските клонове, особено като се има предвид, че седалищата не изглежда да извличат полза от тези функции с оглед на факта, че те не съществуват физически и нямат служители. В съображения 281 — 290 е установено, че седалищата, чрез техните ограничени дейности под формата на събрания на съветите на директорите, не извършват и не могат да извършват научноизследователска и развойна дейност. Това действително би било невъзможно, тъй като седалищата нямат нито физическо присъствие, нито служители. За разлика от това, както е отбелязано в съображения 295 — 304, ирландските клонове изглежда извършват дейности, които пряко или непряко подкрепят интелектуалната собственост на Apple и Apple ги е третирало като такива в миналото. Следователно, дори и ако се приеме, че има незаплатен принос от Apple Inc. в полза на ASI и AOE и че този незаплатен принос е можело да се счита, че ще повлияе върху разпределението на печалбата в рамките на ASI и AOE, този принос е трябвало да бъде разпределен на ирландските клонове.

(317) Ирландия и Apple също така твърдят, че рискът се поема и ограничава за ASI и AOE чрез общи политики на групата, разработени в САЩ. Въпреки това, политиките на групата служат за ограничаване на специфичните за групата рискове и създаване на процедури за координация, което означава, че самата група може да изисква такива политики на групата от своите дъщерни дружества, а не дъщерните дружества да се възползват от такива политики. В допълнение на това една политика, независимо дали е под формата на писмен документ, процес или бизнес софтуер, не може да бъде представена, че поема бизнес риск при липсата на персонала. И действително, както беше обяснено в съображение 290, субект, който не е в състояние да управлява, контролира и наблюдава определен риск, не следва да получава като разпределение такъв риск за данъчни цели.

(318) В заключение, Комисията не може да приеме аргумента на Ирландия и Apple, че печалбата на ASI и AOE, произтичаща от дейности, изпълнявани от служители на Apple Inc., трябва да бъде изключена от облагаемата печалба на ирландските клонове на ASI и AOE, тъй като предполагаемият принос на служителите на Apple Inc. в научноизследователската и развойна дейност и управлението на лицензите за интелектуалната собственост на Apple, притежавана от ASI и AOE, не може да окаже влияние върху разпределението на печалбата в рамките на ASI и AOE.

г) **Заключение: оспорваните данъчни становища водят до намаляване на задължението за корпоративен данък на ASI и AOE в Ирландия**

(319) Както е заключено в съображение 305, лицензите за интелектуалната собственост на Apple, притежавани от ASI и AOE, не е трябвало да бъдат разпределяни извън Ирландия, а на ирландските клонове. Следователно ирландските клонове на ASI и AOE, ако се приеме, че са отделни и независими дружества, осъществяващи същите или сходни

([251]) Вж. съображение 133.
([252]) Вж. съображение 314.
([253]) Когато в различните версии на СПР е предоставен пощенски адрес за ASI и AOE, това винаги е адрес в Ирландия. В споразумението за маркетингови услуги се предвижда следното: „всички известия, избори, оферти, приемания и искания, разрешени или поискани съгласно това споразумение, се предоставят в писмен вид (…) на страната, на следния адрес:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Attention: Legal Department
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland
Attention: Controller“
Вж. споразумението за маркетингови услуги, стр. 6.

дейности при същите или сходни условия, не биха приели, от гледна точка на обезпечаването на собствената си рентабилност, цялата печалба над ограничена надбавка върху намалена разходна основа да се разпределя извън Ирландия. Вместо това всички приходи от продажби, различни от приходи от лихви, получени от ASI и AOE при нормални пазарни обстоятелства ([254]), е трябвало да бъдат разпределени на ирландските клонове на ASI и AOE.

(320) Последиците от факта, че ирландската приходна администрация е приела необоснованото предположение, че лицензите за ИС на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни извън Ирландия, е значително намаляване на годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия, която представлява облагаемата данъчна основа, върху която се налага корпоративен данък съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия. Поради това не може да се твърди, че методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, водят до получаване на надеждно изчисление на пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

(321) В заключение, като е одобрила методи за разпределение на печалбата въз основа на това необосновано предположение, ирландската приходна администрация е предоставила предимство на ASI и AOE за целите на член 107, параграф 1 от Договора, под формата на намаление на тяхната годишна облагаема печалба. Това предимство е било с избирателен характер, тъй като е довело до намаляване на задължението за корпоративен данък на ASI и AOE съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия в сравнение с неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, договорени на пазара между несвързани лица, и чиято облагаема печалба впоследствие е била обложена със същата стандартна ставка за корпоративен подоходен данък като печалбата на ASI и AOE с източник от Ирландия.

(322) Подобно заключение е достигнато след разрешения подход на ОИСР за разпределяне на печалбата на постоянно място за стопанска дейност ([255]). Въпреки че Докладът на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г. е бил одобрен от Съвета на ОИСР, след като оспорваните данъчни становища са били издадени през 1991 и 2007 г., Комисията просто се позовава на този незадължителен документ с насоки, както е обяснено в съображение 255, като допълнителна индикация, че методите за разпределение на печалбата, одобрени с тези данъчни становища, водят до резултат, който се отклонява от надеждното доближаване до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. И действително, няма други алтернативни и подробни анализи на методите за разпределение на печалбите, които да са на разположение на данъчните администрации и многонационалните предприятия, за да им помагат при установяването на условия, съответстващи на принципа на сделката между несвързани лица, за сделки в рамките на групата и вътрешнофирмени сделки. Във всеки случай тези насоки са били вече на разположение в подобна форма през 2008 г. ([256]), първоначално публикуваните насоки на ОИСР относно разпределението на печалбата за постоянни обекти датират от 1993 г. ([257]), а съображенията, представени в Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г., се отнасят за прилагането на член 7 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР в конкретни ситуации.

(323) Според разрешения подход на ОИСР като първа стъпка от процеса за разпределение на печалбата би следвало да се прибегне до физическото присъствие на служители или хора, изпълняващи функции от името на предприятието в централното управление и в постоянния обект, като обективно средство за разпределение на използвани активи, изпълнявани функции и поемани рискове между централното управление и неговия постоянен обект. Това е обосновано от факта, че съществува известна неяснота около физическото присъствие на служители или хора, изпълняващи функции от името на предприятието. В случая на ASI и AOE, всички активи, функции и рискове, включително лицензи за интелектуалната собственост за поръчка, производство, продажба и разпространение на продукти на Apple извън Северна и Южна Америка, следва да се разпределят на ирландските клонове в рамките на първата стъпка, тъй като тези дружества нямат служители или хора, изпълняващи функции от името на тези дружества извън тези клонове, освен за пасивно управление на ликвидността, което е възложено от съвета на директорите на външен подизпълнител — Breaburn. Освен това, в Доклада на ОИСР за разпределението на печалбата от 2010 г., в неговите съображения конкретно за нематериалните активи, се посочва, че по отношение на икономическата собственост на нематериалните активи решенията, вземани на по-долно равнище от равнището на висшето ръководство, са определящият фактор за разпределението на собствеността ([258]). Седалищата на ASI и AOE нямат служители под равнището на висшето ръководство.

([254]) Вж. съображение 291.
([255]) Вж. съображения 86 — 89.
([256]) Вж. *Доклада за разпределение на печалбата на постоянни обекти от 2008 г.*, одобрен от Съвета на ОИСР на 17 юли 2008 г.
([257]) Вж. *Attribution of Income to Permanent Establishments*, Issues in International Taxation № 5 [*Разпределение на приходите на постоянни обекти*, Проблеми при международното данъчно облагане № 5], ОИСР, Париж, 1994 г.; възпроизведени в том II от класьора с подменящи се страници на Примерната данъчна конвенция на ОИСР на стр. R(13)-1, одобрени от Съвета на ОИСР на 26 ноември 1993 г.
([258]) Вж. съображения 90 и 91.

(324) Що се отнася до втория *ad hoc* отчет на [данъчния съветник на Apple] ([259]), който Apple представи като представляващ приложение на разрешения подход на ОИСР към този случай, двете стъпки на този подход, представени от [данъчния съветник на Apple], не отговарят на двете стъпки на разрешения подход на ОИСР, както е обяснено в съображения 86 — 89. По-специално в този доклад, точно както и в оспорваните данъчни становища, не се поставя под въпрос разпределението на лицензите за интелектуалната собственост на Apple за седалищата на ASI и AOE. Вместо това стъпка 1 от този подход е представена от [данъчния съветник на Apple] като анализ, отнасящ се за пазарен диапазон на сделки между несвързани лица, вместо за разпределението на активи, функции и рискове между седалищата на ASI и AOE и техните съответни ирландски клонове, както се изисква съгласно разрешения подход на ОИСР ([260]). Подобно погрешно тълкуване на разрешения подход на ОИСР е изложено и в *ad hoc* отчета на PwC, в който първата стъпка от този подход е представена като функционален анализ, но не е отчетено разпределението на активите и рисковете, както е целесъобразно или изисквано в тази първа стъпка.

8.2.2.3. ***Вторична линия на разсъждение: подценяване на облагаемата печалба на ASI и AOE поради неподходящия методологически избор, който е в основата на едностранните методи за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища***

(325) Без да се засяга оценката в раздел 8.2.2.2, Комисията счита, като вторична линия на разсъждение, че дори и ако ирландската приходна администрация е била права да приеме необоснованото предположение, че лицензите за ИС на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни извън Ирландия, което Комисията оспорва, методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, които се основават на това предположение, все пак продължават да водят до резултат, който се отдалечава от надеждното доближаване до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. По-специално Комисията счита, че тези методи занижават годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия, тъй като те се основават на неподходящ методологически избор. Неподходящият избор води до намаляване на задължението на тези дружества за облагане с корпоративен данък в Ирландия, в сравнение с неинтегрираните дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, които са пазарно определени и договорени при сделки между несвързани лица.

(326) Целта на оценката, извършена в съображения 327 — 360, не е да определи възнаграждение съгласно принципа на сделката между несвързани лица за функциите, изпълнявани от ирландските клонове. С оглед на съображенията, изложени в раздел 8.2.2.2, Комисията не счита, че ирландската приходна администрация е била права да приеме необоснованото предположение, че лицензите за ИС на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни извън Ирландия, което е предположението, на което се основават методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища. По-скоро целта на тази оценка е да се покаже, че дори и ако ирландската приходна администрация е била права да приеме това необосновано предположение, няколко от методологическите избори, лежащи в основата на тези методи, при все това водят до облагаема печалба за ASI и AOE в Ирландия, която се отклонява от надеждното изчисление на пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. С други думи, чрез одобрението на тези методи, също и при вторичната линия на разсъждение, следва във всеки случай да се счита, че оспорваните данъчни становища предоставят избирателно предимство на ASI и AOE за целите на член 107, параграф 1 от Договора.

(327) По-конкретно, Комисията счита, че следните методологически избори, лежащи в основата на едностранните методи за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, се отклоняват от един пазарноориентиран резултат: i) изборът на ирландските клонове на ASI и AOE като фокуса на едностранните методи за разпределение на печалбата; ii) изборът на оперативните разходи като показател за ниво на печалбата; и iii) нивата на приетата възвръщаемост.

a) **Неоправдан избор на ирландските клонове като фокуса на едностранния метод за разпределение на печалбата**

(328) Когато преките методи на трансферно ценообразуване, като например методът на СНЦ, се използват за определяне на цената по една вътрешногрупова сделка, резултатът е отразен в еднаква степен и за двете страни по тази сделка.

([259]) Вж. съображение 210.

([260]) Докладът изглежда съдържа допълнителни неточности: в него се заявява, че ирландският клон не извършва никаква маркетингова дейност, с което изглежда Ирландия и Apple си противоречат.

За разлика от това, когато се използват едностранни непреки методи на трансферно ценообразуване, като например методът МНМС, анализът на трансферното ценообразуване е съсредоточен само върху дейностите, извършвани от едната страна по контролираната сделка („проверяваната страна“), и възнаграждението за тези дейности, а не върху отделни разграничими сделки и техните цени. При прилагането на метода МНМС е необходимо да се избере проверявана страна, за която е възможно да се сравни нетният марж, получен от тази страна в контролираната сделка спрямо нетния марж, получен от сравними независими дружества в неконтролирани сделки ([261]). Поради това, за да се гарантира, че изчислението на определеното съгласно принципа на сделката между несвързани лица възнаграждение за тази сделка е надеждно, от съществено значение е изборът на проверявана страна да е възможно най-добрият.

(329) В едностранните методи за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища и наподобяващи метода МНМС, са взети под внимание само дейностите на ирландските клонове на ASI и AOE ([262]). В оспорваните данъчни становища по този начин се приема изборът на ирландските клонове като „проверяваната страна“. Аналогично, ирландските клонове се определят като проверяваната страна в *ad hoc* отчетите и на PwC, и на [данъчния съветник на Apple]. Изборът на ирландските клонове като „проверяваната страна“ почива на необоснованото предположение, че ирландските клонове на ASI и AOE са извършвали „по-малко сложната функция“ в сравнение с техните съответни централи, тъй като лицензите за ИС на Apple са били разпределени на последните за данъчни цели. Фактът, че ирландските клонове са били избрани като проверяваната страна също така предполага, че дейностите на седалищата са считани за по-сложни.

(330) При прилагането на метода на МНМС предприятията, които са изложени например на риск или притежават нематериални активи, често са избирани като по-сложната функция ([263]). В тази връзка е важно да се разясни, че самият факт, че се притежават нематериални активи, не означава непременно, че собственикът на нематериалните активи изпълнява сложна функция. Следователно, дори и ако лицензите за ИС на Apple, притежавани от ASI и AOE, е трябвало да бъдат разпределени извън Ирландия, което Комисията оспорва, изборът на ирландските клонове като по-малко сложната функция следва да се основава на сравнение на функциите, изпълнявани от тези клонове спрямо техните съответни централи, а не просто на това предположение.

(331) Както беше обяснено в съображение 281, дейностите на седалищата са ограничени до събранията на съветите на директорите на двете дружества. Събранията на съветите на директорите на двете дружества са отбелязани в протоколите и, както се вижда в обобщенията на тези протоколи, представени в таблица 4 и таблица 5, и описанията, представени в съображения 127 и 129, тези протоколи не показват никакви сложни дейности, извършвани на равнището на седалищата на ASI и AOE. Според тези протоколи събранията на съветите на директорите главно се занимават с вземане на решения относно финансовото управление, като например получаването или плащането на дивиденти. По-специално, седалищата не изглежда да изпълняват, нито изглеждат способни да изпълняват, някаква активна и решаваща роля по отношение на научноизследователската и развойната дейност или управлението на ИС на Apple, както е обяснено в съображения 281 — 293.

(332) За разлика от това, както беше обяснено в съображения 296 — 304, функциите на ирландските клонове, както са били представени на ирландската приходна администрация, са включвали функции, за които използването на тези лицензи е било от решаващо значение, и са съществували индикации, че тези клонове всъщност са осигурявали свързани с ИС функции, които са от решаващо значение за изграждането на известна и разпознаваема марка в регион EMEIA.

(333) Предвид ограничения капацитет на седалищата да контролират риска в сравнение с обхвата на дейностите на техните съответни ирландски клонове, изборът на ирландските клонове като проверяваната, по-малко сложна страна по сделката, води до получаване на годишна облагаема печалба за ASI и AOE в Ирландия, която се отклонява от надеждното изчисление на един пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката

([261]) Вж. в този контекст параграф 3.18 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г.: „Изборът на проверявана страна следва да бъде съвместим с функционалния анализ на сделката. Като общо правило проверяваната страна е тази, за която даден метод на трансферно ценообразуване може да се приложи по най-надежден начин, и за която могат да бъдат открити най-надеждните пазарни аналози, т.е. най-често тя би била страната с по-малко сложен функционален анализ.“

([262]) Ирландия твърди, че това следва от прилагането на раздел 25 на ЗКД 97, съгласно който само дейностите, които се извършват в ирландските клонове, трябва да бъдат вземани предвид.

([263]) Вж. съображение 94.

между несвързани лица. Следователно, приемането от ирландската приходна администрация на методите за разпределение на печалбата, предоставени въз основа на този избор, намалява годишното задължение на ASI и AOE за облагане с корпоративен данък в Ирландия в сравнение с неинтегрираните дружества, чиято облагаема печалба отразява цените, договорени на пазара при условията на сделка между несвързани лица. По тази причина следва да се счита, че оспорваните данъчни становища предоставят избирателно предимство на ASI и AOE за целите на член 107, параграф 1 от Договора.

б) **Неподходящ избор на показател за ниво на печалба**

(334) Дори и ако ирландските клонове са били правилно определени като „по-малко сложната функция“ и по този начин правилно избрани като проверяваната страна в едностранните методи за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, което Комисията оспорва, показателите за ниво на печалбата, избрани за тези методи, не водят до надеждно изчисляване на пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

(335) Показателят за ниво на печалбата, избран за прилагането на едностранен метод за трансферно ценообразуване, подобно на метода МНМС, се предполага, че отразява функциите, изпълнявани от проверяваната страна в контролираната сделка, която в оспорваните данъчни становища се приема, че са ирландските клонове. Показателят за ниво на печалбата, предложен от Apple и одобрен от ирландската приходна администрация в данъчните становища от 1991 г. и 2007 г. за определяне на облагаемата печалба на ASI и AOE за изпълняваните от тях функции, е оперативните разходи, които за AOE са комбинирани с процент от оборота след издаването на данъчното становище от 2007 г. Тъй като двата клона изпълняват различни функции, Комисията ще анализира функциите на всеки клон поотделно, за да определи дали изборът на оперативните разходи като показател за ниво на печалба е бил подходящ във всеки отделен случай.

(336) Ирландският клон на ASI е бил представен от Apple на ирландската приходна администрация като изпълняващ главно поръчки, продажби и разпространение. Изборът на оперативните разходи като показател за ниво на печалба обикновено се свързва с нискорискови дистрибутори ([264]). Въпреки това, поради причините, изложени в съображения 337, 338 и 339, ирландският клон на ASI не може да се счита за нискорисков дистрибутор.

