II

(Μη νομοθετικές πράξεις)

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΑΠΟΦΑΣΗ (ΕΕ) 2017/1283 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 30ής Αυγούστου 2016

σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2016) 5605]

(Το κείμενο στην αγγλική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

Έχοντας υπόψη τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ([1]), και έχοντας υπόψη τις παρατηρήσεις αυτές,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

(1) Με επιστολή της 12ης Ιουνίου 2013, η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία να παράσχει πληροφορίες σχετικά με την πρακτική της στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων τύπου «tax ruling» ([2]). Ειδικότερα, η Επιτροπή ζήτησε πληροφορίες σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις τύπου «tax ruling» της Ιρλανδίας υπέρ των ακόλουθων εταιρειών του Ομίλου Apple: Apple Operations International (εφεξής: «AOI»), Apple Sales International (εφεξής: «ASI») και Apple Operations Europe (εφεξής: «AOE»). Η Επιτροπή ζήτησε επίσης ενδεικτικό κατάλογο (με τουλάχιστον πέντε παραδείγματα) εταιρειών με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία ή μόνιμων εγκαταστάσεων μη ημεδαπών εταιρειών οι οποίες επωφελήθηκαν από φορολογικές αποφάσεις για παρεμφερείς δραστηριότητες στην Ιρλανδία.

(2) Με επιστολή της 9ης Ιουλίου 2013, η Ιρλανδία κοινοποίησε στην Επιτροπή τις ζητηθείσες πληροφορίες. Η Ιρλανδία υποστήριξε στην επιστολή της ότι η ιρλανδική φορολογική διοίκηση (εφεξής: «Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων») είχε εκδώσει φορολογικές αποφάσεις για αλλοδαπές εταιρείες με αντικείμενο τον επιμερισμό των κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα των εν λόγω εταιρειών σε εννέα περιπτώσεις. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούσαν τις ακόλουθες εννέα εταιρείες: την εταιρεία [A] (*), την εταιρεία [B], την εταιρεία [Γ1], την εταιρεία [Δ], την εταιρεία [E], την εταιρεία [ΣΤ], την εταιρεία [Z1], την εταιρεία [Z2] και την εταιρεία [Z3].

(3) Με επιστολή της 26ης Αυγούστου 2013, η Επιτροπή ζήτησε τις φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων για τις εννέα αυτές εταιρείες. Ζήτησε επίσης όλες τις αποφάσεις που εξέδωσε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων κατά τα έτη 2010, 2011 και 2012. Στις 25 Σεπτεμβρίου 2013, η Ιρλανδία κατέθεσε τις φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε για τις εννέα εταιρείες, καθώς και τις αποφάσεις που εκδόθηκαν κατά τα έτη 2010, 2011 και 2012, στις οποίες συγκαταλέγονται και κάποιες συμφωνίες προκαθορισμένων τιμών (εφεξής: «ΣΠΤ»), συμπεριλαμβανομένων διμερών ΣΠΤ.

([1]) ΕΕ C 369 της 17.10.2014, σ. 22.

([2]) Στα έγγραφα που υπέβαλε η Ιρλανδία χρησιμοποιείται ο όρος «advance opinions» (προκριματικές γνωμοδοτήσεις) αντί του όρου «tax rulings». Η Επιτροπή στην παρούσα απόφαση και για λόγους συνέπειας με την απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, χρησιμοποιεί τον όρο «tax rulings» (φορολογικές αποφάσεις). Οι δύο έννοιες είναι, στην ουσία, ταυτόσημες.

(*) Ορισμένα σημεία του κειμένου έχουν προσαρμοστεί προκειμένου να μην αποκαλυφθούν εμπιστευτικά στοιχεία τα τμήματα αυτά σημειώνονται με αποσιωπητικά και είναι εντός αγκυλών.

(4) Με επιστολή της 21ης Οκτωβρίου 2013, η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία να υποβάλει τις φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων το 1991 και το 2007 υπέρ της ASI και της AOE, καθώς και όλα τα βασικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονταν τα αιτήματα προς την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων για τη χορήγηση των εν λόγω φορολογικών συμφωνιών, και ειδικά τις υποκείμενες εκθέσεις του φοροτεχνικού συμβούλου των εταιρειών. Η Επιτροπή ζήτησε επίσης πληροφορίες σχετικά με όλες τις εταιρείες του Ομίλου Apple με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, συμπεριλαμβανομένων όλων των ισχυουσών αποφάσεων και των φορολογικών δηλώσεων των εν λόγω εταιρειών του Ομίλου Apple στην Ιρλανδία για τα έτη 2010, 2011 και 2012. Στις 21 Νοεμβρίου 2013, οι ιρλανδικές αρχές υπέβαλαν τις ζητηθείσες πληροφορίες συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών αποφάσεων του 1991 και του 2007 που εκδόθηκαν για την ASI και την AOE και των φορολογικών δηλώσεων των εννέα εταιρειών οι οποίες απαριθμούνται στην αιτιολογική σκέψη 2.

(5) Με επιστολή της 24ης Ιανουαρίου 2014, η Επιτροπή ζήτησε διευκρίνιση των φορολογικών αποφάσεων που υπέβαλε η Ιρλανδία στις 25 Σεπτεμβρίου 2013. Η Επιτροπή ζήτησε επίσης από την Ιρλανδία να προσκομίσει όλες τις αποφάσεις επιμερισμού κερδών οι οποίες εκδόθηκαν μετά το 2004 και όλες τις φορολογικές αποφάσεις που είχαν εκδοθεί πριν από τη συγκεκριμένη ημερομηνία και βρίσκονται ακόμη σε ισχύ, καθώς και όλα τα βασικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονταν οι εν λόγω αποφάσεις.

(6) Στις 6 Μαρτίου 2014, η Ιρλανδία κατέθεσε πρόσθετες αποφάσεις επιμερισμού κερδών για εταιρείες των οποίων τα αιτήματα διεκπεραιώθηκαν από το «Τμήμα Μεγάλων Υποθέσεων» της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων. Η Ιρλανδία προσκόμισε τις αποφάσεις, αντίγραφο της αλληλογραφίας που απηύθυναν στις ιρλανδικές αρχές η εκάστοτε εταιρεία ή ο φοροτεχνικός σύμβουλός της για τη θεμελίωση του αιτήματος χορήγησης της απόφασης, καθώς και αντίγραφο της απάντησης της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων. Οι υποβληθείσες πληροφορίες αφορούσαν δέκα εταιρείες: την εταιρεία [Η], την εταιρεία [Θ], την εταιρεία [Γ2], την εταιρεία [Ι], την εταιρεία [ΙΑ], την εταιρεία [Δ], την εταιρεία [ΙΒ], την εταιρεία [ΙΓ], την εταιρεία [ΙΔ] και την εταιρεία [ΙΕ] ([3]). Η Ιρλανδία επισήμανε επίσης ότι οι πληροφορίες σχετικά με την εταιρεία [ΙΑ] είχαν συμπεριληφθεί σε προηγούμενη απάντηση.

(7) Με επιστολή της 7ης Μαρτίου 2014, η Επιτροπή ενημέρωσε την Ιρλανδία ότι ερευνούσε κατά πόσο οι φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων το 1991 και το 2007 υπέρ της ASI και της AOE συνιστούσαν νέα ενίσχυση και κάλεσε τις ιρλανδικές αρχές να υποβάλουν παρατηρήσεις σχετικά με τη συμβατότητα της εν λόγω ενίσχυσης. Επισημαίνοντας ότι η Επιτροπή είχε ήδη ζητήσει, με την επιστολή της 21ης Οκτωβρίου 2013, όλα τα βασικά στοιχεία που τεκμηρίωναν τις εν λόγω αποφάσεις, η Επιτροπή κάλεσε την Ιρλανδία να παράσχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις φορολογικές ρυθμίσεις που προβλέπονται στις εν λόγω αποφάσεις, καθώς και τις φορολογικές δηλώσεις των εταιρειών του Ομίλου Apple στην Ιρλανδία. Στις 25 Μαρτίου 2014, η Ιρλανδία υπέβαλε τις φορολογικές δηλώσεις της ASI και της AOE για τα έτη 2004 έως 2010.

(8) Με επιστολές της 1ης και της 28ης Μαΐου 2014, οι ιρλανδικές αρχές εξέφρασαν την ανησυχία ότι οι συζητήσεις μεταξύ της Επιτροπής και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (εφεξής: «ΟΟΣΑ») ενδέχεται να είχαν προκαλέσει διαρροή εμπιστευτικών στοιχείων φορολογουμένων. Με επιστολή της 6ης Ιουνίου 2014, η Επιτροπή έδωσε απάντηση όσον αφορά τις ανωτέρω ανησυχίες εξηγώντας ότι οι συζητήσεις μεταξύ της Επιτροπής και του ΟΟΣΑ ήταν γενικού περιεχομένου και ότι δεν είχαν κοινοποιηθεί στον ΟΟΣΑ εμπιστευτικά στοιχεία φορολογουμένων.

(9) Στις 11 Ιουνίου 2014, η Επιτροπή εξέδωσε, σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 2 της ΣΛΕΕ, την απόφασή της να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας σχετικά τις φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων το 1991 και το 2007 υπέρ της ASI και της AOE με το σκεπτικό ότι οι εν λόγω αποφάσεις μπορεί να συνιστούσαν κρατική ενίσχυση σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ (εφεξής: «απόφαση για κίνηση της διαδικασίας»).

(10) Με επιστολή της 5ης Σεπτεμβρίου 2014, η Ιρλανδία υπέβαλε τις παρατηρήσεις της σχετικά με την απόφαση για κίνηση της διαδικασίας.