(337) Първо, ASI носи риск във връзка с оборота, който е достигал [67,5-68] млрд. USD през 2014 г. Тъй като централното управление на ASI няма физическо присъствие или служители и следователно не е в състояние да носи риск за продуктите, трябва да се приеме, че ирландският клон на ASI носи въпросните рискове. Използването на оперативните разходи като показател за ниво на печалбата не отразява този риск, тъй като оперативните разходи на ирландския клон на ASI са останали относително стабилни през периода, през който оспорваните данъчни становища са били в сила. За разлика от това продажбите на ASI съществено са се увеличили през същия период. Тази декорелация между оперативните разходи и продажбите поставя под въпрос уместността на оперативните разходи като показател за ниво на печалба за определяне на облагаемата печалба на ASI ([265]).

([264]) В ad hoc отчета на [данъчния съветник на Apple] изглежда се счита, че продажбите не са подходящ показател за ниво на печалба за дейностите по разпространение. Според този доклад продажбите биха могли да бъдат подходящи в този случай единствено за дейностите по разпространение, ограничаващи се до логистиката, докато ASI изпълнява важни функции за поддръжка на клиентите и предоставя гаранции за всички продадени стоки. Вж. Транзакционни методи за трансферно ценообразуване на база печалба, коментари относно поредица от работни бележки, [данъчният съветник на Apple], 30 април 2008 г., където данъчният съветник на Apple заявява „[данъчният съветник на Apple] счита, че може да се предвиди използването на коефициента на Бери в някои случаи в силно интегрирани групи, в които „продажбите“ се извършват предимно на регионално или глобално равнище, а функцията на съответното дружество е до голяма степен логистична“. Вж. също Транзакционни методи за трансферно ценообразуване на база печалба, коментари относно поредица от работни бележки, [данъчният съветник на Apple], 30 април 2008 г., където данъчният съветник на Apple заявява: „[данъчният съветник на Apple] отбелязва становището на работната група на [ОИСР], че коефициентът на Бери следва да се използва само за възнаграждението на дейности по продажбите, както и че един свързан с продажбите показател е по-подходящ, освен в сравними ситуации, когато независими предприятия, действащи на принципа на сделката между несвързани лица, биха се споразумели за друго“. Работна група на ОИСР е наименованието на работните групи в рамките на ОИСР, съставени по принцип от представители на държавите членки и посветени на конкретни въпроси, като например трансферното ценообразуване.

([265]) Съображение 67 от решението за откриване на процедурата: „В действителност […] приходите от продажби на ASI са се увеличили с 415 % през трите години 2009—2012 г., достигайки 63,9 млрд. USD. За същия период оперативните разходи, отразени в облагаемия доход […], са се увеличили с [15-20] %“.

(338) Второ, ASI предоставя гаранции за всички стоки, продавани в целия регион EMEIA. Тези гаранции са представлявали най-значителният пасив при прехвърлянето на активите и пасивите от ASI на ADI по отношение на този регион ([266]). Тъй като централното управление на ASI няма физическо присъствие или служители и следователно не е в състояние да носи риск за продуктите, трябва да се счита, че ирландският клон на ASI дължи въпросния пасив. Въпреки това, изборът на оперативните разходи като показател за ниво на печалба не отразява нивото на риск, тъй като, както е обяснено в съображение 336, използването на оперативните разходи като показател за ниво на печалба обикновено се свързва с ниско рискови дистрибутори ([267]).

(339) Трето, ASI систематично разчита на трети страни изпълнители ([268]) за осигуряване на своята дистрибуторска функция. И действително, генерираният от ASI оборот е в голямата си част съставен от стоки, които никога не се обработват физически в Ирландия. Рискът, поеман по отношение на продукти, които не се обработват в Ирландия, би бил по-добре отразен в общите продажби, отколкото в оперативните разходи, тъй като макар плащанията за възложени на външни изпълнители услуги да се отразяват в оперативните разходи на клона, тази сума ще включва възнаграждението на третата страна за предоставянето на услугите и не отразява генерираните от дейността разходи като такива. Въпреки това степента на подробност на наличната информация за оперативните разходи на ASI е недостатъчна за определяне на компонентите на оперативните разходи, като например разходите за външни изпълнители и разходите за персонал ([269]).

(340) По причините, изложени в съображения 337, 338 и 339, изборът на оперативните разходи като показател за ниво на печалбата вместо продажбите неправилно отразява поеманите рискове и значимите дейности, изпълнявани от ирландския клон на ASI. Тези причини са еднакво валидни за използването на коефициента на Бери в двата *ad hoc* отчета, изготвени от PwC и [данъчния съветник на Apple]. Коефициентът на Бери се използва също така и като финансов коефициент за изчисляване на определено съгласно принципа на сделката между несвързани лица възнаграждение за дистрибутори с ограничен риск ([270]). Коефициентът на Бери представлява възвръщаемост от функциите с добавената стойност на дружеството и предполага, че тези функции се отразяват в неговите оперативни разходи. Тъй като оперативните разходи са знаменателят, използван в коефициента на Бери, използването на оперативните разходи при прилагането на метода МНМС и използването на коефициента на Бери е на практика само разлика в представянето. Във всеки случай в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване са описани сценарии, в които коефициентът на Бери може да бъде полезен, но тези сценарии са различни от сценария, в който работи ASI ([271]).

(341) В заключение, нито изборът на оперативните разходи като показател за ниво на печалбата в оспорваните данъчни становища, нито използването на коефициента на Бери в *ad hoc* отчетите, не е подходящ за определянето на възнаграждение съгласно принципа на сделката между несвързани лица за функциите, изпълнявани от ирландския клон на ASI. Изборът на оперативните разходи като показател за ниво на печалбата вместо продажбите неправомерно намалява годишната облагаема печалба на ASI в Ирландия, тъй като продажбите са по-широкият показател за ниво на печалбата от оперативните разходи и, в случая на ASI, продажбите са се увеличили значително през периода, през който оспорваните данъчни становища са били в сила, докато оперативните разходи на ASI са останали относително постоянни ([272]). По-специално той води до много ниска и стабилна облагаема данъчна основа за ирландския клон на ASI ([273]), което не отразява правилно рисковете, поемани от този клон,

([266]) Вж. съображение 135.

([267]) Вж. в този контекст параграф 2.87 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г., който гласи: „Знаменателят следва да е насочен към съответния(ите) показател(и) за стойността на функциите, изпълнявани от проверяваната страна по разглежданата сделка, като се отчитат нейните използвани активи и поемани рискове“.

([268]) Вж. например съображение 55.

([269]) Вж. фигура 4.

([270]) Вж. например таблицата за използването на показатели за нивото на печалбата в Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook [*Наръчник за съответствието и правилата за трансферно ценообразуване*], Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006 г.

Възвръщаемост на активите (ROA)	Формула: Оперативна печалба/текущи активи Често се използват за проверяване на: Производители
Оперативен марж	Формула: Оперативна печалба/нетни продажби Често се използват за проверяване на: Дистрибутори
Коефициент на Бери	Формула: Брутна печалба/оперативни разходи Често се използват за проверяване на: Дистрибутори с функции от ниско ниво
Нетни разходи плюс	Формула: Оперативна печалба/общи разходи Често се използват за проверяване на: Доставчици на услуги и производители по договор

([271]) Вж. параграф 2.101 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г.

([272]) Вж. съображение 337.

([273]) Този принцип е обяснен във връзка с бизнес преструктурирането в параграф 9.10 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г., който гласи: „Бизнес преструктурированията често водят до това, че местните операции се превръщат в нискорискови операции (напр. „нискорискови дистрибутори“, или „нискорискови производители по договор“) и им се разпределят относително ниски (но като цяло стабилни) постъпления на основание, че предприемаческите рискове се поемат от друга страна, на която се разпределя остатъчната печалба“.

както е описано в съображения 337, 338 и 339. Този избор следователно води до по-ниско възнаграждение за този клон, отколкото за едно независимо дружество, чиято облагаема печалба отразява цените, договорени на пазара между несвързани лица. Подобни опасения не възникват, когато продажбите се използват като показател за ниво на печалбата при определяне на възнаграждението за функциите, изпълнявани от ирландския клон на ASI.

(342) Това, че изборът на оперативните разходи като показател за ниво на печалбата за дружество, което изпълнява поръчки, продажби и разпространение, може да не доведе до надеждно изчисляване на пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, допълнително се поддържа в насоките, предоставени в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване. В това Ръководство се предлага да се използва възнаграждение, основано на продажбите, а не на оперативните разходи за дружествата, изпълняващи такива функции ([274]). Подобни опасения са разгледани и в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване относно използването на коефициента на Бери ([275]). Във всеки случай възможният избор на общите разходи като показател за ниво на печалбата, което е по-широка база от оперативните разходи ([276]), никога не е бил разглеждан за ирландския клон на ASI, и този избор също е щял да увеличи годишната облагаема печалба на ASI в Ирландия.

(343) Що се отнася до АОЕ, Apple е представил ирландския му клон на ирландската приходна администрация като отговарящ за производството и сглобяването на гама от специализирани компютърни продукти. АОЕ притежава материалните запаси ([277]) и изглежда има контрол над и носи риска за поне част от разходите, свързани с тези материални запаси ([278]). Тъй като неговото централно управление не е в позиция ефективно да носи този риск при липсата на физическо присъствие или служители, които биха могли да управляват този риск, следва да се счита, че ирландският клон на АОЕ носи целия риск във връзка с материалните запаси. При такива обстоятелства един показател за ниво на печалбата, включващ общите разходи, е по-подходящ от оперативните разходи за производствено дружество като АОЕ. Общите разходи представляват по-широка база от оперативните разходи, тъй като последните изключват разходите, свързани със суровини, докато общите разходи включват основният променлив компонент на разходите, които по принцип са разходите за продадени стоки за едно производствено дружество като АОЕ. Комисията отбелязва в тази връзка, че в *ad hoc* отчетите на PwC и [данъчния съветник на Apple] се предлага надбавка върху общите разходи като показател за ниво на печалбата ([279]).

(344) Като е приела метод за разпределение на печалбата, където оперативните разходи, а не общите разходи, са показател за ниво на печалбата, ирландската приходна администрация е предоставила избирателно предимство на АОЕ в сравнение с неинтегрираните дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, които са пазарно определени и договорени при сделки между несвързани лица. Изключването на определени разходи, като разходите за продадените стоки, от показателя за ниво на печалбата, който е бил одобрен с оспорваните данъчни

([274]) Вж. в този контекст параграф 2.87 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г.: „обикновено, и в зависимост от прегледа на фактите и обстоятелствата по случая, оперативните разходи по продажбите или разпространението могат да бъдат подходяща база за свързаните с разпространение дейности, пълните разходи или оперативните разходи могат да бъда подходяща база за услугите или производствените дейности, а оперативните активи могат да бъдат подходяща база за капиталоемките дейности, като например определени производствени дейности или услуги“.

([275]) Вж. в този контекст параграф 2.101 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г.: „въпросите (…) във връзка с прехвърляемите разходи възникнат в еднаква степен и при прилагането на коефициента на Бери. За да може коефициентът на Бери да е подходящ за проверка на възнаграждението по контролирана сделка (напр. състояща се в разпространението на продукти), е необходимо следното:
— Стойността на функциите, изпълнявани в контролираната сделка (като се вземат предвид използваните активи и поеманите рискове) е пропорционална на оперативните разходи,
— Стойността на функциите, изпълнявани в контролираната сделка (като се вземат предвид използваните активи и поеманите рискове) не е съществено повлияна от стойността на разпространяваните продукти, т.е. не е пропорционална на продажбите, и
— Данъкоплатецът не изпълнява в контролираните сделки друга значима функция (напр. производствена функция), която следва да бъде възнаградена въз основа на друг метод или финансов показател“.

([276]) Вж. параграф 2.47 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г.

([277]) Според финансовите отчети на АОЕ, АОЕ притежава запас от „суровини“ и „незавършено производство и готова продукция“.

([278]) Вж. в този контекст параграф 2.93 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г.: „Когато се прилага базиран на разходите метод на нетния марж по сделката, често се използват пълните разходи, включително всички преки и непреки разходи, приписвани на дейността или сделката, заедно с подходящо разпределение по отношение на режийните разходи на предприятието. Може да възникне въпросът дали и до каква степен е приемливо от пазарна гледна точка да се третира значителна част от разходите на данъкоплатеца като прехвърляеми разходи, за които не се приписват никакви елементи на печалбата (т.е. като разходи, които потенциално се изключват от знаменателя на показателя „нетна печалба“). Това зависи от степента, в която едно независимо предприятие при сравними обстоятелства ще се съгласи да не получава надценка върху част от разходите, които прави“.

([279]) Вж. съображения 167 и 214.

становища за ирландския клон на AOE, неправомерно намалява годишната облагаема печалба на това дружество в Ирландия, тъй като общите разходи са по-широк показател за ниво на печалбата от оперативните разходи, и по този начин би могло да се намали неговото задължение за облагане с корпоративен данък в Ирландия.

(345) В заключение, приемането от ирландската приходна администрация на оперативните разходи като показател за ниво на печалбата в методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, вместо приемането на продажбите за ирландския клон на ASI и общите разходи за ирландския клон на AOE, неправомерно намалява годишната облагаема печалба на двете дружества в Ирландия в сравнение с неинтегрираните дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, които са пазарно определени и договорени при сделки между несвързани лица. Поради това следва да се счита, че оспорваните данъчни становища предоставят избирателно предимство на ASI и AOE за целите на член 107, параграф 1 от Договора.

в) **Приетите нива на възвръщаемост са прекалено ниски**

(346) В оспорваните данъчни становища ирландската приходна администрация е приела различни нива на възвръщаемост за ирландските клонове на ASI и AOE. Що се отнася до ASI, в данъчното становище от 1991 г. е приет марж в размер на 12,5 % върху оперативните разходи на клона, докато в данъчното становище от 2007 г. е приет марж в размер на [10-15] %. Що се отнася до AOE, в данъчното становище от 1991 г. е приет марж в размер на 65 % върху оперативните разходи на клона до [60—70] млн. USD и марж в размер на 20 % над тази сума, докато в данъчното становище от 2007 г. е приет марж в размер на [10—15] % върху оперативните разходи на клона с възвръщаемост от ИС в размер на [1—5] % от оборота на клона по отношение на „натрупаната технология за производствения процес“ ([280]) на ирландския клон. Тъй като доклади за разпределението на печалбата не са били изготвени от Apple към момента на искането за издаване на оспорваните данъчни становища, не съществуват актуални обяснения, които да обосновават избора на тези нива на възвръщаемост през 1991 и 2007 г.

(347) Що се отнася до данъчното становище от 1991 г., договорената за AOE система от прагове от 65 % от оперативните разходи, намаляващи до 20 % над [60-70] млн. USD, изглежда е била постигната чрез преговори и е зависела от съображения за заетост, както е видно от извадките, представени в раздел 2.2.3, и по-специално споменаването на необходимостта „да не се ограничава разширяването на ирландските операции“ в тези извадки ([281]). В тази връзка Съдът е постановил, че ако данъчна администрация има широки правомощия за преценка при определянето на получателите или условията, при които се предоставя данъчно облекчение, въз основа на критерии, които не са свързани с данъчната система, като например съображения за заетостта, упражняването на тези правомощия за преценка трябва да се разглежда като пораждащо избирателно предимство.

(348) Комисията не е съгласна с тълкуването на Ирландия на това позоваване ([282]), според която не би било неразумно за един производител по договор да приеме намалена надбавка върху разходите си, след като е бил щедро компенсиран. Целта на един рационален икономически оператор е да максимизира печалбата си, предвид определено ниво на риска, а един рационален икономически оператор не би приел по-ниска възвръщаемост и не би се отказал от печалби, защото в друго отношение е получил достатъчно възвръщаемост. Комисията също така не вижда основания в предложения от Apple прочит на това позоваване ([283]), което според Apple следва да се разбира с оглед на факта, че допълнителните инвестиции в дълготрайни активи, необходими за разширяването, вероятно не биха били толкова големи, колкото първоначалните инвестиции в дълготрайни активи ([284]). По-конкретно аргументът на Apple, представен в *ad hoc* проучване, изготвено от [втория съветник на Apple] ([285]), че печалбите в резултат от действия за подобряване на ефективността следва да се облагат с по-ниски данъци, не

([280]) Вж. искането за издаване на данъчно становище от 16 май 2007 г., което е в основата на данъчното становище от 2007 г., стр. 1.
([281]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 119. Вж. съображение 65.
([282]) Решение от 18 юли 2013 г., *P Oy*, C-6/12, EU:C:2013:525, точки 25-28 и цитираната съдебна практика.
([283]) Вж. съображение 65.
([284]) Вж. Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграф 112.
([285]) Вж. съображение 170.

може да се приеме. Според този доклад намаленият процент на данъчно облагане на печалбата над определен праг отразява реализираните икономии от мащаба. Въпреки това Комисията не може да намери никаква икономическата обосновка едно дружество да приеме по-ниски печалби, когато прави по-ниски разходи. Аналогично, едно намаляване на данъчното облагане в случая на големи дружества, които се ползват от икономии от мащаба, е чуждо за логиката на данъчната система. По-конкретно, ако генерираната при икономии от мащаба печалба беше облагана с по-малък данък от печалбата, генерирана от малките предприятия, големите дружества биха се възползвали от двойно предимство: големите дружества, които са по-ефективни от техните по-малки конкуренти, биха се възползвали от генерирането на по-високи печалби и, тъй като данъчното облагане се налага като процент от печалбите, — от облагането с по-ниска ставка на данъка върху тази печалба. Такова едно допълнително предимство е извън логиката на данъчната система, която е да се облага с данък печалбата на всички дружества, подлежащи на данъчно облагане в Ирландия, независимо от тяхната големина и позиция на пазара. И накрая, може да бъде в съответствие с търговската логика да се приеме по-нисък марж на печалбата на единица продадени стоки, когато количеството, продавано на конкретен клиент, се увеличава. Това обаче не означава автоматично по-ниски печалби, реализирани по отношение на този клиент, тъй като намалените маржове на печалбата на единица биха могли по принцип да бъдат повече от компенсирани от по-големите обеми, продавани на този клиент. Ирландия не е имала индикация за базисна ценова стратегия от Apple, която би съответствала на подобен модел на рентабилността. Във всеки случай стимули, подобни на отстъпки от ефективните данъчни ставки, насочени към насърчаване на повишена активност и заетост, не се вписват в логиката на данъчната система.