(11) Στις 17 Οκτωβρίου 2014, η απόφαση για κίνηση της διαδικασίας δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα ([4]), στην οποία οι ενδιαφερόμενοι καλούντο να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους επί της έρευνας που είχε διενεργήσει η Επιτροπή. Η Επιτροπή έλαβε τις παρατηρήσεις της Apple με επιστολή της 17ης Νοεμβρίου 2014. Οι εν λόγω παρατηρήσεις συνοδεύονταν από ad hoc έκθεση σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών την οποία συνέταξε ο φοροτεχνικός σύμβουλός της [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] (εφεξής: «ad hoc έκθεση [του φοροτεχνικού συμβούλου της Apple]»). Παρατηρήσεις υπέβαλαν επίσης η Ibec ([5]) και η οργάνωση Oxfam, ενώ κοινή επιστολή απέστειλαν εμπορικοί φορείς ([6]).

(12) Στις 9 Ιανουαρίου 2015, πραγματοποιήθηκε συνάντηση των υπηρεσιών της Επιτροπής με εκπροσώπους της Apple, στη διάρκεια της οποίας η Apple εξήγησε στην Επιτροπή τη νέα εταιρική δομή της στην Ιρλανδία. Με ηλεκτρονικό μήνυμα της 19ης Ιανουαρίου 2015, η Apple υπέβαλε στην Επιτροπή σύνοψη των βασικών σημείων της […] αναδιάρθρωσης της Apple στην Ιρλανδία σε συνέχεια της συνάντησης της 9ης Ιανουαρίου 2015.

([3]) Επειδή ορισμένες από τις υποβληθείσες φορολογικές αποφάσεις αφορούσαν εταιρείες του ίδιου ομίλου, οι εννέα εταιρείες που απαριθμούνται στην αιτιολογική σκέψη 2 και οι δέκα εταιρείες που απαριθμούνται στην αιτιολογική σκέψη 6 ανήκουν σε 14 διαφορετικούς πολυεθνικούς ομίλους.

([4]) ΕΕ C 369 της 17.10.2014, σ. 22.

([5]) Ένωση επιχειρήσεων και εργοδοτών για οργανισμούς με έδρα την Ιρλανδία.

([6]) Οι εν λόγω εμπορικοί φορείς και υπογράφοντες της κοινής επιστολής είναι οι εξής: 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) Στις 30 Ιανουαρίου 2015 και στις 11 Μαρτίου 2015, η Ιρλανδία υπέβαλε τις παρατηρήσεις της επί των παρατηρήσεων των ενδιαφερόμενων τρίτων που υποβλήθηκαν στην Επιτροπή σε σχέση με την απόφαση για κίνηση της διαδικασίας.

(14) Με επιστολή της 4ης Φεβρουαρίου 2015, η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία να σχολιάσει τη νέα εταιρική δομή της Apple στην Ιρλανδία, και να καταθέσει το σύνολο της αλληλογραφίας μεταξύ της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και της Apple σχετικά με την εν λόγω νέα εταιρική δομή. Η Ιρλανδία ανταποκρίθηκε στο αίτημα αυτό με επιστολή της 25ης Φεβρουαρίου 2015 και κατέθεσε την αλληλογραφία που της ζητήθηκε καθώς και τις σημειώσεις από τηλεδιάσκεψη η οποία πραγματοποιήθηκε στις 11 Δεκεμβρίου 2014 μεταξύ της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και της Apple. Επιπροσθέτως, η Ιρλανδία ζήτησε από την Επιτροπή να διευκρινίσει περαιτέρω ορισμένες πτυχές της έρευνάς της σε σχέση με τις φορολογικές αποφάσεις του 1991 και του 2007 οι οποίες, κατά την άποψη της Ιρλανδίας, φαινόταν να βασίζονται σε παρανόηση από την πλευρά της Επιτροπής όσον αφορά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο.

(15) Με επιστολή της 5ης Μαρτίου 2015, η Επιτροπή κάλεσε την Ιρλανδία να παράσχει πληροφορίες σχετικά με τα έσοδα από τόκους που καταχωρίζονταν στους οικονομικούς λογαριασμούς της ASI και της AOE και με τον επιμερισμό αυτών των εσόδων εντός της ASI και της AOE. Επιπλέον, η Επιτροπή ζήτησε πληροφορίες σχετικά με τη διαχείριση των αδειών χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας που κατείχαν η ASI και η AOE για την προμήθεια, κατασκευή, πώληση και διανομή προϊόντων της Apple εκτός Αμερικής (εφεξής: «άδειες ΔΙ της Apple») και με το αν υπάλληλοι του ομίλου Apple συμμετείχαν σε αυτή τη διαχείριση. Η Ιρλανδία απάντησε με επιστολή της 15ης Απριλίου 2015, παρέχοντας όλες τις ζητούμενες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένου ενός παραρτήματος που είχε υποβάλει η Apple. Σε δεύτερη επιστολή με την ίδια ημερομηνία, η Ιρλανδία συμφώνησε για την πραγματοποίηση συνάντησης με την Επιτροπή.

(16) Στις 17 Απριλίου 2015, η Επιτροπή απηύθυνε επιστολή στην Ιρλανδία απαντώντας στο αίτημα που υπέβαλε η τελευταία στις 25 Φεβρουαρίου 2015 για διευκρίνιση ορισμένων πτυχών της έρευνάς της σε σχέση με τις αποφάσεις του 1991 και του 2007 (εφεξής: «επιστολή της 17ης Απριλίου 2015»). Η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία να διαβιβάσει αντίγραφο αυτής της επιστολής στην Apple.

(17) Στις 22 Απριλίου 2015, πραγματοποιήθηκε συνάντηση των υπηρεσιών της Επιτροπής με την Apple. Η Ιρλανδία ήταν παρούσα στη συνάντηση αυτή, η οποία επικεντρώθηκε στον επιμερισμό των κερδών εντός της ASI και της AOE.

(18) Με ηλεκτρονικό μήνυμα της 23ης Απριλίου 2015, η Επιτροπή κάλεσε την Apple να υποβάλει παρατηρήσεις επί της επιστολής της 17ης Απριλίου 2015. Επιπροσθέτως, η Επιτροπή ζήτησε από την Apple να καταθέσει τα πρακτικά των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου της ASI που αντιστοιχούσαν στην περίοδο για την οποία είχαν ήδη υποβληθεί τα πρακτικά των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου της AOE.

(19) Με επιστολές της 4ης Μαΐου 2015, η Ιρλανδία και η Apple απάντησαν στην επιστολή της 17ης Απριλίου 2015. Στις 7 Μαΐου 2015, η επιστολή της Apple διαβιβάστηκε στην Ιρλανδία για υποβολή παρατηρήσεων.

(20) Στις 7 Μαΐου 2015, πραγματοποιήθηκε συνάντηση των υπηρεσιών της Επιτροπής με την Ιρλανδία.

(21) Στις 20 Μαΐου 2015, η Ιρλανδία υπέβαλε παρατηρήσεις επί των παρατηρήσεων της Apple σε σχέση με την επιστολή της 17ης Απριλίου 2015.

(22) Στις 27 Μαΐου 2015, η Apple κατέθεσε όλα τα πρακτικά και τις αποφάσεις των διοικητικών συμβουλίων τόσο της ASI όσο και της AOE για τη ζητηθείσα περίοδο απαντώντας στο ηλεκτρονικό μήνυμα της 23ης Απριλίου 2015 της Επιτροπής.

(23) Με ηλεκτρονικό μήνυμα της 9ης Ιουλίου 2015, η Επιτροπή διαβίβασε το σχέδιο πρακτικών της συνάντησης της 7ης Μαΐου 2015 στην Ιρλανδία καλώντας τη να εγκρίνει ή να προτείνει αλλαγές στα εν λόγω πρακτικά.

(24) Στις 17 Ιουλίου 2015, η Ιρλανδία απάντησε στο ηλεκτρονικό μήνυμα της 9ης Ιουλίου 2015 της Επιτροπής, δηλώνοντας συγκεκριμένα ότι, κατά την άποψή της, το σχέδιο πρακτικών δεν αποτελούσε ακριβή ή ολοκληρωμένη καταγραφή της συνάντησης της 7ης Μαΐου 2015. Η Ιρλανδία υπέβαλε τις παρατηρήσεις της σε σχέση με τη συνάντηση και επανέλαβε τα επιχειρήματα που είχε διατυπώσει στην επιστολή της τής 4ης Μαΐου 2015. Επιπλέον, η Ιρλανδία επισύναψε γνωμοδότηση την οποία είχε συντάξει ο Εντιμότατος John D. Cooke (εφεξής: «γνωμοδότηση Cooke»). Με επιστολή της 28ης Ιουλίου 2015, η Επιτροπή απάντησε στην επιστολή της 17ης Ιουλίου 2015 της Ιρλανδίας.

(25) Με επιστολή της 14ης Αυγούστου 2015, η Ιρλανδία υπέβαλε τις παρατηρήσεις της επί των πρακτικών της συνάντησης της 7ης Μαΐου 2015.

(26) Με επιστολή της 7ης Σεπτεμβρίου 2015, η Apple υπέβαλε τις παρατηρήσεις της επί των πρακτικών της συνάντησης της 7ης Μαΐου 2015. Η Apple υπέβαλε επίσης γνωμοδότηση την οποία συνέταξε ο Καθηγητής [σύμβουλος της Apple] (εφεξής: «γνωμοδότηση [συμβούλου της Apple]»).