(349) За разлика от това Комисията може да приеме обясненията на Ирландия ([286]) и на Apple ([287]) за капиталовите отчисления, договорени в данъчното становище от 1991 г., за които Комисията изрази съмнения в решението за откриване на процедурата. В решението за откриване на процедурата Комисията счете съгласието на ирландската приходна администрация размерът на капиталовите отчисления да бъде ограничен до [1-10] млн. USD над сумата, начислена за амортизация в отчетите, за необосновано от никакъв метод или неоправдано от никакви действителни разходи, а по-скоро изглеждащо като резултат от преговори. Ирландия и Apple твърдяха, че по тази точка данъчното становище от 1991 г. ограничава данъчните отчисления. По-специално Ирландия обясни, че ASI и AOE доброволно са пожелали годишно ограничение на своето усвояване на капиталови отчисления, въпреки че ASI и AOE биха имали право да претендират за по-високи отчисления в течение на по-малко на брой години ([288]), така че този елемент от данъчното становище не изглежда да предоставя избирателно предимство на тези дружества, когато се оценява индивидуално и отделно от другите елементи на данъчното становище.

(350) Що се отнася до данъчното становище от 2007 г., последваща обосновка е представена в *ad hoc* отчетите, изготвени от PwC и [данъчния съветник на Apple] за нивата на възвръщаемост, договорени за ирландските клонове на ASI и AOE. И двата отчета се основават на проучване на съпоставимостта, но докато отчетът на PwC представя всички дружества, които данъчният съветник е определил като сравними за изчисляване на предполагаема пазарна възвръщаемост за двата клона, в *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple] не се оповестяват използваните пазарни аналози. В *ad hoc* отчета на [данъчния съветник на Apple] се изтъкват проблеми със съпоставимостта, по-специално съществени различия в отчета ([289]), но въпреки това се пристъпва към търсене в базата с пазарни аналози.

(351) Като предварителен въпрос Комисията счита, че използването на проучване на съпоставимостта, което се основава на търсене на пазарни аналози в базата данни, е неподходящо средство за изчисляване на определена съгласно принципа на сделката между несвързани лица печалба за ирландските клонове на ASI и AOE. За да може това проучване да доведе до надеждно изчисление на един пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, продаваните от трети страни продукти, които са включени в проучването на съпоставимостта, трябва да бъдат сравними със стоките, продавани от ASI, и стоките, произвеждани от AOE. Въпреки това, критериите за отстраняване, използвани от PwC и [данъчния съветник на Apple] за избора на пазарни аналози, не включват разглеждане на факта, че Apple продава висококачествени маркови стоки и позиционира продуктите си на пазара като такива, докато избраните дружества могат да се позиционират на пазара по различен начин. Пазарната възвръщаемост за дистрибутор като ASI не може да се изчисли без разглеждане на този факт, особено след като ASI е отговорно за гаранциите за продаваните продукти, както е

([286]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграфи 121 и следващите.
([287]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграфи 115 и следващите.
([288]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 127.
([289]) Вж. ad hoc отчета относно трансферното ценообразуване [на данъчния съветник на Apple], стр. 13: „включените географски пазари, договорни условия, продуктова гама и обем на продукцията по отношение на дистрибуторите трети страни се различават в значителна степен от тези, отнасящи се за дейностите на ирландския клон на ASI“.

обяснено в съображение 338, което в случая на качествени маркови стоки представлява непренебрежим риск ([290]), а ASI носи значителен риск за високотехнологични стоки, които не се обработват физически от ирландския клон, както е обяснено в съображение 339, какъвто по принцип не е случаят с избраните пазарни аналози. В допълнение на това, значителната разлика между интензивността на променливите разходи може да се окаже проблем за съпоставимостта, като се има предвид, че оперативните разходи на ASI представляват много малка част от неговите продажби.

(352) Веднага след тези общи опасения около използването на проучване на съпоставимостта в този случай, Комисията обръща специално внимание на факта, че най-малко три от 52-те дружества, избрани от PwC като пазарни аналози, се намират в ликвидация ([291]). Дружествата, които нямат устойчив бизнес модел, по принцип не могат представляват надеждни пазарни аналози при установяването на подходящо ниво на възнаграждение. Тъй като ликвидационният статут на значителна част от дружествата в извадката показва, че устойчивостта на бизнес модела не е била фактор, отчетен в достатъчна степен при подбора, представителността на пазарните аналози като цяло не може да бъде установена.

(353) Независимо от тези общи и специфични опасения от проучванията за съпоставимост, извършени в *ad hoc* отчетите, в името на пълнотата Комисията проучи какво би било подходящото ниво на възвръщаемост за ASI на базата на продажбите и за AOE — на базата на общите разходи, вместо оперативните разходи, като показател за ниво на печалбата. Комисията припомня, че тя не извършва този анализ, за да определи възнаграждение съгласно принципа на сделката между несвързани лица за функциите, изпълнявани от ирландските клонове ([292]), а по-скоро за да покаже, че дори и ако ирландската приходна администрация е била права да приеме необоснованото предположение, че лицензите за ИС на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни извън Ирландия, което Комисията оспорва, неподходящият избор на оперативните разходи и неподходящо ниските нива на възвръщаемост, приети от ирландската приходна администрация в прилагането на едностранните методи за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, водят до годишна облагаема печалба за ASI и AOE в Ирландия, която във всеки случай се отклонява от надеждното изчисление на един пазарноориентиран резултат за техните съответни ирландски клонове.

(354) Що се отнася до ASI, анализ на средната възвръщаемост от продажбите ([293]) през същия период като в анализа, извършен от PwC при използване на същите пазарни аналози, е представен на фигура 13.

Фигура 13

Оперативна печалба като надбавка върху оборота на 52 дружества, избрани от PwC

	Средно, 2007—2011 г. (%)
Долен квартил (25-ти процентил)	1,3
Медиана	3,0
Горен квартил (75-ти процентил)	4,5

([290]) Гаранционният риск се увеличава с цената на основните стоки, следователно марковите стоки имат гаранция заради тяхната относително висока цена, включително разходите за компоненти. Вж. в този контекст параграф 3.37 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 1995 г., в който се илюстрира следният пример: „Да приемем например, че данъкоплатец продава висококачествени видео касетофони на свързано предприятие и единствената свързаната с печалбата информация на разположение за сравними бизнес дейности е за продажбите на обикновени видео касетофони със средно качество. Да приемем, че на пазара на висококачествени видео касетофони има увеличение продажбите, има висока бариера за навлизане, малък брой конкуренти и са налице обширни възможности за диференциране на продуктите. Всички тези разлики вероятно ще имат значителен ефект върху рентабилността на разглежданите дейности и сравняваните дейности и в такъв случай ще е необходима корекция. Както и при другите методи, надеждността на необходимите корекции ще се отрази на надеждността на анализа. Следва да се отбележи, че дори и ако две предприятия са в един и същи отрасъл, рентабилността може да се различава в зависимост от техните пазарни дялове, конкурентни позиции и др.“ Този пример вече не се поддържаше в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г.

([291]) Базата данни на Bureau Van Dijk, използвана от PwC, показва по отношение на дружествата TECNOTEL ITALIA S.P.A. и MIELCO SPA, че тези дружества са в ликвидация, а освен това дружеството MEMTEC IBERICA SL според публичните източници също е в ликвидация.

([292]) Вж. съображение 326.

([293]) Оборотът (или оперативните приходи) се запазва в търсенето в базата данни.

(%)

	EBIT/оборот	2011 г.	2010 г.	2009 г.	2008 г.	2007 г.	средно
1	ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA	1	1	1	1	1	0,66
2	ALLNET.ITALIA S.P.A.	4	5	4	2	1	3,25
3	AMSTESO ELECTRIC LIMITED	6	6	6	190	193	80,17
4	APLICACIONES TECNOLOGICAS SA	12	18	16	18	25	17,50
5	APRA S.P.A.	2	1	1	2	4	2,06
6	AVESTA	4	4	5	5	4	4,39
7	B2BIRES S.R.L.	3	4	3	3	3	3,21
8	COM 2 NETWORKS	2	3	3	3	4	3,33
9	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA	0	0	0	0	0	0,14
10	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA	1	1	1	1	1	0,98
11	COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA	2	2	2	7	4	3,47
12	CONFIG	2	1	0	2	5	1,76
13	CONNECT DATA	3	0	2	7	7	3,75
14	DACOM S.P.A.	9	8	8	10	4	7,87
15	DIGIT ACCESS	4	3	3	4	4	3,49
16	DUWIN SRL	0	0	0	1	1	0,47
17	EARPRO SA	2	4	1	16	14	7,37
18	ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA	1	1	1	0	1	1,09
19	ELETTROLAZIO S.P.A.	3	2	2	3	1	2,26
20	EUROP COMPUTER PERFORMANCE	3	3	3	2	4	2,98
21	FERNANDO CRISTINO, LDA	13	12	12	9	8	10,73
22	FRIGO 2000 S.R.L.	10	12	12	17	22	14,68
23	GIGALOGIE	5	5	5	8	5	5,77

(%)

	EBIT/оборот	2011 г.	2010 г.	2009 г.	2008 г.	2007 г.	средно
24	INFOWORK TECNOLOGY SL	1	1	1	0		0,83
25	INTERDAS S.P.A.	6	2	0	1	0	1,63
26	INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA	2	– 5	3	1	2	0,53
27	IPOH S.R.L.	2	2	0	4	7	3,17
28	IRES — S.P.A.	6	6	5	6	6	5,68
29	K1 ELECTRONIC GMBH	3	2		1	1	1,51
30	KONTORLAND AS	8	6	10	10	10	8,69
31	LAZANAS — Xepapadakou Eisagogiki A.E. E.	0	1	2	1	2	1,10
32	LINEA 2000	10	11	12	10	11	10,74
33	M HERMIDA INFORMATICA SA	1	2	2	1	1	1,30
34	MEMTEC IBERICA	3	1	4	5	2	2,97
35	MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE	1	– 2	1	1	4	1,33
36	MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA	2	11	5	– 12	3	1,77
37	MT COMPONENTS LIMITED	4	1	2	1	1	1,74
38	NEO TECHNOLOGY	2	2	2	3	2	2,07
39	OLISYS	6	5	6	6	5	5,52
40	PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE	6	4	3	4	6	4,50
41	RECO S.P.A.	1	5	8	2	4	3,96
42	REMLE, SA	2	3	2	1	1	1,75
43	SANGHA France	7	3	4	6	4	4,69
44	SIAM S.R.L.	2	1	2	1	1	1,54
45	SUMELEC NAVARRA SL	0	0	1	7	10	3,80
46	TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE	0	1	2	2	2	1,27
47	TEDUIN SA	2	1	1	1	1	1,10

(%)

	EBIT/оборот	2011 г.	2010 г.	2009 г.	2008 г.	2007 г.	средно
48	TELSERVICE S.R.L.	0	0	0	0	0	0,17
49	TRANS AUDIO VIDEO S.R.L.	5	4	4	8	8	5,82
50	TULSI IMPORT EXPORT LTD		1	2	1	2	1,74
51	VERE 85 SA		1	1	0	0	0,69
52	ΕΝΑΡΞΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε.	3	3	4	4	4	3,87

(355) Като се използват пазарните анализи, избрани от PwC заедно с ирландския клон на ASI като проверяваната страна, и продажбите като показател за ниво на печалбата, анализът на фигура 13 води до средна възвръщаемост от продажбите в размер на 3 % с интерквартилен диапазон ([294]) от 1,3 % до 4,5 %. Въз основа на финансовата информация в Table 1 от настоящото решение и на информацията, предоставена в съображение 105, въз основа на данъчните декларации, търговските приходи на ирландския клон на ASI, облагани със стандартната система за корпоративно данъчно облагане в Ирландия от 25 %, са били около [40-50] млн. USD през 2012 г., което представлява около [0,0-0,5] % от оборота на ASI за 2012 г. Тази сума е почти 20 пъти по-ниска от сумата, която би се получила при прилагането на долния квартил на анализа в фигура 13, който се основава на коригирания анализ на съпоставимостта на PwC.

(356) В заключение, дори и ако ирландската приходна администрация е била права да приеме метод за разпределение на печалбата, основан на едностранен метод за разпределение на печалбата, където ирландският клон на ASI е избран като проверяваната страна, което Комисията оспорва, облагаемата печалба за ASI в Ирландия, произтичаща от прилагането на оспорваните данъчни становища, се отклонява от надеждното изчисление на един пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Това отклонение води до значително намаляване на задължението за корпоративен данък на ASI и AOE в Ирландия в сравнение с неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, които са пазарно определени и договорени при сделки между несвързани лица. Поради това следва да се счита, че тези становища предоставят на ASI избирателно предимство за целите на член 107, параграф 1 от Договора.

(357) Що се отнася до AOE, облагаемата печалба за това дружество през 2012 г. отговаря на приблизително [1-5] % от общите разходи. Този процент попада в интерквартилния диапазон, представен в *ad hoc* отчетите на PwC и [данъчния съветник на Apple] и е близо до 25-ия процентил, който се счита от данъчния съветник за съставляващ долния край на един диапазон, определен съгласно принципа на сделката между несвързани лица. Според [данъчния съветник на Apple] за периода 2009—2011 г. ([295]) долният квартил на надбавката върху общите разходи би бил [4,5-5,0] % (с медиана от [5-10] %), а според PwC за периода 2007—2011 г. ([296]) той би бил [3,0-3,5] % (с медиана от [5-10] %).

(358) Въпреки това, съпоставимостта на всяко дружество с ирландския клон на AOE в *ad hoc* отчета на PwC е установена само въз основа на наличната информация от търговска база данни и в този доклад няма обосновка за причините, поради които в отсъствието на подробен анализ на съпоставимостта на всяко дружество и структура на разходите 25-ят процентил е приет като долния край на диапазона, вместо да се изиска по-тесен диапазон в отговор на опасенията относно съпоставимостта ([297]).

([294]) Интерквартилният диапазон е посочен от PwC и от [данъчния съветник на Apple] като пазарния диапазон.
([295]) Вж. фигура 10.
([296]) Вж. съображение 217.
([297]) В параграф 3.57 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г. в тази връзка се посочва: „Случаят може и да е такъв, че макар да са положени всички усилия да се изключват точки, които имат по-малка степен на съпоставимост, това което се получава, е диапазон от цифри, за които се счита, предвид процеса, използван за избор на пазарни анализи, и ограничената налична информация за пазарните анализи, че остават някои дефекти при съпоставимостта, които не могат да бъдат идентифицирани и/или определени количествено, и следователно не са коригирани. В такива случаи, ако диапазонът включва порядъчен брой наблюдения, статистическите инструменти, отчитащи главната тенденция за стесняване на диапазона (напр. интерквартилен диапазон или друг процентил), биха могли да помогнат за повишаване на надеждността на анализа“.

(359) Освен това резултатът на *ad hoc* отчета на PwC се основава единствено и само на сравнение с производствени предприятия, като същевременно се посочва, че ирландският клон на AOE предоставя също така и споделени услуги на други предприятия от Apple Group в региона на EMEIA в областта на финансите (счетоводство, заплати и задължения), информационните системи и технологии и човешките ресурси ([298]). Нито една от тези функции не е отразена в анализа на *ad hoc* отчета на PwC, така че този доклад не може да се използва като последващо доказателство, че възнаграждението за тези функции е било в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

г) **Заключение относно неправомерното прилагане на едностранните методи за разпределение на печалбата в оспорваните данъчни становища**

(360) В заключение, Комисията счита, че дори и ако ирландската приходна администрация е била права да приеме необоснованото предположение, че лицензите за ИС на Apple, притежавани от ASI и AOE, следва да бъдат разпределяни извън Ирландия, което Комисията оспорва ([299]), методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, все пак продължават да водят до резултат, който се отдалечава от надеждното доближаване до един пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Тези становища одобряват облагаемо възнаграждение, което ирландските клонове нямаше да приемат от гледна точка на тяхната собствена рентабилност, ако бяха отделни и независими дружества, осъществяващи същата или сходна дейност при същите или подобни условия. Тъй като тези методи за разпределение на печалбата намаляват данъчното задължение на ASI и AOE съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия в сравнение с неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба съгласно тази система се определя чрез цени, договорени на пазара между несвързани лица, оспорваните данъчни становища, чрез одобрението на тези методи, предоставят избирателно предимство на ASI и AOE за целите на член 107, параграф 1 от Договора.

8.2.2.4. ***Заключение относно наличието на избирателно предимство, произтичащо от дерогация от обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия***

(361) Комисията заключава и при двете линии на разсъждение, че методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, водят до намаляване на задължението за корпоративен данък на ASI и AOE съгласно обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия в сравнение с неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, които са пазарно определени и договорени при сделки между несвързани лица. Поради това Комисията счита, че тези становища предоставят на ASI и AOE избирателно предимство за целите на член 107, параграф 1 от Договора.

(362) Това заключение се потвърждава допълнително и от други два фактора, предполагащи, че методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, не водят до получаване на надеждно изчисление на един пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

(363) Първо, както беше отбелязано в съображение 262, оспорваните данъчни становища са били издадени при отсъствието на доклад относно разпределението на печалбата. Както беше обяснено в решението за откриване на процедурата, фактът, че към момента на издаване на оспорваните данъчни становища никакъв доклад относно разпределението на печалбата не е бил представен от Apple в подкрепа на методите за разпределение на печалбата, предложени на ирландската приходна администрация, говори, че методите, одобрени с тези становища, не водят до получаването на надеждно изчисление на един пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

(364) Второ, данъчното становище от 1991 г. е било отворено без краен срок и без клауза за преразглеждане и ефективно се е прилагало в продължение на 15 години до издаването на данъчното становище от 2007 г.