(27) Με επιστολή της 11ης Νοεμβρίου 2015, η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία να παράσχει περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με τις δραστηριότητες της ASI, της AOE και της Apple Distribution International (εφεξής: «ADI») προκειμένου να γίνουν καλύτερα κατανοητές οι λειτουργίες που ασκούν και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνουν οι εταιρικές έδρες της ASI και της AOE και τα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους.

(28) Μετά από ανταλλαγή επιστολών μεταξύ της Ιρλανδίας και της Επιτροπής στις 25 Νοεμβρίου 2015, στις 27 Νοεμβρίου 2015 και στις 2 Δεκεμβρίου 2015 σχετικά με το περιεχόμενο του αιτήματος για παροχή πληροφοριών και την προθεσμία απάντησης, η Ιρλανδία παρείχε μέρος των πληροφοριών που είχαν ζητηθεί με επιστολή της 8ης Δεκεμβρίου 2015. Στην επιστολή αυτή, η Ιρλανδία διευκρίνισε ότι οι πληροφορίες που έλειπαν θα υποβάλλονταν σε επόμενη χρονική στιγμή και ότι η Apple εργαζόταν για τη συγκέντρωση των πληροφοριών που είχαν ζητηθεί. Εξέφρασε επίσης ανησυχία για τον τρόπο με τον οποίο είχε διεξαχθεί η έρευνα.

(29) Στις 21 Ιανουαρίου 2016, πραγματοποιήθηκε συνάντηση του Διευθύνοντος Συμβούλου της Apple Inc. (εφεξής: «ΔΣ της Apple») κ. Cook, με την Επίτροπο Ανταγωνισμού κ. Vestager, στην οποία παρέστη και εκπρόσωπος της Ιρλανδίας. Με επιστολή της 25ης Ιανουαρίου 2016, ο ΔΣ της Apple παρέσχε περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με τα επιχειρήματα που διατύπωσε η Apple κατά τη συνάντηση της 21ης Ιανουαρίου 2016. Η Επίτροπος Ανταγωνισμού απάντησε στην ανωτέρω επιστολή με επιστολή της 29ης Φεβρουαρίου 2016.

(30) Με επιστολή της 29ης Ιανουαρίου 2016, η Ιρλανδία υπέβαλε πρόσθετες πληροφορίες σε συνέχεια του αιτήματος της Επιτροπής της 11ης Νοεμβρίου 2015.

(31) Με επιστολή της 17ης Φεβρουαρίου 2016, η Ιρλανδία εξέφρασε για άλλη μια φορά ανησυχία για τον τρόπο με τον οποίο είχε διεξαχθεί η έρευνα, υποστηρίζοντας ότι, κατά την άποψή της, η Επιτροπή είχε καταπατήσει τους κανόνες σχετικά με την αμεροληψία της διαδικασίας και τα δικαιώματα υπεράσπισης.

(32) Με επιστολή της 18ης Φεβρουαρίου 2016, η Apple υπέβαλε πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τα επιχειρήματα που είχε διατυπώσει στη συνάντηση της 21ης Ιανουαρίου 2016. Η Apple κατέθεσε επίσης επικαιροποίηση της ad hoc έκθεσης του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] την οποία είχε υποβάλει στις 17 Νοεμβρίου 2014 στο πλαίσιο των παρατηρήσεών της επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας (εφεξής: «δεύτερη ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple]»). Στην επιστολή αυτή, η Apple δήλωνε ότι αντιλαμβανόταν πως η απόφαση για κίνηση της διαδικασίας αμφισβητούσε τον επιμερισμό κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE.

(33) Με επιστολή της 18ης Φεβρουαρίου 2016, η Ιρλανδία υπέβαλε με δική της πρωτοβουλία ad hoc έκθεση επιμερισμού κερδών που είχε συνταχθεί από την Pricewaterhouse Cooper (εφεξής: «ad hoc έκθεση της PwC») η οποία, κατά την Ιρλανδία, τεκμηρίωνε την άποψή της ότι ο επιμερισμός των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE με βάση τις μεθόδους που ενέκρινε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στις φορολογικές αποφάσεις του 1991 και του 2007 ήταν σύμφωνος με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(34) Με επιστολή της 8ης Μαρτίου 2016, η Επιτροπή […] ζήτησε κάποιες πρόσθετες […] πληροφορίες […]. Η Επιτροπή αναφέρθηκε επίσης στις ανησυχίες που εξέφρασε η Ιρλανδία στις 17 Φεβρουαρίου 2016 σχετικά με το πεδίο της έρευνας, εξηγώντας ότι αντικείμενο της έρευνας ήταν κατά πόσο ο επιμερισμός κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE βάσει των φορολογικών αποφάσεων του 1991 και του 2007 συνιστούσε κρατική ενίσχυση.

(35) Στις 14 Μαρτίου 2016, η Apple […] έστειλε νέα επιστολή στην οποία εξέφραζε […] ανησυχία σχετικά με το αμερόληπτο της διαδικασίας. Η Επιτροπή απάντησε στην εν λόγω επιστολή στις 20 Απριλίου 2016 και διαβίβασε αντίγραφο της επιστολής της στην Ιρλανδία. Απαντώντας στην επιστολή της Επιτροπής της 20ής Απριλίου 2016, η Apple απηύθυνε επιστολή στην Επιτροπή στις 6 Μαΐου 2016. Η Επιτροπή απάντησε στην επιστολή της 6ης Μαΐου 2016 στις 22 Ιουλίου 2016 και διαβίβασε αντίγραφο της επιστολής της στην Ιρλανδία. Απαντώντας στην επιστολή της Επιτροπής της 22ας Ιουλίου 2016, η Apple απηύθυνε επιστολή στην Επιτροπή στις 24 Αυγούστου 2016 εκφράζοντας τις ανησυχίες της Apple σχετικά με το αμερόληπτο της διαδικασίας.

(36) Στις 23 Μαρτίου 2016, η Ιρλανδία απηύθυνε δύο επιστολές στην Επιτροπή. Με την πρώτη επιστολή, η Ιρλανδία υπέβαλε μέρος των πληροφοριών που είχε ζητήσει η Επιτροπή στην επιστολή της 8ης Μαρτίου 2016 και διαβεβαίωνε ότι θα προσκόμιζε τις υπόλοιπες πληροφορίες στις 22 Απριλίου 2016. Με τη δεύτερη επιστολή, η Ιρλανδία εξέφραζε και πάλι ανησυχία σχετικά με το αμερόληπτο της διαδικασίας.

(37) Με επιστολή της 22ας Απριλίου 2016, η Ιρλανδία κατέθεσε επιστολή της Apple με ημερομηνία 22 Απριλίου 2016 διά της οποίας η Ιρλανδία παρέσχε στην Επιτροπή τις πληροφορίες που η τελευταία είχε ζητήσει με αίτημά της στις 11 Νοεμβρίου 2015 και […] στις 8 Μαρτίου 2016.

(38) Στις 24 Μαΐου 2016, η Ιρλανδία υπέβαλε πρόσθετες πληροφορίες ως συμπλήρωμα της επιστολής της 22ας Απριλίου 2016. Επρόκειτο για πρακτικά συνεδριάσεων των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της AOE τα οποία δεν είχαν κατατεθεί έως τότε.

2. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

(39) Η παρούσα απόφαση αφορά δύο φορολογικές αποφάσεις οι οποίες εκδόθηκαν από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στις 29 Ιανουαρίου 1991 και στις 23 Μαΐου 2007 υπέρ της ASI και της AOE (εφεξής: «επίμαχες φορολογικές αποφάσεις»). Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εγκρίνουν μεθόδους για τον επιμερισμό των κερδών από την ASI και την AOE στα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις επιτρέπουν στην ASI και στην AOE να καθορίζουν τον φόρο εταιρειών που οφείλουν να καταβάλλουν ετησίως στην Ιρλανδία εφαρμόζοντας τις μεθόδους επιμερισμού κέρδους που εγκρίνονται από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις. Η απόφαση του 1991 εφαρμοζόταν έως το 2007 οπότε και αντικαταστάθηκε από την απόφαση του 2007. Η απόφαση του 2007 ίσχυσε έως την εφαρμογή της νέας εταιρικής δομής της Apple στην Ιρλανδία. Σύμφωνα με τις πληροφορίες που υπέβαλε η Apple, το τελευταίο οικονομικό έτος εφαρμογής της απόφασης του 2007 ήταν το 2014, το οποίο έληξε στις 27 Σεπτεμβρίου 2014.

2.1. *ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ*

2.1.1. Ο ΌΜΙΛΟΣ APPLE

(40) Ο Όμιλος Apple περιλαμβάνει την Apple Inc. και όλες τις εταιρείες που ελέγχονται από την Apple Inc. (εφεξής συλλογικά καλούμενες: «Apple»). Η Apple έχει την έδρα της στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής (εφεξής: «ΗΠΑ»).

(41) Η Apple σχεδιάζει, κατασκευάζει και διαθέτει στην αγορά φορητές συσκευές επικοινωνίας και μέσων, προσωπικούς υπολογιστές και φορητές συσκευές αναπαραγωγής ψηφιακής μουσικής. Παρέχει προς πώληση σχετικές εφαρμογές λογισμικού, υπηρεσίες, περιφερειακά, λύσεις δικτύωσης καθώς και ψηφιακό περιεχόμενο και εφαρμογές τρίτων. Η Apple πωλεί τα προϊόντα της σε όλο τον κόσμο μέσω των καταστημάτων λιανικής πώλησης, των ηλεκτρονικών καταστημάτων και του δυναμικού απευθείας πωλήσεων που διαθέτει, καθώς και μέσω τρίτων φορέων κυψελοειδούς δικτύου, εμπόρων χονδρικής πώλησης, εμπόρων λιανικής πώλησης και μεταπωλητών προστιθέμενης αξίας. Επιπροσθέτως, η Apple πωλεί διάφορα προϊόντα τρίτων τα οποία είναι συμβατά με τα προϊόντα της όπως λογισμικό εφαρμογών και διάφορα εξαρτήματα και περιφερειακά μέσω των ηλεκτρονικών καταστημάτων και των καταστημάτων λιανικής πώλησης της Apple.