([298]) *Ad hoc* отчет на PwC, стр. 12.
([299]) Раздел 8.2.2.2.

Данъчното становище от 2007 г., което е съдържало клауза за преразглеждане, също е било отворено и се е прилагало, според Apple, в продължение на 8 години до въвеждането на новата корпоративна структура на Apple в Ирландия. Споразумение между данъчна администрация и данъкоплатец, което няма краен срок, прави прогнозите за бъдещите условия, на които това споразумение се основава, по-малко точни, като по този начин се поставя под съмнение надеждността на метода, одобрен с това споразумение ([300]). Това се прилага *a priori* за отворено данъчно становище.

(365) Ирландия твърди, че независимо от срока на данъчното становище от 1991 г., всяка годишна декларация е била „ново действие“ и не би било възможно да се използва базата за разпределение на печалбата на клона, определена в данъчното становище в случаите, „когато промени във фактите и обстоятелствата биха направила тази база ненадеждна“ ([301]). Въпреки това не е ясно как ирландската приходна администрация би могла да знае за някакви промени във фактите и обстоятелствата. Apple е могло просто да подава своите годишни данъчни декларации въз основа на данъчното становище от 1991 г. без каквото и да е задължение да информира ирландската приходна администрация за значителни промени ([302]). И действително, за разлика от данъчното становище от 2007 г., данъчното становище от 1991 г. не съдържа клауза за преразглеждане, в която да се определя, че данъчното становище няма да продължи да се прилага, ако е налице голяма промяна в характера на извършваните дейности.

(366) Освен това не е ясно кои промени са обосновали замяната на данъчното становище от 1991 г. с данъчното становище от 2007 г. По принцип едно предварително споразумение за ценообразуване е валидно, стига критично важните предположения, утвърдени в данъчното становище, да са верни ([303]). В оспорваните данъчните становища не са посочени тези критично важни предположения. През 2007 г. също не е ясно каква промяна във критично важните предположения, ако има такава, е предизвикала искането за промени в данъчния режим от 1991 г.

(367) Що се отнася до данъчното становище от 2007 г., дори е договорено, че ако Apple реши да преструктурира дейността на своите дъщерни дружества в Ирландия, като добави нови ирландски дружества в структурата или като слее съществуващи дружества, методите за разпределение на печалбата, одобрени с данъчното становище от 2007 г., ще продължат да се прилагат за всички нови или слети предприятия, стига тези дружества да „извършват в общи линии същите видове дейност“. както ASI и AOE. Макар да е вярно, че данъчното становище от 2007 г. съдържа клауза за преразглеждане, според която данъчното становище няма да продължи да се прилага, ако настъпи голяма промяна в характера на извършваните дейности, не е ясно какво означава голяма промяна и това не е обяснено от Ирландия, нито е допълнително посочено в данъчното становище. Въз основа на изключително ограниченото описание на дейностите на ирландските клонове на ASI и AOE в данъчните становища е трудно да се определи дали промяна в изпълняваните функции или рисковете, управлявани от ирландските клонове, би била определена като голяма промяна. Тъй като очевидно дори едно бизнес преструктуриране да не се определя като „важна промяна в характера на дейността“, изглежда че Apple е можело да прилага благоприятното данъчно третиране, предоставено от оспорваните данъчни становища, само с малки ограничения съгласно данъчното становище от 2007 г.

(368) Във всеки случай, дори и ако методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, да съответстваха на методите, водещи до получаване на надеждно изчисление на един пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, когато са били издадени, което те не правят, безсрочната продължителност на тези данъчни становища поставя под въпрос уместността на разпределението на печалбата, предвид възможните промени в икономическата и регулаторната среда през годините, обхванати от данъчните становища ([304]).

([300]) Вж. точка 51 от приложението към глава IV на Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г. и от приложението към Насоките за изпълнение на предварителни споразумения за ценообразуване съгласно процедурата за взаимно споразумение („ПСЦ съгласно ПВС“) на Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 1995 г.

([301]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 130.

([302]) В параграф 72 от своите съображения относно решението за откриване на процедурата Apple заявява, че между 1991 и 2006 г. е имало постоянни контакти с ирландската приходна администрация относно организационната структура и основните дейности на ирландските клонове въз основа на общите правомощия на ирландската приходна администрация да следи спазването на ирландските данъчни правила. Това обаче не компенсира факта, че данъчният орган следва наново да преоцени след определен брой години дали споразумението все още е валидно или трябва да бъде преразгледано, особено с оглед на факта, че бизнесът на Apple се е развил значително през този период. В допълнение на това не изглежда да има каквито и да било записи от тези предполагаеми контакти, като се има предвид, че Комисията беше поискала от Ирландия, в писмото си от 8 октомври 2013 г., да предостави заедно с оспорваните данъчни становища всички елементи от съществено значение за обосновката на тези данъчни становища.

([303]) Параграф 4.142 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване от 2010 г.: „При условие че са изпълнени критично важните предположения, едно предварително споразумение за ценообразуване (ПСЦ) може да осигури на участващите данъкоплатци сигурност на данъчното третиране на въпросите около трансферното ценообразуване, обхванати от ПСЦ за определен период от време.“

([304]) Съображение 65 от решението за откриване на процедурата:

8.2.3. АЛТЕРНАТИВНА ЛИНИЯ НА РАЗСЪЖДЕНИЕ: ИЗБИРАТЕЛНО ПРЕДИМСТВО В РАМКИТЕ НА ОГРАНИЧЕНАТА РЕФЕРЕНТНА СИСТЕМА В РАЗДЕЛ 25 НА ЗКД 97

8.2.3.1. ***Избирателно предимство, произтичащо от дерогация от раздел 25 на ЗКД 97, което води до намаляване на облагаемата данъчна основа***

(369) Ирландия и Apple твърдят, че подходящата референтна система следва да бъде само раздел 25 на ЗКД 97 и че определянето на облагаемата печалба на ASI и AOE е било напълно съвместимо с обичайната административна практика съгласно тази разпоредба ([305]). Както е обяснено в раздел 8.2.1.2 на настоящото решение, Комисията не счита, че референтната система в този случай се ограничава само до раздел 25 на ЗКД 97, а по-скоро че тази разпоредба е неразделна и необходима част от референтната система, определена в раздел 8.2.1.1 — обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия — която има за своя присъща цел данъчното облагане на печалбата на всички дружества, подлежащи на данъчно облагане в Ирландия.

(370) Без да се засяга това заключение, Комисията счита, като алтернативна линия на разсъждения, че дори и ако единствено раздел 25 на ЗКД 97 представляваше подходящата референтна система в този случай, оспорваните данъчни становища предоставят на ASI и AOE избирателно предимство под формата на намаление на тяхната облагаема печалба, върху която се налага корпоративен данък съгласно тази разпоредба.

(371) Ирландия сама признава, както и Apple, че в раздел 25 на ЗКД 97 не се предоставят насоки за това как да се определи облагаемата печалба на ирландските клонове, но се изисква използването на метод за разпределение на печалбата ([306]). Ирландия обаче твърди, че прилагането на раздел 25 на ЗКД 97 не се урежда от принципа на сделката между несвързани лица, а изисква ирландската приходна администрация да направи преценка, като вземе предвид конкретните факти и обстоятелства за всеки отделен случай, които могат да включват „функциите, изпълнявани от всеки клон, неговото участие (ако има такова) в активите на дружеството, естеството и степента на всички рискове, поемани от клона, както и цялостния принос на клона към печалбата на дружеството“ ([307]). Комисията отбелязва, че посочените от Ирландия критерии за определяне на облагаемата печалба на даден клон — изпълняваните функции, използваните активи и поеманите рискове от клона — са по същество същите критерии, които са определени в член 7, параграф 2 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР за разпределяне на печалба на постоянния обект на чуждестранно интегрирано дружество ([308]). С други думи, Ирландия не е представила, а Комисията не е била в състояние да идентифицира, никакъв друг обективен стандарт освен принципа на сделката между несвързани лица, който да гарантира прилагането на раздел 25 на ЗКД 97 по последователен начин, така че всички интегрирани чуждестранни дружества да се третират еднакво съгласно тази разпоредба.

(372) Освен това, въпреки че Ирландия официално е въвела принципа на сделката между несвързани лица в националната си правна система едва в Закона за финансите от 2010 г., в сила от 1 януари 2011 г., и че законодателството изключва споразумения, сключени между клон и неговото чуждестранно централно управление ([309]), анализ на практиката за издаване на данъчни становища от ирландската приходна администрация относно разпределението на печалбата на ирландските клонове на чуждестранни дружествата, за последващото прилагане на раздел 25 на ЗКД 97, показва, че принципът на сделката между несвързани лица лежи в основата на методите за разпределение на печалбата, одобрени от ирландската приходна администрация в голям брой от тези данъчни становища ([310]).

(373) Например в случая на дружество [B] ([311]) в писмото от неговия данъчен съветник до ирландската приходна администрация той неколкократно се позовава на принципа на сделката между несвързани лица. Дружество [B]

([305]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграфи 159, 160 и 171. Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 27. Въпреки това нито Ирландия, нито Apple, не са предоставили примери за „обичайната административна практика“, за да докажат предполагаемата последователност в практиката за издаване на становища от ирландската приходна администрация.

([306]) Вж. съображение 248.

([307]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 21. Вж. също съображенията на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграфи 154 и 155. И двете съображения са представени съответно в бележки под линия 187 и 188.

([308]) Вж. съображение 84.

([309]) Вж. съображение 78.

([310]) Ирландия е предоставила седем данъчни становища за разпределението на печалбите на ирландските клонове на девет чуждестранни дружества в отговор на искането за предоставяне на становища относно дейности в Ирландия, отнасящи се до един и същи данъчен въпрос като оспорваните данъчни становища. В отговор на допълнително искане от Комисията да предостави всички данъчни становища относно разпределението на печалбата, издадени след 2004 г., а също и всички данъчни становища, издадени преди тази дата и все още в сила, Ирландия предостави десет допълнителни данъчни становища, включително четири данъчни становища, които изглежда засягаха разпределението на печалбата на клонове (вж. съображения 3 и 6). Поради това се счита, че тези две изложения покриват цялата практика за издаване на данъчни становища от ирландската приходна администрация по отношение на разпределението на печалбата на клонове на интегрирани чуждестранни дружества.

([311]) Вж. съображение 385.

има регистрация за данъчни цели в […], има ирландски клон и е част от многонационална корпоративна група […] [по-голямата част от посочените дружества в съображения 2 и 6 са част от американски многонационални корпоративни групи]. За целите на разпределянето на печалба на клона неговият данъчен съветник предлага централното управление на дружество [B] и неговият ирландски клон да се разглеждат като две отделни юридически лица, сключващи сделки едно с друго като несвързани лица, позовавайки се на Примерната данъчна конвенция на ОИСР. Що се отнася до принципа на сделката между несвързани лица, в писмото се заявява, че „макар Ирландия да няма спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с […], в Примерната конвенция на ОИСР са определени насоки за изчисляване на печалбата на клона, които могат да се използва като подходяща база за сравнение“. В данъчното становище от 1998 г. ирландската приходна администрация е определила използването на принципа на сделката между несвързани лица като приемливо за разпределението на печалбите на ирландския клон.

(374) В данъчно становище от 2003 г. относно дружество [A] ([312]) ирландската приходна администрация е одобрила разпределението на печалбата между това чуждестранно дружеството и неговия ирландски клон въз основа на принципа на сделката между несвързани лица. Дружество [A] е учредено в […], с клонове в […] юрисдикции, включително Ирландия, и е част от […] многонационална корпоративна група. В искането за издаване на данъчно становище, в което се обяснява положението на дружеството, данъчният съветник се позовава на раздел 25 на ЗКД 97, като посочва първо, че тази разпоредба не дава допълнителни насоки за това как следва да се определят търговските приходи, и второ, че е полезно да се разгледа подходът, възприет в Примерната данъчна конвенция на ОИСР, и принципът на сделката между несвързани лица. Според данъчния съветник „подходът, възприет в Примерната конвенция на ОИСР, е съвместим с ирландското национално право и всъщност не представлява нещо повече от препотвърждаване на позицията съгласно националното право.“ Искането за издаване на данъчно становище извежда на преден план метода за разделяне на печалбата, при който 12,5 % от всички печалби на дружество [A] се разпределят на ирландския клон. Този подход е бил приет от ирландската приходна администрация и използван като основа за разпределението на печалбата в случая с ирландския клон на дружество [A].

(375) В данъчно становище от 2006 г. относно дружество [F] ([313]), ирландската приходна администрация се е съгласила с метода, предложен от това дружество за разпределението на печалбата за неговия бъдещ ирландски клон. Дружество [F] е регистрирано като местно лице за данъчни цели в […], има клон в Ирландия и е част от многонационална корпоративна група […]. Като база за предложения от дружество [F] метод за разпределение на печалбата неговият консултант е използвал принципа на сделката между несвързани лица на ОИСР, който „изисква печалбата на клона да се определя на базата на разглеждането на клона като на практика отделно предприятие, доколкото е възможно, от неговото централно управление, а всички обсъждания или преговори на клона с неговото централно управление да се разглеждат като такива между несвързани лица от гледна точка на определянето на рентабилността на клона“.

(376) И накрая, в данъчно становище относно дружество [M] ([314]) данъчният съветник иска съгласие от ирландските органи за „разпределение на печалбите между [централното управление] на [дружество [M]] и ирландския клон, [което] ще отразява факта, че рисковете на ирландския клон ще бъдат ограничени […]“. В искането по-нататък се пояснява, че „ирландският клон ще осъществява дейност като производител подизпълнител за [централното управление] на [дружество [M]] […], като получава възнаграждение при условията на сделка между несвързани лица“.

(377) Следователно, въпреки че принципът на сделката между несвързани лица не е бил изрично определен в ирландското законодателство до 2011 г. ([315]), при отсъствието на друг обективен стандарт, предложен от Ирландия, и с оглед на факта, че този принцип изглежда е присъствал в практиката за издаване на данъчни становища на ирландската приходна администрация още през 90-те години като основа за определяне на облагаемата печалба на чуждестранни интегрирани дружества съгласно раздел 25 на ЗКД 97, Комисията определя, че принципът на сделката между несвързани лица е присъщ за прилагането на раздел 25 на ЗКД 97.

(378) Комисията вече показа, в раздел 8.2.2.2 и раздел 8.2.2.3, че оспорваните данъчни становища одобряват методи за разпределение на печалбата, водещи до резултат, който се отклонява от надеждното изчисление на един пазарно-ориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, като по този начин води до намаляване на облагаемата печалба на ASI и AOE за целите на корпоративното данъчно облагане в Ирландия и до икономическо предимство за целите на член 107, параграф 1 от Договора. Въз основа на съображенията, съдържащи се в тези раздели, Комисията счита, че тези данъчни становища предоставят на ASI и AOE избирателно

([312]) Вж. съображение 387.
([313]) Вж. съображение 392.
([314]) Вж. съображение 391.
([315]) Той не е посочен в раздел 25 на ЗКД 97.

предимство съгласно по-ограничената референтна система на раздел 25 на ЗКД 97, тъй като те водят до намаляване на облагаемата печалба на ASI и AOE съгласно тази разпоредба и по този начин до намаляване на тяхното задължение за плащане на корпоративен данък в Ирландия, в сравнение с други чуждестранни дружества, които също се облагат с данък съгласно тази разпоредба.

8.2.3.2. ***Избирателно предимство, произтичащо от упражняване на правото на преценка от страна на ирландската приходна администрация при отсъствието на обективни критерии, свързани с данъчната система***

(379) Дори и ако се приеме, че прилагането на раздел 25 на ЗКД 97 не се урежда от принципа на сделката между несвързани лица, което Комисията оспорва, все още следва да се счита, че оспорваните данъчни становища предоставят избирателно предимство на ASI и AOE за целите на член 107, параграф 1 от Договора, тъй като те биха били резултат от упражняване на правото на преценка от ирландската приходна администрация в отсъствието на обективни критерии, свързани с данъчната система.

(380) Въпреки че данъчните администрации трябва да имат определена свобода на преценка за отчитане на разликите между данъкоплатците при прилагане на техните национални данъчни разпоредби, при което данъчната администрация има широки правомощия за преценка за определяне на получателите или условията, при които законодателството се прилага въз основа на критерии, които не са свързани с данъчната система, упражняването на тази права на преценка следва да се разглежда като предоставянето на предимство на определени предприятия или производството на определени стоки в сравнение с други, които с оглед на преследваната цел се намират в сравнимо фактическо и правно положение ([316]). Казано по друг начин, данъчните становища, които просто съдържат правилно тълкуване на съответните национални данъчни разпоредби без да излизат от последователната административна практика, по принцип не водят до избирателно предимство. За разлика от това, данъчните становища, при които се упражнява правото на преценка от данъчните администрации, което не е основано на обективни критерии, свързани с данъчната система, водят до презумпция за избирателно предимство.

(381) Комисията и Ирландия са съгласни, че в раздел 25 на ЗКД 97 не се определят никакви обективни критерии за разпределението на печалбата между различните части на едно и също чуждестранно дружество ([317]). Въпреки това Ирландия не е съгласна с Комисията, че раздел 25 на ЗКД 97 се урежда от принципа на сделката между несвързани лица. Ако се допусне, че Ирландия е права, и се отчете, че тя не е представила друг обективен стандарт за разпределяне на печалбата на чуждестранни дружества за целите на прилагането на раздел 25 на ЗКД 97, това би означавало, че преценката на ирландската приходна администрация при прилагането на тази разпоредба не се основава на обективни критерии, свързани с данъчната система, което води до презумпция за избирателно предимство. Комисията вече показа, в раздел 8.2.2.2 и раздел 8.2.2.3, че оспорваните данъчни становища одобряват методи за разпределение на печалбата, които водят до намаляване на облагаемата печалба на ASI и AOE за целите на корпоративното данъчно облагане в Ирландия и до икономическо предимство за целите на член 107, параграф 1 от Договора. Въз основа на представените в тези раздели аргументи следва да се счита също така, че оспорваните данъчни становища предоставят избирателно предимство на ASI и AOE по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора, тъй като са издадени по преценка на ирландската приходна администрация по силата на раздел 25 на ЗКД 97 и са изпълнени в отсъствието на обективни критерии, свързани с данъчната система.