(42) Η Apple διαθέτει τα προϊόντα της σε καταναλωτές, επιχειρήσεις και κράτη σε όλο τον κόσμο. Η Apple διαχειρίζεται τις δραστηριότητές της κυρίως σε γεωγραφική βάση. Οι γεωγραφικοί τομείς υποβολής πληροφοριών είναι η Βόρεια και Νότια Αμερική, η Ευρώπη ([7]), η Ιαπωνία, η Ευρύτερη Κίνα και το Υπόλοιπο Ασίας και Ειρηνικού.

(43) Το 2015, οι καθαρές πωλήσεις της Apple ανήλθαν παγκοσμίως σε 233,7 δισεκατ. USD και το καθαρό κέρδος σε 53,4 δισεκατ. USD ([8]). Στις 26 Σεπτεμβρίου 2015, η Apple είχε στην κατοχή της 186,9 δισεκατ. USD σε ταμειακά διαθέσιμα, ισοδύναμα διαθεσίμων και διαπραγματεύσιμους τίτλους μέσω αλλοδαπών θυγατρικών ([9]). Το ποσό αυτό αντιστοιχεί κατά βάση σε κέρδη αλλοδαπής προέλευσης τα οποία δεν υπόκεινται σε φορολογία ([10]).

(44) Η παγκόσμια επιχειρηματική δραστηριότητα της Apple είναι διαρθρωμένη με άξονα βασικούς λειτουργικούς τομείς τους οποίους διαχειρίζονται και διευθύνουν σε κεντρικό επίπεδο από τις ΗΠΑ τα ανώτατα στελέχη που εδρεύουν στο Cupertino των ΗΠΑ. Οι βασικοί λειτουργικοί τομείς του ομίλου Apple είναι οι εξής: έρευνα και ανάπτυξη (εφεξής «Ε & Α»), μάρκετινγκ, εμπορικές δραστηριότητες (Operations), πωλήσεις, και γενική λειτουργία και διοίκηση.

2.1.2. Η ΔΟΜΗ ΤΗΣ APPLE ΣΤΗΝ ΙΡΛΑΝΔΙΑ

(45) Ο Όμιλος Apple περιλαμβάνει εταιρείες που συστάθηκαν στην Ιρλανδία. Όσον αφορά τις εταιρείες του ομίλου Apple που συστάθηκαν στην Ιρλανδία, γίνεται διάκριση μεταξύ των εταιρειών οι οποίες συστάθηκαν στην Ιρλανδία και είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία όπως η ADI, η Apple Operations και η Apple Sales Ireland, και των εταιρειών οι οποίες συστάθηκαν μεν στην Ιρλανδία αλλά δεν είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία όπως η AOI, η ASI και η AOE.

([7]) Ο τομέας της Ευρώπης περιλαμβάνει τις ευρωπαϊκές χώρες, καθώς και τη Μέση Ανατολή, την Ινδία και την Αφρική, εφεξής συλλογικά καλούμενες: «περιφέρεια ΕΜΑΙΑ».

([8]) Λήξη λογιστικής χρήσης και οικονομικού έτους: 26 Σεπτεμβρίου 2015. Το οικονομικό έτος της Apple είναι η περίοδος των 52 ή 53 εβδομάδων που ολοκληρώνεται το τελευταίο Σάββατο του Σεπτεμβρίου.

([9]) Οι δημόσιοι οικονομικοί λογαριασμοί της Apple Inc. δεν προσδιορίζουν ποιες θυγατρικές έχουν στην κατοχή τους αυτά τα ταμειακά διαθέσιμα, ισοδύναμα διαθεσίμων και διαπραγματεύσιμους τίτλους.

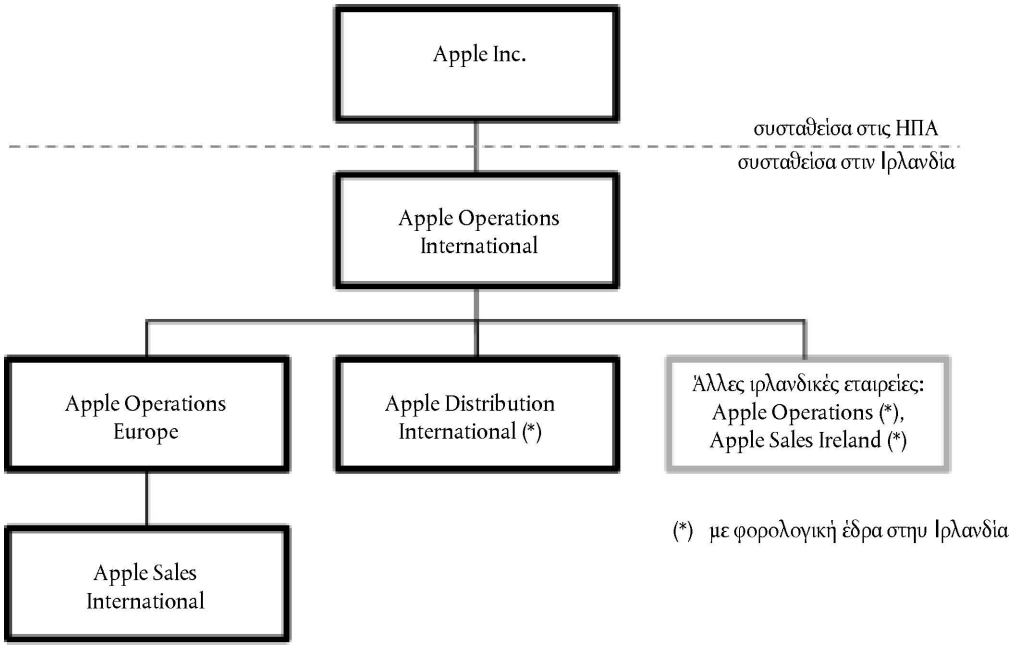
([10]) Βλέπε σημείωση 5 στην ετήσια έκθεση 2015 της Apple (διαδικασία δημόσιας κατάθεσης K-10 της αμερικανικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς [K-10 Securities and Exchange Commission public filing]), σύμφωνα με την οποία «*Ουσιαστικά όλα τα μη διανεμόμενα διεθνή κέρδη της [Apple] τα οποία προορίζονται για μη χρονικά προσδιορισμένη επανεπένδυση σε δραστηριότητες εκτός των ΗΠΑ προήλθαν από θυγατρικές εγκατεστημένες στην Ιρλανδία.*». Η Apple συμπεριέλαβε ειδική πρόβλεψη στους λογαριασμούς της για πιθανή μελλοντική φορολόγηση μέρους αυτών των κερδών.

(46) Από τις εταιρείες του Ομίλου Apple που συστάθηκαν και είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία με υπαλλήλους στην Ιρλανδία, η ADI έχει συνάψει σύμβαση με την ASI για τη διανομή των προϊόντων της Apple εκτός Αμερικής, η Apple Operations προβαίνει σε αγορές εργαλειακού εξοπλισμού που προορίζεται για χρήση από κατασκευαστές και εξασφαλίζει εξαρτήματα από προμηθευτές για πώληση σε κατασκευαστές και η Apple Sales Ireland υποστηρίζει τα προγράμματα πωλήσεων της Apple τοπικά στην Ιρλανδία.

(47) Από τις εταιρείες του Ομίλου Apple που συστάθηκαν στην Ιρλανδία, αλλά δεν είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία, η ASI είναι μια εξολοκλήρου ελεγχόμενη θυγατρική της AOE, που με τη σειρά της είναι μια εξολοκλήρου ελεγχόμενη θυγατρική της AOI, η οποία ανήκει τελικώς εξολοκλήρου στην Apple Inc., ανώνυμη εταιρεία με έδρα τις ΗΠΑ ([11]). Η AOE και η ASI λειτουργούν στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστημάτων. Το διάγραμμα 1 απεικονίζει αυτή την εταιρική δομή.

Διάγραμμα 1

Η εταιρική δομή της Apple στην Ιρλανδία



2.1.3. Η ΑΠΟΥΣΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΤΗΣ ASI ΚΑΙ ΤΗΣ AOE

(48) Μια εταιρεία που έχει συσταθεί βάσει του ιρλανδικού δικαίου ή που διοικείται ή ελέγχεται κεντρικά στην Ιρλανδία, ή και τα δύο, θεωρείται κατά κανόνα ότι έχει φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και είναι, συνεπώς, υποκείμενη σε εταιρικό φόρο για τα κέρδη της παγκοσμίως. Αυτό σημαίνει ότι οι εταιρείες που συστήνονται στην Ιρλανδία είναι, καταρχήν, υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία, ακόμη και αν η διοίκηση και ο έλεγχός τους ασκούνται εκτός της Ιρλανδίας.

(49) Ωστόσο, πριν από την τροποποίησή της από τον Νόμο περί του Προϋπολογισμού (Finance Act) του 2013 και τον Νόμο περί του Προϋπολογισμού του 2014, το άρθρο 23Α του Ενοποιημένου Νόμου περί Φορολογίας του 1997 (εφεξής: «ΕΝΦ 97») προέβλεπε δύο εξαιρέσεις σε αυτόν τον κανόνα, οι οποίες επέτρεπαν σε εταιρείες που είχαν συσταθεί στην Ιρλανδία να θεωρούνται αλλοδαπές εταιρείες. Βάσει του άρθρου 23Α του ΕΝΦ 97, μια εταιρεία δεν θεωρείτο ημεδαπή (i) εάν θεωρείτο ότι είχε φορολογική κατοικία σε άλλη χώρα στο πλαίσιο της εφαρμογής σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας (η λεγόμενη εξαίρεση λόγω σύμβασης) ή (ii) εάν ήταν εισηγμένη σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο ή τελικώς ελεγχόμενη από πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο σε κράτος μέλος ή σε χώρα στην οποία εφαρμόζεται φορολογική σύμβαση (η λεγόμενη εξαίρεση των συναφών εταιρειών), και οι εν λόγω συναφείς εταιρείες ή οι θυγατρικές τους

([11]) Το 2006, η Apple σύστησε την Baldwin Holdings Unlimited (εφεξής: «Baldwin»), εταιρεία με έδρα τις βρετανικές Παρθένες Νήσους (British Virgin Islands). Η Baldwin Holdings Unlimited κατέχει μία μετοχή ως ονομαστικός μέτοχος στις εταιρείες AOI, ASI, AOE και ADI. Κατά την Apple, η Baldwin συστάθηκε έτσι ώστε να κατέχει μία και μόνη μετοχή των ιρλανδικών θυγατρικών επειδή η ιρλανδική νομοθεσία όριζε ότι μια ομόρρυθμη εταιρεία πρέπει να έχει τουλάχιστον δύο μετόχους. Κατά την Apple, η Baldwin συστάθηκε με έδρα τις βρετανικές Παρθένες Νήσους επειδή μια ομόρρυθμη εταιρεία με μέτοχο ο οποίος είναι ομόρρυθμη εταιρεία υπαγόμενη στο δίκαιο κράτους μέλους εκτός της ΕΕ δεν είναι υποχρεωμένη να δημοσιοποιεί τις οικονομικές καταστάσεις της.

ασκούσαν εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία (η λεγόμενη εξαίρεση λόγω εμπορικής δραστηριότητας) ([12]). Η δεύτερη από τις ανωτέρω εξαιρέσεις σήμαινε ότι συναφείς εταιρείες οι οποίες είχαν συσταθεί στην Ιρλανδία και δραστηριοποιούνταν εμπορικά στην Ιρλανδία και οι οποίες διοικούνταν ή ελέγχονταν σε κεντρικό επίπεδο εκτός της Ιρλανδίας δεν θεωρούνταν ημεδαπές στην Ιρλανδία. Ωστόσο, δεν υπήρχε απαίτηση οι εταιρείες να έχουν φορολογική κατοικία σε άλλη περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας.

(50) Αμφότερες η ASI και η AOE συστάθηκαν στην Ιρλανδία. Όσο εφαρμοζόταν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, η ASI και η AOE θεωρούνταν «συναφείς εταιρείες» για τους σκοπούς του άρθρου 23Α του ΕΝΦ 97, καθώς οι δύο εταιρείες ελέγχονταν τελικώς από εταιρεία με φορολογική κατοικία σε χώρα στην οποία εφαρμόζεται φορολογική σύμβαση, συγκεκριμένα από την Apple Inc., η οποία έχει φορολογική κατοικία στις ΗΠΑ ([13]), και, επειδή η ASI και η AOE ασκούσαν εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία μέσω των αντίστοιχων υποκαταστημάτων τους ενώ διοικούνταν και ελέγχονταν εκτός της Ιρλανδίας, οι εταιρείες θεωρούνταν αλλοδαπές εταιρείες στην Ιρλανδία δυνάμει της εξαίρεσης λόγω εμπορικής δραστηριότητας του άρθρου 23Α του ΕΝΦ 97.

(51) Η ASI και η AOE δεν είχαν φορολογητέα παρουσία σε καμία άλλη περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας εκτός της Ιρλανδίας κατά τη διάρκεια ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων ([14]). Πράγματι, η κάθε εταιρεία λειτουργούσε μέσω ενός μοναδικού υποκαταστήματος στην Ιρλανδία και, το σημαντικότερο, οι εταιρείες δεν είχαν φορολογητέα παρουσία στις ΗΠΑ ([15]), τη χώρα στην οποία η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 23Α του ΕΝΦ 97, θεωρούσε ότι ασκούνταν η διοίκηση και ο έλεγχος των δύο εταιρειών ([16]). Όσον αφορά την εταιρική έδρα της ASI και της AOE, η εν λόγω έδρα δεν υφίσταται σε φυσικό επίπεδο, δεν διαθέτει υπαλλήλους και δεν υπάγεται σε καμία περιοχή δικαιοδοσίας.

(52) Εν ολίγοις, η ASI και η AOE συστάθηκαν μεν στην Ιρλανδία, αλλά δεν είχαν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία κατά τη διάρκεια εφαρμογής των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων. Επίσης, οι δύο εταιρείες δεν είχαν φορολογική κατοικία σε άλλη περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου, καθώς οι δραστηριότητές τους σε άλλες περιοχές δικαιοδοσίας και ιδίως οι δραστηριότητες των εταιρικών εδρών τους, οι οποίες δεν υφίσταντο σε φυσικό επίπεδο ούτε απασχολούσαν υπαλλήλους, δεν συνεπάγονταν φορολογητέα παρουσία στις ΗΠΑ ή σε άλλη περιοχή δικαιοδοσίας βάσει των ισχυόντων φορολογικών κανόνων. Συνεπώς, κατά το διάστημα εφαρμογής των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, ο χαρακτηρισμός «χωρίς εθνικότητα» είναι αυτός που θα περιέγραφε καλύτερα την ASI και την AOE σε φορολογικό επίπεδο.

2.1.4. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΩΝ ΙΡΛΑΝΔΙΚΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ASI ΚΑΙ ΤΗΣ AOE ΟΠΩΣ ΤΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΑΝ Η ΙΡΛΑΝΔΙΑ ΚΑΙ Η APPLE

(53) Η Ιρλανδία και η Apple περιέγραψαν τις λειτουργίες που ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE ([17]), χρησιμοποιώντας τες ως βάση για την παρουσίαση και τεκμηρίωση των εκτιμώμενων φορολογητέων κερδών των εν λόγω εταιρειών από την Apple ενόψει της επιβολής φόρου εταιρειών στην Ιρλανδία. Οι περιγραφές αυτές παρατίθενται στις αιτιολογικές σκέψεις 54 έως 57.

([12]) Το άρθρο 23Α του ΕΝΦ 97 προέβλεπε παλαιότερα στην παράγραφο 2: «Με την επιφύλαξη των παραγράφων (3) και (4), μια εταιρεία που συστάθηκε στη Χώρα θεωρείται, για τους σκοπούς των Φορολογικών Νόμων και των Νόμων περί Κεφαλαιακών Κερδών, ως ημεδαπή στη Χώρα.» Η παράγραφος (3) όριζε: «Η παράγραφος (2) δεν εφαρμόζεται σε εταιρείες συσταθείσες στη χώρα εάν η εταιρεία είναι συναφής εταιρεία και (α) ασκεί εμπορική δραστηριότητα στη χώρα, ή (β) συνδέεται με εταιρεία η οποία ασκεί εμπορική δραστηριότητα στη χώρα.» Το άρθρο 23Α αναθεωρήθηκε από τον Νόμο περί του Προϋπολογισμού του 2013. Με βάση τη νέα διατύπωση, δεν είναι πλέον δυνατό για μια εταιρεία συσταθείσα στην Ιρλανδία να μην έχει φορολογική κατοικία καθώς μια εταιρεία που συστήνεται στην Ιρλανδία θα θεωρείται ημεδαπή εάν η εταιρεία δεν έχει φορολογική κατοικία σε καμία άλλη περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας. Το άρθρο 23Α με τη νέα της διατύπωση εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2015. Ο Νόμος περί του Προϋπολογισμού του 2014 εισήγαγε μία ακόμη τροποποίηση του άρθρου 23Α, βάσει του οποίου όλες οι εταιρείες που συστήνονται στην Ιρλανδία θα θεωρούνται ημεδαπές στην Ιρλανδία, εκτός εάν μια εταιρεία έχει φορολογική κατοικία σε άλλη περιοχή δικαιοδοσίας στο πλαίσιο της εφαρμογής σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας. Ο κανόνας αυτός εφαρμόζεται επίσης από την 1η Ιανουαρίου 2015. Ωστόσο, για τις εταιρείες που συστάθηκαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2015, προβλέπεται μεταβατική περίοδος έως τις 31 Δεκεμβρίου 2020.

([13]) Σύμφωνα με την Apple, και όπως δέχεται και η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων, η κεντρική διοίκηση και έλεγχος αμφότερων των εταιρειών ασκούνται εκτός της Ιρλανδίας

([14]) Με την εξαίρεση του υποκαταστήματος της Σινγκαπούρης της AOE, βλέπε αιτιολογική σκέψη 111.

([15]) Στο πλαίσιο των ακροάσεων στην αμερικανική Γερουσία, η Apple δήλωσε ότι η ASI δεν διαθέτει φορολογική κατοικία ούτε στην Ιρλανδία ούτε στις ΗΠΑ, πρβλ. Τεκμήρια της ακρόασης με θέμα την Υπεράκτια Μετατόπιση Κερδών και τον Φορολογικό Κώδικα Μέρος 2 (Apple Inc.) [Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)] της Μόνιμης Υποεπιτροπής Ερευνών [Permanent Subcommittee on Investigations] της αμερικανικής Γερουσίας, 21 Μαΐου 2013, σ. 24.