(382) И накрая, Ирландия и Apple твърдят, че Комисията трябва да докаже, че Apple е била третирана благоприятно в сравнение с други чуждестранни дружества, на които са били издадени данъчни становища от ирландската приходна администрация за целите на прилагане на раздел 25 на ЗКД 97. Съгласно тази линия на разсъждение Ирландия и Apple изглежда твърдят, че подходящата референтна система не е самият раздел 25 на ЗКД 97, а практиката за издаване на данъчни становища на ирландската приходна администрация по отношение на чуждестранни дружества.

(383) Чрез прегледа на данъчните становища, които Ирландия предостави на Комисията и в които се разглежда разпределението на печалбите на ирландските клонове на чуждестранни дружества ([318]), които може да се счита, че покриват цялата ирландска практика за издаване на становища по отношение на разпределението на печалбата на клонове ([319]), Комисията не беше в състояние да определи постоянен набор от правила, които по принцип се

([316]) Решение от 18 юли 2013 г. по дело *P Oy* C-6/12, EU:C:2013:525, точка 27.
([317]) Вж. съображение 248.
([318]) Вж. съображения 2 и 6.
([319]) Решението не предрешава никакво заключение относно възможния неправомерен и несъвместим характер съгласно правилата за държавна помощ на някое от становищата, описани в настоящото решение, с изключение на становищата, предоставени на ASI и AOE.

прилагат въз основа на обективни критерии за всички чуждестранни дружества, осъществяващи дейност чрез клон в Ирландия. С други думи, практиката на ирландската приходна администрация за издаване на становища за разпределението на печалбата е прекалено непоследователна, за да представлява подходяща референтна система, въз основа на която оспорваните данъчни становища биха могли да бъдат разглеждани, за да се определи дали ASI и AOE са получили избирателно предимство в резултат на тези становища.

(384) Част от тези данъчни становища са описани в съображения 385 — 395 ([320])

(385) *Данъчно становище от февруари 1998 г. — за ирландския клон на дружество [B]*: Дружество [B] е част от […] многонационална корпоративна група ([321]). Ирландският клон на това дружество осъществява производството на […], организацията на довършителния процес и наблюдението и администрирането на доставката на стоките до клиентите. Съгласно искането за издаване на становище […] производството по принцип е несъмнено най-сложната дейност в производствената верига ([322]). Възнаграждението, което следва да се разпределя на ирландския клон за данъчни цели, предложено от данъчния съветник на дружеството и одобрено от ирландската приходна администрация, е равно на 117 % от общите разходи на ирландския клон ([323]), съставени по-конкретно от разходите за продажби и режийните разходи.

(386) *Данъчно становище от май 2001 г. — за ирландския клон на дружество [C2]:* Дружество [C2] е […] дружество, принадлежащо към […] многонационална […] група [C]. Данъчното становище одобрява разпределение на печалбата на ирландския клон на това дружество въз основа на искането на данъкоплатеца, съгласно което печалбата за дейностите, описани в данъчното становище като „техническа покупка и повторна продажба на продукти в контекста на услуга за повторно фактуриране“, няма да бъде по-висока от 9 % от разходите на административния център за споделени услуги, който ще се намира в Ирландия.

(387) *Данъчно становище от май 2003 г. — за ирландския клон на дружество [A]:* Дружество [A] е част от многонационалната група […] на […] ([324]). Ирландският клон на това дружество е описан в искането за издаване на данъчно становище като участващ в производството на […], както и изпълняващ счетоводни функции за цялото дружество, от което е част. В искането за данъчно становище данъчният съветник на дружество [A] се позовава на Примерната данъчна конвенция на ОИСР, за да предложи разпределение на печалбата за клона. Съгласно искането за издаване на данъчното становище, въпреки че контролът върху продажбите на […], маркетинговите дейности, собствеността върху ИС и финансовите функции са разположени извън Ирландия, дружество [A] не счита, че ирландският клон е просто „производител по договор“, като се има предвид, че Ирландия се счита за ключово място в света за доставка на […]. Следователно е предложено разпределение на печалбата въз основа на метода на разделяне на печалбата, при което 12,5 % ([325]) от всички печалби на дружество [A] се разпределят за ирландския клон, вместо да се използва методът на превишените разходи, въпреки че последният би намалил облагаемата печалба на дружество [A] в Ирландия.

(388) *Данъчно становище от септември 2003 г. — за ирландския клон на дружество [N]:* Дружество [N] е учредено в Ирландия чуждестранно дружество, което е част от многонационална група […]. Съгласно искането за издаване на становище дейността на ирландския клон на дружество [N] ще се състои от производството на […] и предоставянето на други свързани услуги, като складиране и транспортиране. Интелектуалната собственост, свързана с тези продукти, ще бъде разпределяна на централното управление на дружество [N] извън Ирландия, а ирландският

([320]) Когато продължителността на становището не е посочена в описанието, това означава, че самото становище не съдържа клауза за преразглеждане или каквото и да е друго споменаване на продължителността му на валидност.

([321]) Вж. съображение 373.

([322]) Другите дейности на ирландския клон включват още […]. Също така и степента на използване на ирландския завод ще се определя извън Ирландия. Централното управление […] на дружество [B], според искането за издаване на становище, е лицензирано от дружеството майка […] да продава и произвежда […].

([323]) Това ниво от 117 % е било изчислено от данъчния съветник, така че да остави на централното управление подходяща възвръщаемост от правата, които притежава, която според данъчния съветник е 20 % от оборота, въз основа на стандартните нива на лицензионните възнаграждения за […]. Тези нива са били изчислени въз основа на прогнози, а не на исторически данни. Искането за издаване на данъчно становище обаче не предоставя никакви допълнителни разяснения относно използвания метод, нито предоставя каквито и да било индикации за последващо преразглеждане.

([324]) Вж. съображение 374.

([325]) Маржът в размер на 12,5 % е получен чрез изчисляване на средната стойност на съотношението между разходите на ирландския клон и общите разходи. Не е посочено каква ценова база е възприета като референтна, съответните разходи са посочени в искането за издаване на становище като „разходи, направени при операциите“.

клон ще функционира като производител по договор или подизпълнител. Ирландският клон няма да носи никакъв риск във връзка с търговията, научноизследователската и развойната дейност, контрола на качеството, отговорността за вреди, причинени от продукти, както и материалните запаси. Данъчното становище одобрява разпределение на печалбата за ирландския клон, така че да се получи същата оперативна печалба в Ирландия, каквато би се получила, ако ирландският клон е бил учреден като дъщерно предприятие на дружество [N]. Възнаграждението, договорено в данъчното становище за дейностите на ирландския клон, е под формата на надбавка между 25 и 30 % върху разходите на ирландския производствен клон. Тази надбавка се прилага върху оперативните разходи на клона. Данъчното становище също така потвърждава, че ирландски данък върху капиталовите печалби няма да се прилага в случай на продажба на интелектуална собственост, притежавана от дружество [N], тъй като ирландският клон няма да има дялово участие в ИС, притежавана от дружество [N].

(389) *Данъчно становище от юни 2004 г. — за ирландския клон на дружество [I]:* Дружество [I] е учредено в Ирландия, но е местно лице за данъчни цели в […]. Дружеството, осъществяващо дейност в […], иска административните услуги, предоставяни от неговия ирландски клон, да се определят на база разходи плюс 10 %. Според искането за издаване на данъчно становище практически всички права на ИС се разпределят извън Ирландия. В искането за издаване на данъчно становище не се посочва за кои разходи става въпрос, но се потвърждава, че печалбите на клона на дружеството, подлежащи на облагане с ирландски корпоративен данък, ще бъдат ограничени до тези, които се приписват на реалните дейности, извършвани в Ирландия от служители на клона.

(390) *Данъчно становище от януари 2005 г. — за ирландския клон на дружество [E]:* Дружество [E] е регистрирано в […] и е част от […] многонационална корпоративна група. Според искането за издаване на становище ирландският клон произвежда […]. Дружество [E] има достъп само до патенти и сродни права на ИС по силата на лицензионни споразумения със свързани дружества от групата. Дружество [E] осъществява дейност като „производител по договор“ в Ирландия. В искането се посочва, че облагаемата данъчна основа на ирландския клон вече не следва да включва предприемаческа печалба, какъвто е бил случаят преди. В искането се описва възможността за преместване на текущото производство от Ирландия някъде другаде и се посочва, че подобно решение би имало сериозни последици за ирландските операции. В предвиденото преструктуриране правата на ИС, които биха били притежавани от дружество [E] ([326]), ще бъдат прехвърлени на новосъздадено дружество, наричано „Newco“, което ще бъде учредено в Ирландия, но ще има данъчна регистрация извън Ирландия. В новата структура ирландският клон ще продължи своите производствени дейности от името на новосъздаденото дружество, наричано „Newco“, на основата на договор за производство. Дружеството иска потвърждение от ирландската приходна администрация, че прехвърлянето на интелектуалната собственост няма да доведе до данък върху капиталови печалби в Ирландия и че Newco няма да има облагаемо присъствие в Ирландия. Дружество [E] ще изпълнява и други функции, по-специално фактуриране от името и за сметка на Newco. По-нататъшното прехвърляне на правото на собственост върху продуктите при продажбата им от дружество [E] на неговите клиенти ще става през Ирландия. За тези функции и за производствените функции, осигурявани от клона, договореното възнаграждение за данъчни цели е било определено в размер на оперативните разходи на производствената дейност плюс 100 %.

(391) *Данъчно становище от декември 2005 г. — за ирландския клон на дружество [M]:* Дружество [M] е учредено в […], с клонове в […] юрисдикции, включително Ирландия, и е част от […] многонационална корпоративна група. Дружество [M] продава […], както и готови изделия. Искането за издаване на данъчно становище показва, че за да се осигури продължаване на сегашното ниво на активност и заетост в ирландски клон, […], групата разглежда Ирландия като място за нова […], разработена от […] дружество на групата. В новата структура, описана в искането, дружество [M] и неговият ирландски клон ще осъществяват дейност така, както ако бяха две отделни юридически лица за счетоводни цели. Приходите ще бъдат разпределяни чрез пазарна производствена такса по такъв начин, че ирландският клон ще реализира същото ниво на оперативна печалба, каквото би реализирал, ако производствената дейност на ирландския клон се е извършвала от дъщерно дружество на дружество [M]. Седалището на дружество [M] ще лицензира ИС от […] дружество на групата, а ирландският клон ще осъществява дейност като производител подизпълнител. Като производител подизпълнител то ще произвежда готови изделия съгласно спецификацията на централното управление, като използва суровини, които са собственост на централното управление на дружеството [M]. Ирландският клон няма да носи никакъв риск във връзка с търговията, научноизследователската и развойната дейност, контрола на качеството, отговорността за вреди, причинени от продукти, както и материалните запаси. В допълнение към производството ирландският клон може да оказва помощ при фактурирането и събирането на вземанията, както и със свързани с производството дейности като складиране и транспортиране. Договореното в споразумението възнаграждение за тези дейности представлява надбавка в размер на 10 % от оперативните разходи на ирландския клон.

([326]) Независимо от факта, че дружество [E] би имало достъп до патенти и права на интелектуалната собственост само по силата на лицензионни споразумения от свързани дружества, искането за издаване на становище се отнася за правата на интелектуалната собственост, притежавани от дружество [E] преди предвиденото преструктуриране.

(392) *Данъчно становище от юли 2006 г. — за ирландския клон на дружество [F]:* Дружество [F] е регистрирано в […] и е част от […] многонационална корпоративна група. Данъчното становище удължава срока на споразумението от 1997 г., съгласно което 15 % от печалбата на дружество [F] се разпределя на ирландския клон за данъчни цели. Това споразумение трябва да се преразгледа през 2025 г. Ирландският клон е глобалното седалище за […]; той отговаря за стратегическото планиране на […] и снабдяването, както и за координацията и надзора на […], включително логистиката. Съветът на директорите на дружество [F], установен в централното управление на […], включва ключовото управление на групата. Според данъчния съветник на дружество [F], в данъчното становище от 1997 г. е признато, че ИС е принадлежала на централното управление на […], а не на ирландския клон. Искането за издаване на данъчното становище съдържа стойности за заетостта на дружество [F] в Ирландия и сумата на данъка, платен през предходните 8 години, но не съдържа никакви счетоводни данни или финансови прогнози за дружеството.

(393) *Данъчно становище от декември 2006 г. — за ирландския клон на дружество [C1]:* Дружество [C1] е […] дружество, което е част от многонационална група […]. Клонът произвежда […]. Икономическите области на клона включват […], производство, човешки ресурси, връзки с обществеността, финанси, обществени поръчки и др. Искането за издаване на данъчно становище не се отнася за съществуването на интелектуална собственост, използвана от ирландския клон, която се разпределя извън Ирландия. Облагаемото възнаграждение на клона, както е договорено в данъчното становище, се състои от надбавката в размер на 18 % от направените в Ирландия оперативни разходи, „възвръщаемост от ИС“ в размер на 1,6 % от годишния оборот на дружество […], към което принадлежи клонът, получен от продукти, произведени от ирландския клон, и капиталови отчисления за машини, съоръжения и сгради.

(394) *Данъчно становище от декември 2007 г. — за ирландските дъщерни дружества на група [G]:* Група [G] е […] многонационална корпоративна група с три ирландски дъщерни дружества. Данъчното становище изглежда се отнася за разпределението на печалбата между дружества, а не за разпределението на печалбата за клон. Данъчното становище беше договорено да бъде в сила за период от пет години, считано от 2008 г. Искането за издаване на данъчното становище показва, че функциите, изпълнявани от ирландските дъщерни дружества, включват производството на […], продажби на […] и свързани с тях продукти, търговия със […], споделен център за обслужване за филиалите на групата по целия свят и научноизследователска и развойна дейност. Нито искането за издаване на данъчно становище, нито доказателствените материали, представени от Ирландия, не се отнасят за съществуването на интелектуална собственост, използвана от ирландските дъщерни дружества, която са разпределя извън Ирландия. За едно от трите дъщерни дружества, описани като производствени предприятия, в данъчното становище се одобрява изчисляването на облагаемата данъчна основа в Ирландия като сбор от 15 % от направените в Ирландия оперативни разходи (включените разходи са посочени в искането за издаване на данъчното становище), „възвръщаемост от ИС“ в размер на 0,8 % от годишния оборот, получен от произведени в Ирландия продукти, и капиталови отчисления за машини, съоръжения и сгради. За двете други дъщерни дружества данъчното становище одобрява облагаема данъчна основа, равна на 15 % от оперативните разходи (включените разходи са посочени в искането за издаване на данъчното становище).

(395) *Данъчно становище от септември 2010 г. — за ирландския клон на дружество [D]:* Дружество [D] е […] дружество, което е част от многонационална група […]. Според искането за издаване на данъчното становище групата иска да […] и разглежда Ирландия като подходящо място за тази дейност, като взема предвид очакваните данъчни разходи. Един ирландски клон би осигурявал високо ниво на централизирани управленски услуги в рамките на групата и […]. Договореното в данъчното становище възнаграждение за функциите по централизирано управление представлява надбавка в размер на 10 % от общите разходи на клона. Надбавката от 10 % се основава на сравнителен анализ, извършен от данъчния съветник на дружеството. Печалбата, която ще се разпределя на […] функция с трети страни, се определя като разликата между сумите за получаване от трети страни и общият размер на присъщите разходи, направени в Ирландия, разходите на седалищата, разпределени на […], и пазарната стойност на услугите, предоставяни от други филиали на групата.

(396) Комисията отбелязва редица несъответствия в тези данъчни становища.

(397) На първо място, изборът на методи не е систематичен, дори когато описваните дейности са подобни. Например, клоновете на дружество [A] и AOE са представени като производители на продукти, използващи интелектуална собственост, притежавана от дружеството, която не се разпределя на ирландския клон. Искането за издаване на данъчно становище на дружество [A] заключава, че ирландският клон на дружество [A] не е производител по договор, докато в оспорваните данъчни становища AOE е прието като производител по договор. Съответно в данъчното становище, предоставено на дружество [A], е бил одобрен методът на разделяне на печалбата, описан в

Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване ([327]), за разлика от метода на превишените разходи/МНМС, одобрен за АОЕ, въпреки че дейностите, описани в искането за издаване на становище на дружество [A], изглежда наподобяват тези, описани в искането за издаване на становище на АОЕ. Въпреки това, ако методът на разделяне на печалбата е бил избран също и за АОЕ, цялата печалба на това дружество е трябвало да бъде разпределена на неговите ирландски клонове, тъй като оперативните печалби на този клон представляват всички оперативни разходи на дружеството.

(398) Аналогично, в искането за издаване на данъчно становище за дружество [A] дружеството иска от ирландската приходна администрация потвърждение, че разпределението на печалбата за неговия производствен завод следва да се изчислява, като се използва методът на разделяне на печалбата, основан на съотношението на общите разходи на дружеството, представени от разходите на неговия ирландски клон. Предлага се облагаемата печалба на ирландския клон да се изчислява по метода на разделяне на печалбата, вместо по метода на превишените разходи, въпреки че според дружество [A] последният би намалил облагаемата печалба на клона. Това контрастира с подхода, приет от ирландската приходна администрация в данъчните становища, издадени на дружества [B], [C2], [N], [I], [E], [M] и [D], където облагаемата данъчна основа на ирландските клонове на тези дружества е била изчислена като процент от разходите, а не като процент от общата печалба на дружеството ([328]).