([16]) Η Ιρλανδία υποστήριξε, στο σημείο 12 των παρατηρήσεών της επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, ότι «όλες οι στρατηγικές επιχειρηματικές αποφάσεις σε σχέση με την AOE και την ASI λαμβάνονταν εκτός της Ιρλανδίας και […] οι δύο εταιρείες διοικούνταν και ελέγχονταν λειτουργικά στις ΗΠΑ». Πρβλ. επίσης τη γνωμοδότηση Cooke η οποία αναφέρει: «Είναι κατά την άποψή μου αδιαμφισβήτητο, με βάση την περιγραφή που μου έγινε των δραστηριοτήτων τους στην Ιρλανδία, ότι στις περιπτώσεις της ASI και της AOE η κεντρική διοίκηση και έλεγχος ασκούνται στις Ηνωμένες Πολιτείες από τους διευθυντές του μητρικού ομίλου οι οποίοι λαμβάνουν μόνοι όλες τις στρατηγικές αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο άσκησης των δραστηριοτήτων στην Ιρλανδία: επί παραδείγματι, ποιες συμβάσεις θα συναφθούν, με ποιον και υπό ποιους όρους.»

([17]) Κατά την Apple, «τα παραγόμενα στην Ιρλανδία κέρδη ενός υποκαταστήματος καθορίζονται με βάση τις δραστηριότητες που ασκούνται από το συγκεκριμένο υποκατάστημα». Επιστολή της Apple της 4ης Μαΐου 2015, σ. 5.

(54) Όσον αφορά την ASI, το ιρλανδικό υποκατάστημά της είναι κυρίως υπεύθυνο για την άσκηση δραστηριοτήτων προμήθειας, πωλήσεων και διανομής που σχετίζονται με την πώληση προϊόντων της Apple σε σχετιζόμενα μέρη ([18]) και σε τρίτους πελάτες στις περιφέρειες EMAIA και Ασίας-Ειρηνικού ([19]). Στις βασικές λειτουργίες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI περιλαμβάνονται τα εξής: προμήθεια τελικών προϊόντων της Apple από τρίτους και σχετιζόμενους κατασκευαστές ([20])· δραστηριότητες διανομής οι οποίες συνδέονται με την πώληση προϊόντων σε σχετιζόμενα μέρη στις περιφέρειες EMAIA και Ασίας-Ειρηνικού ([21])· δραστηριότητες υποστήριξης πωλήσεων και διανομής σε σχέση με την πώληση προϊόντων σε τρίτους πελάτες στην περιφέρεια EMAIA ([22])· δραστηριότητες των ομάδων πώλησης και διανομής ([23]), ηλεκτρονικές πωλήσεις ([24])· δραστηριότητες εφοδιαστικής ([25])· και λειτουργία της AppleCare, της υπηρεσίας υποστήριξης πελατών μετά την πώληση, η οποία είναι υπεύθυνη για τις εγγυήσεις και τη διαχείριση των προγραμμάτων επισκευής και του δικτύου επισκευής συμπεριλαμβανομένης της τηλεφωνικής υποστήριξης.

(55) Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI εκτελεί επίσης τις εντολές αγοράς που υποβάλλονται από τις τοπικές ανά χώρα επιχειρήσεις διανομής στην περιφέρεια Ασίας-Ειρηνικού. Πολλές δραστηριότητες που συνδέονται με τη διανομή στη συγκεκριμένη περιφέρεια εκτελούνται από σχετιζόμενα μέρη (π.χ. η υποστήριξη εφοδιαστικής) στο πλαίσιο συμβάσεων παροχής υπηρεσιών με το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI. Επιπλέον, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είναι υπεύθυνο για την παρακολούθηση της καθημερινής διαχείρισης των κινδύνων διανομής, και ειδικά των κινδύνων που σχετίζονται με τα αποθέματα, τις εγγυήσεις και το όριο πίστωσης. Από την 1η Ιανουαρίου 2012, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είναι επίσης υπεύθυνο για τις λειτουργίες τοπικοποίησης προϊόντων, τις οποίες ασκούσε έως τότε το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE.

(56) Όσον αφορά την AOE, το ιρλανδικό υποκατάστημά της είναι υπεύθυνο για την κατασκευή και συναρμολόγηση ενός εξειδικευμένου φάσματος προϊόντων ηλεκτρονικών υπολογιστών στις εγκαταστάσεις του στην Ιρλανδία, όπως οι επιτραπέζιοι υπολογιστές iMac, οι φορητοί υπολογιστές MacBook και άλλα παρελκόμενα ηλεκτρονικών υπολογιστών, στο σύνολό τους προοριζόμενα για την περιφέρεια EMAIA ([26]). Το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE προμηθεύει όλα τα τελικά προϊόντα του σε σχετιζόμενα μέρη. Οι κύριες δραστηριότητες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE συνίστανται στη διαρκή εκτέλεση των διαδικασιών που απαιτούνται για την κατασκευή προϊόντων, τον σχεδιασμό διεργασιών και τη ρύθμιση νέων προϊόντων. Στις βασικές λειτουργίες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE περιλαμβάνονται τα εξής: προγραμματισμός και χρονοδιάγραμμα παραγωγής ([27])· μηχανική διεργασιών ([28])· παραγωγή και εργασίες ([29])· διασφάλιση και έλεγχος ποιότητας ([30])· και εργασίες επισκευής ([31]).

([18]) Τα σχετιζόμενα μέρη ορίζονται για λογιστικούς σκοπούς ως οντότητες οι οποίες υπάγονται τελικώς στον έλεγχο του ίδιου προσώπου η οντότητας, ή στις οποίες το ίδιο αυτό πρόσωπο ή οντότητα ασκεί σημαντική επιρροή, βλέπε IAS 24.

([19]) Το ακρωνύμιο EMAIA σημαίνει Ευρώπη, Μέση Ανατολή, Ινδία και Αφρική. Το ακρωνύμιο APAC σημαίνει Ασία-Ειρηνικός.

([20]) Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI αγοράζει προϊόντα της Apple από προκαθορισμένους κατασκευαστές […]. Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI εκτιμά την αναμενόμενη πρόβλεψη ζήτησης συγκεντρώνοντας και αναλύοντας τα περιφερειακά στοιχεία και διοχετεύοντας τα ευρήματα στη διαδικασία πρόβλεψης ζήτησης όσον αφορά τις πωλήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο η οποία διενεργείται στις ΗΠΑ.

([21]) Τα εν λόγω σχετιζόμενα μέρη μπορεί να είναι τοπικοί ανά χώρα διανομείς ή τοπικά ανά χώρα καταστήματα λιανικής πώλησης. Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI εκτελεί τις εντολές αγοράς που υποβάλλονται από τα εν λόγω σχετιζόμενα μέρη και οργανώνει τις δραστηριότητες διανομής για την εξαγωγή ή την παράδοση των προϊόντων στα αντίστοιχα μέρη.

([22]) Οι τέσσερις βασικοί δίαυλοι διάθεσης στην αγορά μέσω τρίτων είναι οι εξής: το εμπορικό δίκτυο διάθεσης, το δίκτυο λιανικής πώλησης, ο εκπαιδευτικός τομέας και η διάθεση μέσω τηλεφώνου (συλλογικά καλούμενοι πελάτες δικτύων διάθεσης). Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI συνάπτει συμβάσεις με άλλα σχετιζόμενα μέρη για υπηρεσίες υποστήριξης πωλήσεων, μάρκετινγκ και άλλες υπηρεσίες υποστήριξης σε σχέση με τους πελάτες δικτύων διάθεσης στις τοπικές αγορές της περιφέρειας EMAIA. Με τα στοιχεία και τις υπηρεσίες υποστήριξης που παρέχουν οι εταιρείες της Apple στην τοπική αγορά, η ASI συνάπτει συμβάσεις με τους πελάτες δικτύων διάθεσης και παραλαμβάνει και εκτελεί εντολές πωλήσεων έχοντας αξιολογήσει παράγοντες όπως η διαθεσιμότητα αποθεμάτων, η ζήτηση όσον αφορά τις πωλήσεις σε όλες τις χώρες, και ο πιστωτικός κίνδυνος με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές της Apple σε παγκόσμιο επίπεδο.

([23]) Στις δραστηριότητες πωλήσεων τόσο σε σχετιζόμενα μέρη όσο και σε τρίτους συγκαταλέγονται η διαχείριση της διαδικασίας εκτέλεσης των παραγγελιών των πελατών με στόχο τη βελτιστοποίηση της αποδοτικότητας στις δραστηριότητες διανομής του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI, η κατανομή των προϊόντων και η διαχείριση παραγγελιών, η εκτέλεση των πωλήσεων και η διαχείριση βασικών λογαριασμών τρίτων πελατών για τη συζήτηση των απαιτήσεων σε σχέση με τις παραγγελίες.

([24]) Οι ομάδες πώλησης και διανομής είναι επίσης υπεύθυνες για τις άμεσες πωλήσεις από τα ηλεκτρονικά καταστήματα και μέσω των ηλεκτρονικών καταστημάτων. Στις δραστηριότητες των ομάδων πώλησης και διανομής σε σχέση με τα ηλεκτρονικά καταστήματα συγκαταλέγονται η διευκόλυνση της διαδικασίας πωλήσεων και παραγγελιών για τους καταναλωτές, τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις και τους πελάτες του τομέα της εκπαίδευσης.

([25]) Εδώ περιλαμβάνεται η μεταφορά προϊόντων κυρίως από τρίτους κατασκευαστές στην Κίνα στις αγορές προορισμού ανά την περιφέρεια EMAIA. Στις δραστηριότητες της εφοδιαστικής λειτουργίας συγκαταλέγονται η διαχείριση των εξερχόμενων φορτίων προϊόντων της Apple προς τους πελάτες δικτύων διάθεσης, τους πελάτες των ηλεκτρονικών καταστημάτων και τα σχετιζόμενα μέρη. Ορισμένες δραστηριότητες εφοδιαστικής εκτελούνται από σχετιζόμενα μέρη στο πλαίσιο συμβάσεων παροχής υπηρεσιών με το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI.