(399) Методът на разделяне на печалбата е бил приет и в случая с дружество [F], където 15 % от общата печалба на дружеството е била разпределяна на ирландския клон. Въпреки това, макар описанието на функциите на клона в случая с дружество [F] да контрастира с описанието на функциите на ирландския клон на дружество [A] — в това, че дружество [A] е представило своите операции в Ирландия като производство с използването на ИС, притежавана извън Ирландия ([329]), докато дружество [F] е представило своите операции в Ирландия като глобално седалище за […] операции на дружеството, — договорените възнаграждения се основават на един и същи метод на трансферно ценообразуване, методът на разделяне на печалбата, и процентът на задържаната печалба не се различава значително (15 % за дружество [F] и 12,5 % за дружество [A]), независимо от факта, че в първия случай операциите са описани като предполагащи сложност и бизнес риск, а във втория случай — като рутинни операции с понижен риск.

(400) Освен това, много от данъчните становища разпределят печалбата на базата на разходите, като ефективно прилагат метода МНМС, когато избраният показател за ниво на печалбата са разходите. Въпреки това, в някои случаи разходите, взети като база, са оперативните разходи на клон, докато в други случаи, например в случая с дружество [B], разходната база, използвана за целите на разпределение на печалбата, включва разходите за продажби. Тази разлика в разходната база, използвана в данъчните становища, не изглежда да следва конкретна обосновка относно целесъобразността на използването на по-голяма или по-малка разходна база.

(401) Друга очевидна разлика в третирането на сравними ситуации се наблюдава при сравняване на третирането от ирландската приходна администрация на ирландските клонове на дружество [M] и дружество [E]. И двете дружества са получили данъчно становище през 2005 г., а ирландските клонове на двете дружества произвеждат […]. И двата клона са представени като носещи ограничен риск — в случая с дружество [E] клонът е представен като производител по договор, докато в случая с дружество [M] клонът е представен като производител подизпълнител, което по същество е една и съща дейност — и в исканията за издаване на данъчно становище се посочва, че използваните суровини ще бъдат собственост на централното управление. Дотолкова, доколкото клоновете са производителите, не съществуват договорни средства за разпределяне на тази собственост нито на централното управление, нито на клона, тъй като те са едно и също юридическо лице. Следователно клоновете на дружество [E] и дружество [M] са в действителност описани като поемащи много сходни рискове и изпълняващи много сходни функции, като и двата клона се занимават с фактуриране. В случая на двете становища облагаемата данъчна основа на клона се определя като надбавка върху оперативните разходи на ирландските клонове на

([327]) Това съответства на петия метод на ОИСР, а не на метода МНМС.

([328]) Определянето на данъчната основа на ирландските клонове е зададено като процент от разходите в тези случаи, независимо от това дали дружеството е посочило, че интелектуалната собственост следва да бъде взета предвид при оценката, като в искането от дружество [A] е представено, че ИС ще бъде разпределяна извън Ирландия, както и в случая на дружество [I] напр., докато в единия случай е възприет методът на разделяне на печалбата, а в другия не е.

([329]) В искането за издаване на данъчно становище се посочва, че „[група] […] не счита дейностите на [дружество [A]] в Ирландия за такива на обикновен „производител по договор“. Докато функционалният анализ […] ясно показва, че същността на извършваните в Ирландия дейности е производствена […]“.

дружествата ([330]). Въпреки това, в случая с клона на дружество [E], възнаграждението, одобрено от ирландската приходна администрация, е надбавка в размер на 100 % върху оперативните разходи, докато в случая с дружество [M] надбавката, одобрена от ирландската приходна администрация, е десет пъти по-ниска, 10 % върху оперативните разходи. В нито едно становище няма обяснение, което би могло да оправдае тези различни нива на възнаграждение, независимо от това дали с методите за разпределение на печалбата, одобрени с тези данъчни становища, надеждно се изчислява един пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

(402) И накрая, в данъчните становища за група [G] и дружество [C1] е приет метод за определяне на възнаграждението, който наподобява метода, приет в оспореното данъчно становище от 2007 г. относно АОЕ. Този метод се основава на комбинация между процент от оборота, наричан „възвръщаемост от ИС“ в съответните искания за издаване на данъчни становища, и процент от оперативните разходи. Този метод не съответства на метода, представен в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване. Трите данъчни становища се отнасят до производството в различни сектори: […] за дружество [G], […] за дружество [C1] и персонални компютри за АОЕ. Ирландският клон на дружество [G] е описан като изпълняващ функция на дистрибутор, докато ирландските клонове на дружество [C1] и на АОЕ не изглежда да изпълняват такава функция. Независимо от това, приетото възнаграждение за дружество [G] като процент от оборота, наричано „възвръщаемост от ИС“, е най-ниското — 0,8 %, в сравнение с 1,6 % за ирландския клон на дружество [C1] и [1-5] % за ирландския клон на АОЕ. Процентът от разходите, използван за изчисляване на данъчната основа на ирландския клон на дружество [G], в размер на 15 % от оперативните разходи е също по-нисък от ставката в размер на 18 % от оперативните разходи, приета за дружество [C1]. Следователно договореният метод за определяне на възнаграждението и параметрите за ирландския клон на дружество [G] водят систематично до по-ниска облагаема данъчна основа за ирландския клон, отколкото в метода за определяне на възнаграждението и параметрите, договорени от ирландската приходна администрация с дружество [C1], независимо от факта, че ирландският клон на дружество [G] изглежда изпълнява повече функции от ирландския клон на дружество [C1]. Тази разлика не може да се обясни с описанията, предоставени в съответните искания за данъчни становища. По-специално параметрите 0,8 %, 1,6 % и [1—5] % за възвръщаемостта от ИС, както и процентите от оперативните разходи, представени в исканията за издаване на становища на дружество [G], дружество [C1] и АОЕ, не са подкрепени с никакви изчисления.

(403) В заключение, прегледът на практиката за издаване на данъчни становища за разпределението на печалбата на ирландската приходна администрация показва, че не са прилагани последователни критерии, за да се определи разпределението на печалбите за ирландските клонове на чуждестранни дружествата за целите на прилагането на раздел 25 на ЗКД 97. Този преглед също така потвърждава, че оспорваните данъчни становища са били издадени въз основа на преценка на ирландската приходна администрация при отсъствието на обективни критерии, свързани с данъчната система, и че поради това следва да се счита, че тези данъчни становища предоставят избирателно предимство на ASI и АОЕ за целите на член 107, параграф 1 от Договора ([331]).

8.2.4. ЛИПСА НА ОБОСНОВКА С ХАРАКТЕРА И ОБЩАТА СХЕМА НА ДАНЪЧНАТА СИСТЕМА

(404) Мярка, която е дерогация от референтната система, може въпреки това да бъде разглеждана като неизбирателна, ако е обоснована с характера и общата схема на тази система. Такъв е случаят, когато дадена мярка произтича директно от присъщите основни или ръководни принципи на референтната система или когато е резултат от присъщите механизми, които са необходими за функционирането и ефективността на системата ([332]).

(405) Нито Ирландия, нито Apple са представили убедителна обосновка за предоставянето на избирателно предимство чрез оспорваните данъчни становища, въпреки че тежестта за доказване на това се пада на държавата членка. И действително, Ирландия не е представила никаква обосновка за избирателното третиране, докато Apple твърди, че упражняването на правото на преценка е присъщо за ирландската система за корпоративно данъчно облагане и че данъчните становища са допринесли за ефективността на системата и са били пропорционални ([333]).

(406) Комисията не счита, че тези аргументи оправдават избирателното третиране на ASI и АОЕ в този случай.

([330]) Такъв е например също и методът, договорен за ASI в данъчното становище от 2007 г.
([331]) Вж. съображение 381.
([332]) Вж. например решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos и др.*, съединени дела C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, точка 69.
([333]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграфи 216 и следващите.

(407) Първо, упражняването на правото на преценка от дадена данъчна администрация, дори и ако то е присъщо за прилагането на някои фискални правила, не може само по себе си да оправдае дискриминацията на данъкоплатци, които се намират в подобно фактическо и правно положение. Както Съдът на ЕС е постановил ([334]), упражняването на правото на преценка от страна на данъчна администрация при прилагането на нейните фискални правила, които не се основават на обективни критерии, свързани с данъчната система, поражда презумпция за избирателност и Apple не успя да докаже, че преценката на ирландската приходна администрация за предоставянето на оспорваните данъчни становища се е основала на обективни критерии, свързани с данъчната система.

(408) Във всеки случай Комисията припомня, че според нейната основна ([335]) и вторична ([336]) линия на разсъждение, както и според нейната първа алтернативна линия на разсъждение, не упражняването на правото на преценка от страна на ирландската приходна администрация води до предоставяне на избирателно предимство в полза на ASI и AOE, а фактът, че оспорваните данъчни становища предоставят на ASI и AOE намаление на тяхната облагаема данъчна основа и по този начин на тяхното задължение за плащане на корпоративен данък ([337]), което намаление не е на разположение на икономическите оператори, намиращи се в сравнимо фактическо и правно положение. Съгласно тези линии на разсъждение одобрението от ирландската приходна администрация на методите за разпределение на печалбата, предложени от Apple за определяне на облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия, поражда избирателно предимство, а не упражняването на правото на преценка като такова при одобряването на тези методи. Това, че оспорваните данъчни становища също така предоставят избирателно предимство на ASI и AOE поради упражненото от ирландската приходна администрация право на преценка в този контекст, което не се основава на обективни критерии, свързани с данъчната система, е още една алтернативна линия на разсъждение, подкрепяща констатирането на избирателно предимство в този случай ([338]). Тази линия на разсъждение е разработена в отговор на твърдението от Ирландия и Apple, че раздел 25 на ЗКД 97 не се урежда от принципа на сделката между несвързани лица и че доказването на избирателно предимство трябва да стане чрез сравняване на оспорваните данъчни становища с административната практика на ирландската приходна администрация. Съответно, с изключение на тази последна линия на разсъждение, заключението на Комисията, че оспорваните данъчни становища предоставят избирателно предимство на ASI и AOE, не зависи от това дали правото на преценка, предоставено на ирландската приходна администрация при издаването на тези становища, е прекомерно или от това как ирландската приходна администрация е упражнила това право на преценка, а следва от факта, че тези становища избирателно намаляват задължението за корпоративен данък в Ирландия на ASI и AOE в сравнение с икономическите оператори, намиращи се в сравнимо фактическо и правно положение.

(409) Второ, дори и ако констатацията на Комисията за наличие на избирателно предимство беше основана на упражняване на правото на преценка от ирландската приходна администрация, аргументът на Apple, че „[данъчните становища] произтичат от присъщите принципи на раздел 25 на ЗКД 97“ ([339]), без допълнителни обяснения как това трябва да се разбира или как това може да оправдае избирателното третиране, не е достатъчно, за да се оправдае избирателното третиране в този случай. Съгласно съдебната практика на Съда на ЕС, предоставеното на дадено предприятие предимство не трябва да бъде съвместимо само с присъщите характеристики на данъчната система, но също така и по отношение на начина, по който тази система се прилага ([340]). Следователно, дори и ако административната практика на ирландската приходна администрация съгласно раздел 25 на ЗКД 97 е била правилната референтна система, което Комисията оспорва, начинът, по който ирландската приходна администрация е прилагала раздел 25 на ЗКД 97 чрез предоставянето на индивидуални данъчни становища, показва че упражненото от тях право на преценка не се основава на обективни критерии. Такова третиране в полза на ASI и AOE следователно не може да бъде оправдано от логиката или общия характер на данъчната система.

(410) Трето, общо позоваване на „ефективността на данъчната система“ ([341]), по отношение на която се твърди, че данъчните становища са допринасяли, не може да оправдае избирателно третиране на определени предприятия съгласно тази система. Вярно е, че данъчните становища по принцип са валидни и често използвани средства от данъчните администрации за предоставяне на правна сигурност, но този факт не освобождава данъчните становища от контрол съгласно правилата за държавните помощи.

(411) В заключение, избирателното третиране, предложено на ASI и AOE съгласно оспорваните данъчни становища, не е оправдано от характера и общата организация на данъчната система.

([334]) Решение от 18 юли 2013 г. по дело *P Oy* C-6/12, EU:C:2013:525, точка 27.
([335]) Раздел 8.2.2.2.
([336]) Раздел 8.2.2.3.
([337]) Раздел 8.2.3.1.
([338]) Раздел 8.2.3.2.
([339]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграф 218.
([340]) Решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos и др.*, съединени дела C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, точка 73.
([341]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграф 219.

8.2.5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ ОТНОСНО НАЛИЧИЕТО НА ИЗБИРАТЕЛНО ПРЕДИМСТВО

(412) Като одобряват методи за разпределяне на печалбата за ирландските клонове на ASI и AOE, които се отклоняват от един пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, оспорваните данъчни становища водят до намаляване на облагаемата данъчна основа на ASI и AOE в сравнение с неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, които са пазарно определени и договорени при сделки между несвързани лица. Оспорваните данъчни становища следователно водят до намаляване на задължението за корпоративен данък на ASI и AOE, определено съгласно обичайните правила на данъчното облагане на корпоративната печалба в Ирландия, като по този начин предоставят избирателно предимство на тези дружества за целите на член 107, параграф 1 от Договора ([342]).

(413) Като алтернатива, одобрявайки методи за разпределяне на печалбата за ирландските клонове на ASI и AOE, които се отклоняват от пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, оспорваните данъчни становища водят до намаляване на облагаемата данъчна основа на ASI и AOE в сравнение с други чуждестранни дружества, осъществяващи дейност чрез клон в Ирландия. Оспорваните данъчни становища следователно водят до намаляване на задължението за корпоративен данък на ASI и AOE съгласно раздел 25 на ЗКД 97, като по този начин предоставят избирателно предимство на тези дружества за целите на член 107, параграф 1 от Договора ([343]).

8.3. *ЗАКЛЮЧЕНИЯ ОТНОСНО НАЛИЧИЕТО НА ПОМОЩ*

(414) С оглед на гореизложеното Комисията заключава, че оспорваните данъчни становища, издадени от ирландската приходна администрация в полза на ASI и AOE, предоставят на тези дружества избирателно предимство, което може да бъде приписано на Ирландия и е финансирано с държавни ресурси, че то нарушава или заплашва да наруши конкуренцията и може да засегне търговията между държавите членки. Следователно оспорваните данъчни становища представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора.

(415) Тъй като оспорваните данъчни становища дават възможност за намаляване на разходите, които обичайно биха били поети от ASI и AOE в рамките на стопанските им дейности, те следва да се разглеждат като предоставяне на оперативна помощ на ASI и AOE.

8.4. *ПОЛУЧАТЕЛИ НА ОСПОРВАНИТЕ МЕРКИ*

(416) Оспорваните данъчни становища предоставят държавна помощ на ASI и AOE по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора. ASI и AOE обаче са част от многонационална корпоративна група, а именно от Apple Group, в която влизат множество дружества, като всички те в крайна сметка са контролирани от Apple Inc. Може да се приеме, че отделните стопански субекти образуват една стопанска единица за целите на прилагането на правилата за държавна помощ. След това тази стопанска единица се разглежда като съответното дружество, което се ползва от мярката за помощ. Както вече е посочено от Съда на ЕС, „понятието за предприятие в контекста на правото в областта на конкуренцията трябва да се разбира като обозначаващо една стопанска единица […], дори и от юридическа гледна точка тази стопанска единица да е съставена от няколко физически или юридически лица“ ([344]). За да определи дали няколко субекта формират една икономическа единица, Съдът проверява за наличието на контролен дял или функционални, икономически или органични връзки ([345]). В настоящия случай ASI и AOE в крайна сметка са изцяло притежавани от Apple Inc. ([346]) и по-голямата част от членовете на съветите на директорите на ASI и AOE са служители на Apple Inc. ([347]), поради което може да се каже, че Apple Inc., което е субектът, контролиращ Apple Group, контролира ASI и AOE чрез функционални, икономически и органични връзки.

([342]) Раздел 8.2.2.
([343]) Раздел 8.2.3.
([344]) Решение от 12 юли 1984 г., *Hydrotherm*, C-170/83, EU:C:1984:271, точка 11. Вж. също Решение от 14 октомври 2004 г., *Pollmeier Malchow/Комисия*, T-137/02, EU:T:2004:304, точка 50.
([345]) Решение от 16 декември 2010 г., *AceaElectrabel Produzione SpA/Комисия*, C-480/09 P, EU:C:2010:787, точки 47-55; Решение от 10 януари 2006 г., *Cassa di Risparmio di Firenze и др.*, C-222/04, EU:C:2006:8, точка 112.
([346]) Вж. съображение 47.
([347]) Вж. съображение 114.

(417) Освен това именно Apple Group е взела решението за учредяването на ASI и AOE в Ирландия, както и относно структурата на учредяването на ASI и AOE в Ирландия и относно ограничаването на присъствието на двете дружества в Ирландия до един клон за всяко от тях. Следователно Apple Group като цяло се възползва от държавната помощ, която Ирландия е отпуснала на ASI и AOE чрез оспорваните данъчни становища, тъй като всяко благоприятно данъчно третиране на ASI и AOE от страна на ирландската приходна администрация в крайна сметка носи ползи за Apple Group като цяло, освобождавайки допълнителни финансови ресурси, които биха могли да бъдат използвани, за да донесат ползи за цялата корпоративна група.

(418) В заключение, независимо от факта, че Apple Group е организирана в различни правни субекти, групата следва да се разглежда като единна стопанска единица, която се възползва от държавната помощ, предоставена от Ирландия чрез оспорваните данъчни становища ([348]).

8.5. *СЪВМЕСТИМОСТ НА ОСПОРВАНИТЕ МЕРКИ*

(419) Държавната помощ се счита за съвместима с вътрешния пазар, ако попада в някое от основанията, посочени в член 107, параграф 2 от Договора ([349]), и може да се счита за съвместима с вътрешния пазар, ако се установи от Комисията, че тя попада в някое от основанията, посочени в член 107, параграф 3 от Договора ([350]). Въпреки това именно държавата членка, която е предоставила помощта, носи тежестта на доказване, че предоставената от нея държавна помощ е съвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграф 2 или член 107, параграф 3 от Договора ([351]).

(420) Ирландия не е посочила нито едно от тези основания за установяване на съответствието с някоя от цитираните разпоредби за държавната помощ, която е предоставила чрез оспорваните данъчни становища.