([26]) Σύμφωνα με την ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple], τα προϊόντα που κατασκευάζονται από το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE δεν αντιπροσωπεύουν παρά μικρό ποσοστό του συνολικού όγκου πωλήσεων της Apple στην περιφέρεια EMAIA.

([27]) Η λειτουργία αυτή μεριμνά για τις δραστηριότητες που σχετίζονται με το εργατικό δυναμικό και τις ροές διεργασιών στην κατασκευή με στόχο την εξασφάλιση κανονικής και αποδοτικής χρήσης των πόρων και του αναμενόμενου επιπέδου παραγωγής.

([28]) Η μηχανική διεργασιών αφορά την εκτέλεση, τον έλεγχο και τη βελτιστοποίηση των διεργασιών στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων κατασκευής. Η ομάδα διαμορφώνει και βελτιώνει περαιτέρω αποτελεσματικές διεργασίες για τα υφιστάμενα και τα νέα προϊόντα.

([29]) Περιλαμβάνει όλες τις διεργασίες που απαιτούνται για τη μετατροπή των διαφόρων εξαρτημάτων στα τελικά προϊόντα σύμφωνα με τις προδιαγραφές που έχουν οριστεί από την Apple Inc. στις ΗΠΑ.

([30]) Η λειτουργία διασφάλισης και ελέγχου ποιότητας περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες μέσω των οποίων το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE εξετάζει την ποιότητα όλων των παραγόντων που ενέχονται στην παραγωγή.

([31]) Αφορά προϊόντα που έχουν επιστραφεί στην Apple για διάφορους λόγους. Το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE διασφαλίζει ότι, προτού ένα επισκευασμένο προϊόν Apple διατεθεί εκ νέου προς πώληση, υποβάλλεται σε διαδικασία ελέγχου προκειμένου να είναι βέβαιο ότι πληροί τις προδιαγραφές ποιότητας της Apple.

(57) Εκτός από τις βασικές δραστηριότητές του, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ παρέχει επίσης κοινές υπηρεσίες σε άλλες εταιρείες του ομίλου Apple στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ, π.χ. στον οικονομικό τομέα (υπηρεσίες λογιστικής, μισθοδοσίας και πληρωτέων λογαριασμών), τα συστήματα πληροφοριών και τεχνολογίας και τους ανθρώπινους πόρους. Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ αναπτύσσει τεχνογνωσία στον τομέα των διεργασιών και της κατασκευής ειδικά για την Apple ([32]) και αξιοποιεί κατά διαστήματα αυτή την τεχνογνωσία για την υποστήριξη τρίτων κατασκευαστών και κέντρων διανομής της Apple. Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ είναι επίσης υπεύθυνο για την παρακολούθηση της καθημερινής διαχείρισης των κινδύνων που σχετίζονται με την κατασκευή και τα αποθέματα. Έως την 1η Ιανουαρίου 2012, η ομάδα των μηχανικών στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ ήταν επίσης υπεύθυνη για την τοπικοποίηση των προϊόντων της Apple για τις τοπικές αγορές και για την εκτέλεση προγραμμάτων τεχνικών δοκιμών σε σχέση με προϊόντα και λογισμικό της Apple (π.χ. νέες επικαιροποιήσεις λογισμικού) ([33]). Από τον Ιανουάριο 2012 και μετά, η συγκεκριμένη λειτουργία ασκείται από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI.

2.1.5. ΟΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ASI ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ ΕΜΑΙΑ

(58) Η ASI διαθέτει προϊόντα στις αγορές της περιφέρειας ΕΜΑΙΑ. Η ASI δεν δήλωσε μόνιμη εγκατάσταση ([34]) στις περιοχές φορολογικής δικαιοδοσίας της ΕΜΑΙΑ όπου πωλούνται τα εν λόγω προϊόντα. Οι πωλήσεις πραγματοποιούνταν ανάμεσα στους πελάτες στις περιοχές φορολογικής δικαιοδοσίας διαφόρων κρατών μελών και στην ASI (και την ADI), μέσω τρίτων μεταπωλητών και μέσω των καταστημάτων λιανικής πώλησης και των ηλεκτρονικών καταστημάτων της Apple. Η ASI συνάπτει συμβάσεις πωλήσεων εξασφαλίζοντας εξουσιοδοτημένες υπογραφές, και οι υπάλληλοι του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI εκτελούν τις πωλήσεις και επιλύουν ζητήματα που αφορούν την προμήθεια και άλλα ζητήματα που ανακύπτουν με τους πελάτες ([35]). Οι πωλήσεις της ASI πραγματοποιούνται με την υπογραφή εξουσιοδοτημένου αντιπροσώπου ([36]). Ενδεικτικά, το [80-85] % των συνολικών εσόδων της ASI και της ADI από πωλήσεις σε τρίτους το 2014, όπως προσδιορίστηκαν για τις εσωτερικές εκθέσεις της Apple ([37]), προέρχονταν από πωλήσεις στο εσωτερικό της Ένωσης, ενώ οι πωλήσεις στο σύνολο της περιφέρειας της Ευρώπης αντιπροσώπευαν το [90-95] % των συνολικών εσόδων από πωλήσεις σε τρίτους και οι πωλήσεις στη Μέση Ανατολή αντιστοιχούσαν στο [5-10] % των συνολικών εσόδων από πωλήσεις σε τρίτους.

2.2. *ΟΙ ΕΠΙΜΑΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ*

2.2.1. ΟΙ ΕΠΙΜΑΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ASI

(59) Το 1991, η Apple πρότεινε μέθοδο για τον καθορισμό των καθαρών κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της Apple Computer Accessories Ltd. (της μετέπειτα ASI) η οποία εγκρίθηκε από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων σε φορολογική απόφαση της τελευταίας. Σύμφωνα με αυτή την απόφαση, τα καθαρά κέρδη προς επιμερισμό στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI θα υπολογίζονταν στο 12,5 % των συνολικών λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος ([38]), εξαιρουμένων των υλών προς μεταπώληση.

(60) Το 2007, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ενέκρινε με νέα απόφασή της μια τροποποιημένη μέθοδο για τον καθορισμό των καθαρών κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI. Σύμφωνα με αυτή την απόφαση, τα καθαρά κέρδη προς επιμερισμό στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI θα υπολογίζονταν στο [10-15] % των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος, εξαιρώντας κόστη όπως οι επιβαρύνσεις από συνδεδεμένες εταιρείες της Apple και το κόστος των υλών.

2.2.2. ΟΙ ΕΠΙΜΑΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΑΟΕ

(61) Το 1991, η Apple πρότεινε μέθοδο για τον καθορισμό των καθαρών κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της Apple Computer Ltd. (της μετέπειτα ΑΟΕ) η οποία εγκρίθηκε από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων σε φορολογική απόφαση της τελευταίας. Σύμφωνα με αυτή την απόφαση, τα καθαρά κέρδη προς καταλογισμό στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ θα υπολογίζονταν στο 65 % των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος για ποσό έως [60-70] εκατ. USD κατ' έτος και στο 20 % των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος πλέον του ποσού των [60-70] εκατ. USD. Η εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου τελούσε υπό την αίρεση ότι εάν τα συνολικά κέρδη του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ΑΟΕ ήταν μικρότερα από το αριθμητικό αποτέλεσμα που προέκυπτε βάσει του

([32]) […].
([33]) Ένα από τα βασικά καθήκοντα της ομάδας τοπικοποίησης ήταν η προσαρμογή των προϊόντων και των υπηρεσιών στις διάφορες γλώσσες, στις περιφερειακές διαφορές και στις τεχνικές απαιτήσεις των τοπικών αγορών.
([34]) Η μόνιμη εγκατάσταση συνεπάγεται φορολογητέα παρουσία σε μια περιοχή δικαιοδοσίας.
([35]) Επιστολή της Ιρλανδίας της 15ης Απριλίου 2015, παράρτημα, σ. 19.
([36]) Ad hoc έκθεση της PwC, προσάρτημα 1: Υποκατάστημα της Apple Sales International (ASI), σ. 11.
([37]) Επιστολή της Apple της 22ας Απριλίου 2016, σ. 12 και πίνακας 10.
([38]) Η απόφαση του 1991 χρησιμοποιεί τον όρο «operating costs» σε σχέση με την ASI και «operating expense» σε σχέση με την ΑΟΕ, παρόλο που οι δύο όροι αναφέρονται στην ίδια κατηγορία επιβαρύνσεων.

τύπου, ο μικρότερος αυτός αριθμός θα χρησιμοποιούνταν για τον καθορισμό των καθαρών κερδών του υποκαταστήματος. Οι λειτουργικές δαπάνες που χρησιμοποιούνταν για την εφαρμογή της μεθόδου ήταν όλες οι λειτουργικές δαπάνες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE, συμπεριλαμβανομένων των αποσβέσεων, αλλά εξαιρουμένων των υλών προς μεταπώληση και του μεριδίου κόστους για άυλα στοιχεία το οποίο χρεωνόταν από συνδεδεμένες εταιρείες της Apple. Μπορεί να διεκδικηθεί έκπτωση κεφαλαίου για αποσβέσεις, η οποία δεν πρέπει να υπερβαίνει πλέον των [1-10] εκατ. USD την απόσβεση που εγγράφεται στους λογαριασμούς ([39]).