(421) Освен това, както беше отбелязано в съображения 222 и 415, следва да се счита, че оспорваните данъчни становища предоставят оперативна помощ на ASI, на AOE и на Apple Group като цяло. По-специално такава помощ по принцип не може да се счита за съвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграф 3, буква в) от Договора предвид това, че не насърчава развитието на определени дейности или на определени икономически региони, както и че разглежданите данъчни стимули не са ограничени във времето, постепенно намаляващи или пропорционални на това, което е необходимо, за да се отстрани конкретен икономически недостатък на съответните региони.

(422) Следователно държавната помощ, предоставена от Ирландия чрез оспорваните данъчни становища, е несъвместима с вътрешния пазар.

9. **НЕПРАВОМЕРНОСТ НА ПОМОЩТА**

(423) Съгласно член 108, параграф 3 от Договора държавите членки са длъжни да информират Комисията за всеки план за предоставяне на помощ (задължение за уведомяване) и те не могат да започнат прилагането на предложените

([348]) Вж. по аналогия, решението от 14 ноември 1984 г., Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345: точка 11: „От информацията, предоставена от самите заявители, става ясно, че след преструктурирането SA Intermills и трите дружества производители се контролират от правителството на регион Валония и че след прехвърлянето на завода към трите новоучредени дружества, SA Intermills продължава да има интерес в тях. следователно трябва да се приеме, че, въпреки фактът че всяко от трите дружества производители има правосубектност, отделна от предишното SA Intermills, всички тези предприятия заедно оформят една група, най-малкото по отношение на помощта, предоставена от белгийските органи […]“. Вж. също решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия, съединени дела C-182/03 и C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, точка 102: „Комисията правилно е приела, че правилата за определяне на облагаемия доход предоставят предимство за координационните центрове и групите, на които те принадлежат“.

([349]) Изключенията, предвидени в член 107, параграф 2 от Договора, се отнасят до: а) помощи със социален характер, предоставени на отделни потребители; б) помощи за отстраняване на щети, причинени от природни бедствия или други извънредни събития; и в) помощи, предоставени на икономиката в отделни региони на Федерална република Германия.

([350]) Изключенията, предвидени в член 107, параграф 3 от Договора, се отнасят до: а) помощите за насърчаване на икономическото развитие на някои региони; б) помощите за насърчаване изпълнението на важен проект от общоевропейски интерес или за преодоляването на сериозни затруднения в икономиката на държава членка; в) помощите, които имат за цел да улеснят развитието на някои икономически дейности или на някои икономически региони; г) помощите за насърчаване на културата и опазване на наследството; и д) помощите, определени с решение на Съвета.

([351]) Решение от 12 септември 2007 г., *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Комисия*, T-68/03, EU:T:2007:253, точка 34.

мерки за помощ, докато Комисията не заеме окончателна позиция относно въпросната помощ (задължение за отлагане). Задължението за уведомяване е потвърдено в член 2 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета ([352]), а задължението за отлагане — в член 3 от същия регламент. В член 1, буква е) от този регламент новата помощ, която е въведена в действие в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора, се определя като „неправомерна помощ“.

(424) Комисията отбелязва, че Ирландия не е уведомила Комисията, че планира да издаде оспорваните данъчни становища, нито е изпълнила задължението за отлагане. Следователно, в съответствие с член 1, буква е) от Регламент (ЕС) № 2015/1589, оспорваните данъчни становища представляват неправомерна помощ, приведена в действие в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора.

10. **ПРЕДПОЛАГАЕМИ ПРОЦЕДУРНИ НАРУШЕНИЯ**

(425) Както Ирландия, така и Apple твърдят, че Комисията е нарушила правото им да бъдат изслушани във връзка с предполагаема промяна на акцента на разследването на Комисията след приемането на решението за откриване на процедурата, както става ясно в писмото от 17 април 2015 г., и заявяват, че не им е предоставена възможност да изложат по подобаващ начин становищата си относно позицията на Комисията, изложена във въпросното писмо. Вследствие на това Ирландия и Apple твърдят, че Комисията е следвало да удължи решението за откриване на процедурата или да приеме ново решение за откриване на официална процедура по разследване, като изтъкват предполагаемата промяна на акцента на разследването.

(426) Комисията счита, че в настоящия случай процедурните права на Ирландия и Apple са били спазени напълно.

(427) На първо място, Комисията отбелязва, че обхватът на разследването ѝ във връзка с държавната помощ не е бил променян в периода между решението за откриване на процедурата и приемането на настоящото решение. И двете решения засягат едни и същи мерки (данъчните становища на ирландската приходна агенция, издадени през 1991 и 2007 г.), едни и същи получатели на мерките за помощ (ASI, AOE и Apple Group) и една и съща държавна помощ (дали методът за разпределение на печалбата, възприет в тези становища, води до подходящо разпределение на печалбите на ирландските клонове на ASI и AOE или предоставя избирателно предимство на тези дружества, като им позволява да определят своята облагаема данъчна основа по начин, който се отклонява от принципа на сделката между несвързани лица).

(428) В решението за откриване на процедурата Комисията дава израз на първоначалните си съмнения относно съответствието на методите за разпределение на печалбата, възприети в оспорваните данъчни становища, с правилата за държавна помощ, и по-специално с принципа на сделката между несвързани лица, произтичащ от член 107, параграф 1 от Договора. Целта на фазата на задълбочено разследване след взето решение за откриване на процедура е на вниманието на Комисията да бъдат представени допълнителни фактически и правни доказателства. Тези доказателства могат допълнително да задълбочат или да разсеят първоначалните съмнения на Комисията, изложени в решението за откриване на процедурата. Съответно, в края на тази процедура анализът на Комисията може да претърпи промяна, което означава, че окончателното решение може в известна степен да се различава от решението за откриване на процедурата, без законосъобразността на окончателното решение да е засегната от това ([353]).

(429) Задълбочаването на анализа на Комисията по този случай е следствие от подробните писмени сведения, предоставени от Ирландия и Apple във връзка със свързаните с държавната помощ опасения, които Комисията е изложила в решението си за откриване на процедурата. В отговор на искане на Ирландия за допълнителни разяснения във връзка с оценката на предоставената от нея държавна помощ с оглед на тези доказателства и предвид твърденията на Ирландия, че оценката на Комисията изглежда се основава на погрешно тълкуване на действащото национално законодателство, в интерес на прозрачността на 17 април 2015 г. службите на Комисията изпратиха на Ирландия писмото, което последната е препратила на Apple. От момента на приемането на решението за откриване на процедурата обаче предметът на разследването на държавната помощ, проведено от Комисията, не е бил променян (възприетите в оспорваните данъчни становища методи за разпределение на печалбата), като същото важи и за основните ѝ съмнение относно съответствието на оспорваните мерки с правилата за държавна помощ (довели ли са използваните методи до облагаема печалба на ASI и AOE, която да съответства на принципа на сделката между несвързани лица).

([352]) Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 г. за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ L 248, 24.9.2015 г., стр. 9).

([353]) Решение от 4 март 2009 г., *Италия/Комисия*, T-424/05, EU:T:2009:49, точка 69; и решение от 16 декември 2010 г., *Кралство Нидерландия и NOS/Комисия*, съединени дела T-231/06 и T-237/06, EU:T:2010:525, точка 50. Вж. също решение от 17 декември 2015 г., *SNCF/Комисия*, T-242/12, EU:T:2015:1003, точки 345-367.

(430) Във всеки случай след писмото от 17 април 2015 г. на Ирландия са били предоставяни множество възможности да представи на Комисията мнението си относно заявената в това писмо позиция и в действителност тя многократно се е възползвала от тези възможности, както в писмен вид, така и устно ([354]). Що се отнася до Apple, Комисията припомня, че в качеството си на заинтересована страна дружеството има правото само да подаде мнения в отговор на решението за откриване на процедурата. Въпреки това Apple е получило възможност и действително се е възползвало от нея да изпрати мнения на Комисията по много поводи, както в писмен вид, така и устно, от момента, в който му е било връчено писмото от 17 април 2015 г. ([355])

(431) Поради това Комисията счита, че в настоящия случай процедурните права на Ирландия и Apple са били спазени.

11. **ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ**

11.1. *ЗАДЪЛЖЕНИЕ ЗА ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ*

(432) В член 16, параграф 1 от Регламент (ЕС) 2015/1589 се установява задължение за Комисията да нареди възстановяването на неправомерна и несъвместима помощ. В тази разпоредба също така се предвижда, че съответната държава членка трябва да вземе всички необходими мерки за възстановяване на неправомерната помощ, която е била намерена за несъвместима с вътрешния пазар. В член 16, параграф 2 от Регламент (ЕС) 2015/1589 се установява, че помощта, която трябва да се възстанови, включва лихва, дължима от датата, на която неправомерната помощ е била на разположение на получателя на помощта до датата на нейното възстановяване. В Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията ([356]) се определят методите, които трябва да се използват за изчисляване на лихвата за възстановяване. И накрая, в член 16, параграф 3 от Регламент (ЕС) 2015/1589 се посочва, че „възстановяването се извършва незабавно и в съответствие с процедурите по националното законодателство на съответната държава членка, при условие че те позволяват незабавното и ефективно изпълнение на решението на Комисията“.

11.2. *НОВА ПОМОЩ*

(433) Освен това съгласно член 1, буква в) от Регламент (ЕО) № 2015/1589 „нова помощ“ означава всяка помощ, т.е. схеми за помощ и индивидуална помощ, които не са съществуваща помощ, включително измененията на съществуваща помощ“.

(434) В съответствие с член 17 от Регламент (ЕС) 2015/1589 правомощията на Комисията за възстановяване на помощ са предмет на давностен срок от десет години. Давностният срок започва да тече в деня, в който неправомерната помощ е предоставена на получателя, било като индивидуална помощ или като помощ по схема за помощ. Всяко действие, предприето от Комисията или от дадена държава членка, която действа по искане на Комисията, по отношение на неправомерната помощ, прекъсва давностния срок. От всяко прекъсване тече нов срок. Давностният срок спира да тече, докато решението на Комисията е предмет на производство, висящо пред Съда на Европейския съюз. И накрая, всяка помощ, по отношение на която давностният срок е изтекъл, се счита за съществуваща помощ.

(435) Данъчното становище от 1991 г. е било издадено преди повече от 10 години. В разглеждания случай давностният срок, определен в член 17 от Регламент (ЕС) 2015/1589, е бил прекъснат на 12 юни 2013 г., датата, на която Комисията е изпратила писмо на Ирландия с искане да ѝ предостави информация относно практиката си в областта на данъчните становища и, по специално, относно данъчните становища, предоставени от Ирландия в полза на AOI, ASI и AOE ([357]). Това означава, че евентуална помощ, предоставена по силата на данъчното становище от 1991 г. преди 12 юни 2003 г. трябва да се счита за „съществуваща“ помощ по смисъла на член 1, буква б), подточка iv) от Регламент (ЕС) 2015/1589. И обратно, всяка помощ, предоставена след тази дата, било по силата на данъчното становище от 1991 г., било по силата на данъчното становище от 2007 г., представлява „нова“ помощ по смисъла на член 1, буква в), от Регламент (ЕС) 2015/1589.

([354]) Вж. коментарите, разменени между Ирландия и Комисията, описани в раздели 7.1, 7.2, 7.4 и 7.5.
([355]) Вж. коментарите, разменени между Apple и Комисията, описани в раздели 7.1, 7.2 и 7.3.
([356]) Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията от 21 април 2004 г. за прилагането от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета относно определянето на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ L 140, 30.4.2004 г., стр. 1).
([357]) Вж. съображение 1. Първият отговор, изпратен от Ирландия до Комисията в отговор на искането за предоставяне на информация, което засяга практиката на Ирландия в областта на данъчните становища, от една страна, и което е включвало конкретни въпроси относно ASI и AOE, от друга страна, е с дата 9 юли 2013 г.

(436) Ирландия твърди, че всяка евентуална помощ, предоставена в настоящия случай, може да бъде считана само за съществуваща помощ, тъй като произтича от неприлагането от страна на ирландската приходна администрация на принципа на сделката между несвързани лица, който не се е прилагал в Ирландия в момента на присъединяването на държавата към Съюза на 1 януари 1973 г., нито в който и да е следващ момент. Ирландия счита, че раздел 25 на ЗКД 97 е просто повторение на раздел 201 от Закона за данъчно облагане от 1967 г., който е действал в момента на присъединяването на Ирландия към Съюза, и че нито една от разпоредбите не засяга принципа на сделката между несвързани лица или рамката на ОИСР. Следователно, предвид факта, че правното основание за разпределение на печалбата на установен в Ирландия клон не се е променило съществено след присъединяването на Ирландия към Съюза, мярката, в случай че бъде определена като държавна помощ, представлява съществуваща помощ по смисъла на член 1, буква б) от Регламент (ЕС) 2015/1589 ([358]).

(437) Този аргумент е неприемлив, тъй като отпуснатата в настоящия случай помощ е индивидуална помощ, предоставена на ASI, AOE и Apple Group чрез оспорваните данъчни становища, които възприемат методи за разпределение на печалбата, позволяващи на ASI, AOE да намалят своята облагаема данъчна основа за целите на облагането с корпоративен данък в Ирландия, а не, както изглежда твърди Ирландия, схема за помощ, основана на раздел 25 на ЗКД 97 и раздел 201 от Закона за данъчно облагане от 1967 г. Иначе казано, мярката за помощ са оспорваните данъчни становища, които ASI и AOE са прилагали на годишна база, за да определят облагаемата печалба на тези дружества за целите на облагането с корпоративен данък в Ирландия и, въз основа на това определяне — годишното си задължение за плащане на корпоративен данък. С други думи помощта, отпусната чрез тези данъчни становища, се предоставя ежегодно в момента, когато ASI и AOE трябва да внесат своя корпоративен данък, като тези дружества използват възприетите в данъчните становища методи за разпределение на печалбата, за да изчислят размера на дължимия данък. Следователно помощта, отпусната на ASI, AOE и Apple Group чрез оспорваните данъчни становища, представлява отпускана ежегодно нова помощ ([359]).

11.3. *ПРАВНА СИГУРНОСТ И ОПРАВДАНИ ПРАВНИ ОЧАКВАНИЯ*

(438) В член 16, параграф 1 от Регламент (ЕС) 2015/1589 се определя също, че Комисията не изисква възстановяване на помощта, ако това противоречи на общ принцип на правото.

(439) Ирландия и Apple изтъкват аргумента, че като открива официална процедура по разследване и оспорва, 22 години по-късно, съответствието на двете данъчни становища с правилата за държавна помощ, Комисията нарушава принципа на правна сигурност. Ирландия счита, че правилата за държавна помощ трябва да гарантират предвидимост и че Комисията няма право да разработва правото на Съюза чрез разширяване на границите на тези правила по нов начин или чрез позоваване на международни промени, като рамката на ОИСР ([360]). Като прилага принципа на сделката между несвързани лица и рамката на ОИСР, и по-специално ръководството на ОИСР от 2010 г., Комисията налага със задна дата външна референтна рамка, която към онзи момент не е била част от ирландското национално право ([361]). И накрая, Ирландия твърди, че като прилага със задна дата днешните принципи, Комисията налага на Ирландия стандарти, които тя (и Apple) не би могла да предвиди към момента на издаването на данъчните становища ([362]).

(440) Съгласно съдебната практика основният принцип на правната сигурност се отнася до това Комисията да не забавя неограничено упражняването на правомощията си ([363]). За да се приложи принципът на правна сигурност, трябва

([358]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграфи 141 и следващите.
([359]) Решение от 22 юни 2006 г., *Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия*, съединени дела C-182/03 и C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416. Същите аргументи са били използвани и от Общия съд в решението му 30 ноември 2009 г., *Франция и France Telecom/Комисия*, съединени дела T-427/04 и T-17/05, EU:T:2009:474, свързани с това, че France Télécom се е възползвало от данъчно изключение, като Комисията е заключила, че помощта е била предоставяна ежегодно, т.е. разликата между дължимото диференцирано данъчно облагане и изключението от него са били изчислявани на годишна основа и са зависели, наред с другото, от равнището на данъчните ставки, гласувано всяка година от местните органи, като Общият съд е потвърдил това заключение.
([360]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграф 90.
([361]) Коментари на Ирландия относно мненията на трети страни, параграфи 22—41.
([362]) Мнения на Apple относно решението за откриване на процедурата, параграф 300.
([363]) Решение на Съда от 24 септември 2002 г., *Falck и Acciaierie di Bolzano/Комисия*, съединени дела C-74/00 P и C-75/00 P, EU:C:2002:524, точка 140.

обаче да е било налице продължително бездействие от страна на Комисията от момента, в който тя е узнала за помощта, и положение на несигурност. Не е достатъчно периодът от време да е дълъг, както е в конкретния случай, за да се говори за правна сигурност, и на Комисията може да се припише забавяне само от момента, в който тя е научила за съществуването на помощта. В настоящия случай, тъй като Ирландия не е уведомила Комисията за оспорваните данъчни становища и тъй като те не са били публично достъпни по друг начин, Комисията е могла да научи за съществуването на тези становища едва когато то е било оповестено публично, което се е случило за първи път по време на изслушванията в Сената на САЩ. Тези изслушвания са се провели на 21 май 2013 г., вследствие на което на 12 юни 2013 г. Комисията изпрати на Ирландия искане за предоставяне на информация. Ето защо Комисията не може да бъде обвинена в нарушаване на принципа на правна сигурност поради продължително бездействие, тъй като веднага след като е научила за данъчните становища (21 май 2013 г.), тя е предприела действия в рамките на по-малко от месец (12 юни 2013 г.).

(441) Що се отнася до довода на Ирландия, че принципът на правна сигурност е бил нарушен, тъй като Комисията действа в противоречие с практиката си в областта на вземането на решения, че единствената валидна отправна точка е националната данъчна система, Комисията припомня, че референтната система, спрямо която оценява наличието на избирателно предимство в настоящия случай, са обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия. Освен това тя припомня, че въпреки че държавите членки разполагат с фискална автономия в областта на прякото данъчно облагане, всяка фискална мярка, която дадена държава членка приема, трябва да е в съответствие с правилата за държавна помощ на Съюза, които са задължителни за държавите членки и се ползват с предимство пред националното законодателство ([364]). В тази връзка Комисията припомня, че съгласно тълкуването на Съда на ЕС ([365]) в член 107, параграф 1 от Договора се забраняват фискални мерки, които позволяват на дадено интегрирано дружество да определя своята облагаема печалба по начин, който не отразява печалба, която би възникнала в условията на свободна конкуренция, тоест въз основа на цените, договорени от независими предприятия, преговарящи при сравними обстоятелства в съответствие с принципа на сделка между несвързани лица. При приемането на настоящото решение Комисията прилага член 107, параграф 1 от Договора спрямо оспорваните данъчни становища, за които е установила, че водят до резултат, който се отклонява от обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, като позволяват на ASI и AOE да определят облагаемата си печалба по начин, който не съответства на печалба от сделка между несвързани лица. Що се отнася до аргумента на Ирландия, че Комисията налага международни стандарти и прилага насоки от 2010 г. спрямо издадени преди тази дата данъчни становища, Комисията припомня, че заключенията ѝ по настоящото решение се основават на нарушение на член 107, параграф 1 от Договора, което е част от правния ред на Ирландия от 1973 г. насам, а не на рамката на ОИСР. Комисията се позовава на рамката на ОИСР в настоящото решение, доколкото тази рамка дава остойностени насоки за това дали конкретен метод за определяне на облагаемата печалба на даден клон предлага надеждно изчисление на пазарните резултати в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, предвид факта, че тя е резултат на обсъждания, проведени между експертите в рамките на ОИСР, и доразвива техники, насочени към справяне с общите предизвикателства в областта на международното данъчно облагане.

(442) И накрая, в отговор на съвместното изложение, подписано от няколко търговски сдружения, Ирландия изтъкна принципа на оправданите правни очаквания като пречка пред възстановяването на помощта в настоящия случай. В своите мнения тя цитира също така решението по делото France Télécom ([366]), като твърди, че размерът на помощта, предоставена чрез оспорваните данъчни становища, би бил труден за количествено определяне в настоящия случай ([367]). Дадена държава членка, чиито органи са предоставили помощ в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора обаче, не може да се позовава на оправданите правни очаквания на получателя, за да оправдае неизпълнението на задължението да предприеме необходимите стъпки за прилагане на решение на Комисията, с което ѝ се дават указания да възстанови помощта. Приемането на такава възможност всъщност би означавало да се лишат от всяко полезно действие разпоредбите на членове 107 и 108 от Договора, доколкото

([364]) Вж. решение от 22 юни 2006 г., *Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия*, съединени дела C-182/03 и C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, точка 81. Решение от 15 ноември 2011 г., *Комисия/Government of Gibraltar и Обединеното кралство*, съединени дела C-106/09 P и C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; Решение от 29 март 2012 г., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, точка 25, и Определение от 29 март 2012 г., *Safilo*, C-529/10, EU:C:2012:188, точка 18; Вж. също решение от 25 март 2015 г., *Белгия/Комисия*, T-538/11, EU:T:2015:188, точка 66.

([365]) Вж. решение от 22 юни 2006 г., *Белгия и Forum 187 ASBL/Комисия*, съединени дела C-182/03 и C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, точки 95-97.

([366]) Решение 2006/621/ЕО на Комисията от 2 август 2004 г. относно държавна помощ, предоставена в полза на France Télécom (ОВ L 257, 20.9.2006 г., стр. 11).

([367]) Мнения на Ирландия относно решението за откриване на процедурата, параграфи 155 и 156.

националните органи биха могли да се обосноват със собственото си неправомерно поведение, за да лишат от ефективност взетите от Комисията решения съгласно тези разпоредби от Договора ([368]). Така, за да се противопостави на възстановяването на неправомерна помощ, не съответната държава членка, а предприятието получател на помощта следва да посочи наличието на изключителни обстоятелства, които са могли да обосноват оправданите правни очаквания ([369]). Тъй като Apple не споменава този принцип в нито едно от подадените до Комисията мнения, позоваването на оправданите правни очаквания от страна на Ирландия е неоснователно дори само по тази причина. Във всеки случай при предоставяне на помощ без предварително уведомяване на Комисията, получателят на помощта не може, освен в случай на особени обстоятелства, да има оправдано правно очакване, че помощта е правомерна ([370]).

(443) Що се отнася до изтъкнатия в съвместното становище аргумент относно предполагаемата новост на подхода в настоящия случай, което е предпоставка да се изтъква нарушение на принципа на оправданите правни очаквания, а оттам и да се възпрепятства възстановяването ([371]), Комисията припомня, че принципът на оправданите правни очаквания може да важи само по отношение на правен субект, у когото институция на Европейския съюз е породила основателни надежди, като му е предоставила конкретни уверения ([372]). Нито Ирландия, нито съвместното изявление показват, че Комисията някога е предоставяла конкретно уверение, че оспорваните данъчни становища са в съответствие с правилата за държавна помощ или че член 107, параграф 1 от Договора не се прилага за данъчни становища или друга подобна фискална мярка, подкрепяща използването на метод, който позволява на интегрирано дружество да определя облагаемата си печалба. Напротив, Комисията е посочила, че данъчните становища са фискални мерки, които могат да доведат до държавна помощ, в своето Известие за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества от 1998 г. ([373]), и оттогава в поредица от решения е прилагала правилата за държавна помощ по отношение на фискални мерки, позволяващи на интегрирани дружества да определят облагаемата си печалба ([374]). Следователно Ирландия няма основание да се позовава на принципа на оправданите правни очаквания, за да предотврати възстановяването.

(444) Що се отнася до предполагаемите трудности във връзка с количественото определяне на помощта, настоящият случай засяга относително обикновена ситуация, при която фискална мярка предоставя на получателя ѝ възможност да намали облагаемата си данъчна основа, а по този начин и размера на задължението за плащане на корпоративен данък. Комисията не вижда никаква трудност при определянето на сумата за възстановяване в подобна ситуация, нито установява прилики с мярката за помощ в решението за France Télécom, отнасящо се до ситуация, при която помощта е била отпусната въз основа на публично изказване на министър от правителството, довело до увеличаване на кредитоспособността на въпросното дружество на пазара.

11.4. *МЕТОД НА ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ*

(445) Задължението на дадена държава да отмени помощ, счетена от Комисията за несъвместима с вътрешния пазар, цели да възстанови съществувалото преди това конкурентно положение на пазара. Във връзка с това Съдът на ЕС е счел, че целта е постигната, когато получателят на помощта е изплатил сумите, платени като неправомерна помощ, като по този начин е загубил предимството, с което се е ползвал на пазара спрямо своите конкуренти, и когато положението, съществувала преди плащането на помощта, е възстановено.

([368]) Вж. решение от 20 септември 1990 г., *Комисия/Германия*, C-5/89 EU:C:1990:320, точка 17 и решение от 7 март 2002 г., *Италия/Комисия*, C-310/99, EU:C:2002:143, точка 104.

([369]) Вж. решение от 27 януари 1998 г., *Ladbroke Racing*/Комисия, T-67/94, EU:T:1998:7, точка 183; Решение от 5 август 2003 г., *P&O European Ferries (Vizcaya) SA и Diputacion Floral de Vizcaya/Комисия*, съединени дела T-116/01 и T-118/01, EU:T:2003:217, точка 203.

([370]) Решение от 11 ноември 2004 г., *Demesa и Territorio Histórico de Álava/Комисия*, съединени дела C-183/02 P и C-187/02 P, EU:C:2004:701, точка 45.

([371]) Съвместно изявление, точка 16.

([372]) Вж. решение от 11 март 1987 г., *Van den Bergh en Jurgens и Van Dijk Food Products (Lopik)/Комисия*, EU:C:1987:121, точка 44, и решение от 16 декември 2010 г., *Kahla Thüringen Porzellan/Комисия*, C 537/08 P, EU:C:2010:769, точка 63.

([373]) ОВ C 147, 20.6.2002 г., стр. 2.

([374]) Вж. например Решение 2003/81/ЕО на Комисията от 22 август 2002 г. относно схема за помощ, предоставена от Испания в полза на координационните центрове във Vizcaya C 48/2001 (ex NN 43/2000) (ОВ L 31, 6.2.2003 г., стр. 26); Решение 2003/512/ЕО на Комисията от 5 септември 2002 г. относно схемата за държавна помощ, въведена от Германия за контролните и координационните центрове (ОВ L 177, 16.7.2003 г., стр. 17); Решение 2003/501/ЕО на Комисията от 16 октомври 2002 г. относно схема за държавна помощ по дело C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Координационни центрове — приложена от Люксембург (ОВ L 170, 9.7.2003 г., стр. 20), параграф 53; и Решение 2003/755/ЕО на Комисията от 17 февруари 2003 г. относно схемата на помощ, въведена от Белгия, в полза на изградените в Белгия координационни центрове (ОВ L 282, 30.10.2003 г., стр. 25).

(446) Нито една разпоредба на правото на Съюза не изисква от Комисията да определя точния размер на подлежащата на възстановяване помощ, когато нарежда възстановяването на помощ, обявена за несъвместима с вътрешния пазар ([375]). Вместо това е достатъчно решението на Комисията да съдържа указания, позволяващи на адресата на решението сам да определи този размер без прекомерни затруднения ([376]). Правото на Съюза налага задължение за възстановяване на неправомерна помощ единствено с цел възстановяване на предишното положение, като възстановяването се извършва в съответствие с предвидените в националното законодателство правила ([377]). Съответно Комисията може да се ограничи да обяви, че е налице задължение за възстановяване на разглежданата помощ и да остави на националните органи да изчислят точния размер на помощта, която подлежи на възстановяване ([378]).

(447) В случай на неправомерна държавна помощ под формата на данъчни мерки сумата, която следва да бъде възстановена, се изчислява въз основа на сравнението между действително платения данък и сумата, която е трябвало да бъде платена, ако е било приложено общоприложимото правило. В съответствие със заключенията в раздел 8.2.2.2 и по-специално в съображение 319, правилното разпределение на активите, дейностите и рискове от страна на ирландската приходна администрация към момента на издаването на оспорваните данъчни становища е следвало да бъде решаващо за разпределението на печалбата в рамките на ASI и AOE, така че всички печалби на тези дружества от свързаните с продажбите дейности да бъдат разпределяни на ирландските клонове на ASI и AOE за времето на прилагането на оспорваните данъчни становища. Предвид 10-годишния давностен срок, предвиден в член 17 от Регламент (ЕС) 2015/1589, възстановяването следва да включва помощта, предоставена след 12 юни 2003 г., и, тъй като според Apple фискалната 2014 година е последната, в която ASI и AOE прилагат данъчното становище от 2007 г. за изчисляване на облагаемата си печалба в Ирландия, то следва да продължи до 27 септември 2014 г., която е датата на приключване на фискалната 2014 година за ASI и AOE. Съответно за периода от 12 юни 2003 г. до 27 септември 2014 г. всички печалби от стопанските дейности на ASI и AOE следва, като отправна точка, да се разпределят между съответните им ирландски клонове за целите на изчисляване на задължението за плащане на корпоративен данък на ASI и AOE в съответствие с обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия. Освен това приходите от лихви от имущество на ирландските клонове, установени от Apple и Ирландия в задължителните отчети ([379]), следва да бъдат разпределени на ирландските клонове на ASI и AOE.

(448) Apple може да претендира, доколкото това е подкрепено с достатъчно доказателства, за следните отчисления от печалбата, подлежаща на разпределение на ирландските клонове на ASI и AOE:

i) приходи от лихви и инвестиции на седалищата на ASI и AOE, свързани с пасивното управление на ликвидността, което е било възложено от техния съвет на директорите на външен изпълнител — Braeburn, както е отразено в протоколите от събранията на съветите на директорите ([380]); тук не се включват приходите от лихви от имуществото на ирландските клонове, установени от Apple и Ирландия в задължителните отчети ([381]);

ii) капиталови отчисления по силата на данъчното становище от 1991 г., доколкото ограничаването за изтегляне на капиталови отчисления може да постави Apple в по-неблагоприятно положение ([382]); както и

iii) печалбите на клона на AOE в Сингапур, които са били обект на данъчно облагане в Сингапур ([383]).

(449) Търговските печалби, подлежащи на данъчно облагане в Ирландия, може да се коригират и чрез ефективно преизчисляване на задължителните отчети или данъчните декларации на ASI и AOE след съответните плащания и корекции на задължителните отчети на останалите дружества в Apple Group, в съответствие с общите правила, приложими в Ирландия за преизчисляване със задна дата на задължителните отчети или данъчни декларации, както и при условие че Apple е в състояние да представи достатъчно доказателства за действителни задължения към Apple Inc. или други дружества в Apple Group в други юрисдикции, във връзка с предоставени дейности или услуги, като научноизследователска и развойна дейност и маркетинг.

([375]) Макар и в контекст на „невъзможност за възстановяване“, а не на „трудност при определянето на размера на помощта“.
([376]) Вж. Решение от 18 октомври 2007 г., *Комисия/Франция*, C-441/06, EU:C:2007:616, точка 29 и цитираната в него съдебна практика.
([377]) Решение от 30 ноември 2009 г., *Франция и France Telecom/Комисия*, съединени дела T-427/04 и T-17/05, EU:T:2009:474, точка 297.
([378]) Решение от 30 ноември 2009 г., *Франция и France Telecom/Комисия*, съединени дела T-427/04 и T-17/05, EU:T:2009:474, точка 299.
([379]) Вж. съображение 100.
([380]) Вж. съображения 108 и 291.
([381]) Вж. съображение 100.
([382]) Вж. съображение 349.
([383]) Вж. бележка под линия 74.

(450) Подобно преизчисляване би могло да произтича от изменение със задна дата на СПР или на споразумението за маркетингови услуги. Условията на тези споразумения не са били разглеждани от ирландската приходна администрация в контекста на оспорваните данъчни становища и ако финансовият принос за разходите за научноизследователска и развойна дейност и маркетинг, направен от ASI и AOE по силата на тези споразумения, не е съответствал на равнището на приноса, което би могло да бъде договорено между независими дружества в съответствие с принципа на сделката между независими лица, например защото служители на Apple Inc. извършват дейности в полза на ASI и AOE извън възнаграждавания принос, обхванат от СПР и споразумението за маркетингови услуги, съществуването на подобни дейности, ако е документирано правилно, може да оправдае изменение със задна дата на СПР и/или споразумението за маркетингови услуги и да доведе до увеличаване на последващите плащания от ASI и AOE към Apple Inc., при условие че тези плащания са в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

(451) Подобно преизчисляване би могло да възникне и вследствие на изменение със задна дата на юрисдикцията, в която се регистрират продажбите на ASI в района на EMEIA, ако Apple счита, че регистрираните продажби не съответстват на действителния риск, свързан с разпространението на продуктите на Apple, и че тези рискове са поети по подходящ начин в юрисдикции с по-голяма стопанската активност в сравнение с тази в Ирландия. Това може да важи например за която и да е от печалбите на ASI, която подлежи на облагане с корпоративен данък в Италия ([384]), при условие че оценката на италианската приходна администрация е вписана от ASI в съответните суми в преизчислените задължителни отчети на дружеството и че печалбите, подлежащи на данъчно облагане в Ирландия, са пропорционално намалени, така че да съответстват на размера на печалбите, които подлежат на данъчно облагане в Италия.

11.5. *ЗАКЛЮЧЕНИЕ*

(452) В заключение Комисията установява, че като е издала оспорваните данъчни становища, които позволяват на ASI и AOE да определят годишното си задължение за плащане на корпоративен данък в Ирландия в годините, през които въпросните данъчни становища са били в сила, Ирландия неправомерно е предоставила държавна помощ на ASI, AOE и Apple Group в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора, която Ирландия трябва да възстанови от ASI и AOE по силата на член 16 от Регламент (ЕС) 2015/1589.

ПРИЕ НАСТОЯЩОТО РЕШЕНИЕ:

Член 1

1. Данъчните становища, издадени от Ирландия на 29 януари 1991 г. и на 23 май 2007 г. в полза на Apple Sales International, които дават възможност на последното ежегодно да определя своето данъчно задължение в Ирландия, представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора. Тази помощ неправомерно е била приведена в действие от страна на Ирландия в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора и е несъвместима с вътрешния пазар.

2. Данъчните становища, издадени от Ирландия на 29 януари 1991 г. и на 23 май 2007 г. в полза на Apple Operations Europe International, които дават възможност на последното ежегодно да определя своето данъчно задължение в Ирландия, представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора. Тази помощ неправомерно е била приведена в действие от страна на Ирландия в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора и е несъвместима с вътрешния пазар.

Член 2

1. Ирландия си възстановява от Apple Sales International помощта, посочена в член 1, параграф 1.

2. Ирландия си възстановява от Apple Operations Europe помощта, посочена в член 1, параграф 2.

3. Сумите, които трябва да бъдат възстановени, включват лихви, начислени от датата, на която са били предоставени на разположение на получателя на помощта, до датата на тяхното действително възстановяване.

([384]) Вж. бележка под линия 73.

4. Лихвите се начисляват с натрупване в съответствие с глава V от Регламент (ЕО) № 794/2004.

Член 3

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

2. Ирландия гарантира, че настоящото решение ще бъде изпълнено в срок от четири месеца от датата, на която е уведомена за него.

Член 4

1. В срок от два месеца след уведомяване за настоящото решение Ирландия предоставя на Комисията информация относно метода, използван за изчисляване на точния размер на помощта.

2. Ирландия уведомява Комисията за напредъка по предприетите национални мерки за изпълнение на настоящото решение до пълното възстановяване на посочената в член 1 помощ. В отговор на обикновено искане от Комисията тя незабавно предоставя информация относно мерките, които вече е предприела или които планира да предприеме за изпълнение на настоящото решение.

Член 5

Адресат на настоящото решение е Ирландия.

Съставено в Брюксел на 30 август 2016 година.

За Комисията
Margrethe VESTAGER
Член на Комисията