(62) Το 2007, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ενέκρινε με νέα απόφασή της μια τροποποιημένη μέθοδο για τον καθορισμό των καθαρών κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE. Σύμφωνα με τη μέθοδο που εγκρίθηκε με την εν λόγω απόφαση, η φορολογητέα βάση του ιρλανδικού υποκαταστήματος υπολογιζόταν ως το άθροισμα (i) του [10-15] % των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος, εξαιρώντας κόστη όπως οι επιβαρύνσεις από συνδεδεμένες εταιρείες της Apple και το κόστος των υλών, (ii) μιας «απόδοσης ΔΙ» που αντιστοιχούσε στο [1-5] % του κύκλου εργασιών του υποκαταστήματος και σχετιζόταν με τη συσσωρευμένη τεχνολογία διεργασιών κατασκευής του ιρλανδικού υποκαταστήματος και (iii) μιας έκπτωσης κεφαλαίου για αποσβέσεις σχετικά με εγκαταστάσεις κατασκευής και κτίρια «που υπολογιζόταν και χορηγούνταν κατά τον συνήθη τρόπο».

2.2.3. ΈΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΕΙΧΕ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΗΣ Η ΙΡΛΑΝΔΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΟΤΑΝ ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΙΣ ΕΠΙΜΑΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

(63) Στα έγγραφα που προσκόμισε η Ιρλανδία υποστηρίζοντας ότι συνέβαλαν όλα με ουσιαστικό τρόπο στη λήψη της απόφασης του 1991, περιλαμβάνονται τρεις επιστολές (της 12ης Οκτωβρίου 1990, της 5ης Δεκεμβρίου 1990 και της 16ης Ιανουαρίου 1991) και δύο τηλεομοιοτυπίες (φαξ) (της 2ας Ιανουαρίου 1991 και της 24ης Ιανουαρίου 1991) από τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple], υπό την ιδιότητα του φοροτεχνικού συμβούλου της Apple (εφεξής: «φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple»)· ένα σημείωμα από συνέντευξη που δόθηκε στις 30 Νοεμβρίου 1990 και ένα σημείωμα από συνάντηση που πραγματοποιήθηκε στις 3 Ιανουαρίου 1991, τις οποίες συνέταξε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων· και επιστολή της 29ης Ιανουαρίου 1991 από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων η οποία επιβεβαιώνει ότι οι επιστολές του φοροτεχνικού συμβούλου της Apple αποτυπώνουν ορθώς τη μέθοδο καθορισμού των κερδών που θα επιμερίζονταν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE όπως συμφωνήθηκε στη συνάντηση της 3ης Ιανουαρίου 1991. Η εν λόγω μέθοδος περιγράφεται στις αιτιολογικές σκέψεις 59 και 61.

(64) Το ακόλουθο απόσπασμα προέρχεται από το σημείωμα της συνέντευξης της 30ής Νοεμβρίου 1990:

> «Ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] ανέφερε πληροφοριακά ότι η Apple ήταν πλέον ο μεγαλύτερος εργοδότης στην περιοχή του Cork με 1 000 άμεσα απασχολούμενους και 500 υπεργολάβους. Δήλωσε ότι η εταιρεία επανεξετάζει αυτή τη στιγμή τις δραστηριότητές της σε παγκόσμιο επίπεδο και επιθυμεί τον καθορισμό ενός περιθωρίου κέρδους στις δραστηριότητές της στην Ιρλανδία. Ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] παρουσίασε τους λογαριασμούς που καταρτίστηκαν για το ιρλανδικό υποκατάστημα για τη λογιστική χρήση που έληξε στις 29 Σεπτεμβρίου 1989 από τους οποίους προέκυπταν καθαρά κέρδη 270 εκατ. USD για κύκλο εργασιών 751 εκατ. USD. Υποστηρίχθηκε ότι καμία εισηγμένη στο ιρλανδικό χρηματιστήριο εταιρεία δεν κατέγραψε ανάλογο δείκτη καθαρού κέρδους. Κατά την άποψη του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] τα κέρδη προέρχονται από τρεις πηγές — την τεχνολογία, το μάρκετινγκ και την κατασκευή. Μόνον η συνιστώσα της κατασκευής σχετίζεται με το ιρλανδικό υποκατάστημα.
>
> Η [Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων] υπογράμμισε ότι στο προτεινόμενο σύστημα το καθοριζόμενο επίπεδο αμοιβής θα ήταν κρίσιμης σημασίας. Ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] δήλωσε ότι η εταιρεία ήταν διατεθειμένη να δεχθεί κέρδη ύψους 30-40 εκατ. USD εφόσον η Apple Computer Ltd. επιτύγχανε αυτά τα κέρδη. (Ο κλάδος των ηλεκτρονικών υπολογιστών χαρακτηρίζεται από κυκλικές διακυμάνσεις). Εάν η Apple καταγράψει κέρδη 100 εκατ. GBP θα θεωρείται ότι 30-40 εκατ. USD (ή όποιο ποσό συμφωνηθεί) είναι καταλογιστέα στη δραστηριότητα της κατασκευής. Ωστόσο, αν η εταιρεία διερχόταν μια περίοδο κάμψης και είχε κέρδη κάτω των 30-40 εκατ. USD, τότε το σύνολο των κερδών θα καταλογιζόταν στη δραστηριότητα της κατασκευής. Αυτό που ουσιαστικά προτείνεται είναι ο καταλογισμός του συνόλου των κερδών έως το ανώτατο όριο των 30-40 εκατ. USD στη δραστηριότητα της κατασκευής.
>
> Η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ζήτησε από τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple] να διευκρινίσει αν το ποσό των 30-40 εκατ. USD είχε κάποια βάση και εκείνος ομολόγησε ότι δεν είχε καμία επιστημονική βάση. Ωστόσο, το ύψος του ποσού ήταν τέτοιο ώστε ήλπιζε να εξεταστεί ως μια καλή την πίστει πρόταση. Επειδή το εν λόγω ποσό δεν ήταν δυνατό να εκτιμηθεί αποκομμένο από άλλα στοιχεία ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] ανέλαβε να προσκομίσει αναλυτικά στοιχεία για τα πραγματικά κόστη που αναλογούσαν στο ιρλανδικό υποκατάστημα.»

([39]) Βλέπε φαξ (φαξ) της 24ης Ιανουαρίου 1991 από τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple] σχετικά με την έκπτωση κεφαλαίου για αποσβέσεις.

(65) Το ακόλουθο απόσπασμα προέρχεται από το σημείωμα της συνάντησης που πραγματοποιήθηκε στις 3 Ιανουαρίου 1991:

«κατά την άποψη του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] ήταν σαφές ότι η εταιρεία εφάρμοζε ενδοομιλική τιμολόγηση. Οι λογαριασμοί του υποκαταστήματος για τη λογιστική χρήση που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1989 κατέγραφαν καθαρά κέρδη 269 000 000 USD επί κύκλου εργασιών 751 000 000 USD. Καμία εισηγμένη στο ιρλανδικό χρηματιστήριο εταιρεία δεν προσέγγισε ένα τέτοιο αποτέλεσμα.

Η Υπηρεσία Εσόδων δεν ήταν σε θέση να αποφανθεί οριστικά σχετικά με το κατά πόσο η εταιρεία εφάρμοζε ενδοομιλική τιμολόγηση αλλά ήταν πρόθυμη να συζητήσει ένα επίπεδο κέρδους για το ιρλανδικό υποκατάστημα με βάση ένα ποσοστό του πραγματικού κόστους το οποίο αναλογούσε στο ιρλανδικό υποκατάστημα.

Σύμφωνα με την πρόταση που είχε υποβληθεί πριν από τη συνάντηση, τα κέρδη που θα καταλογίζονταν στο υποκατάστημα θα ήταν ένα κόστος πλέον περιθωρίου κέρδους της τάξης των [30-40] εκατ. USD και οι εκπτώσεις κεφαλαίου για αποσβέσεις δεν θα υπερέβαιναν τα [10-20] εκατ. USD αφήνοντας έτσι ένα ποσό [20-30] εκατ. USD που θα ήταν υποκείμενο σε φόρο στην Ιρλανδία. Με βάση τους λογαριασμούς για τη λογιστική χρήση που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1990 ένα κέρδος ύψους [30-40] εκατ. USD αντιστοιχούσε στο 46 % του κόστους που αναλογούσε στο ιρλανδικό υποκατάστημα. Υπογραμμίστηκε ότι το ποσό αυτό υπερέβαινε κατά πολύ ένα ποσοστό [10-15] % το οποίο καταλογίζεται συνήθως σε ένα κέντρο κόστους, αν και ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] παραδέχθηκε αμέσως ότι το ποσοστό του [10-15] % ήταν άνευ νοήματος όσον αφορά τον κλάδο των ηλεκτρονικών υπολογιστών. Επισημάνθηκε ότι σε ορισμένους κλάδους και συγκεκριμένα στη φαρμακοβιομηχανία μπορεί να επιτευχθεί περιθώριο 100 %. Ωστόσο, ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] παραδέχθηκε ότι η φαρμακοβιομηχανία και η βιομηχανία των ηλεκτρονικών υπολογιστών δεν είναι άμεσα συγκρίσιμες. Μετά από περαιτέρω συζήτηση συμφωνήθηκε, υπό την αίρεση της επίτευξης ενός ικανοποιητικού αποτελέσματος στο ζήτημα της έκπτωσης κεφαλαίου για αποσβέσεις, να γίνει δεκτό ένα περιθώριο της τάξης του 65 % του κόστους που αναλογούσε στο ιρλανδικό υποκατάστημα. Επιπλέον, συμφωνήθηκε να γίνει δεκτό ένα περιθώριο της τάξης του 20 % πλέον του ποσού των [60-70] εκατ. USD ώστε να μην δημιουργούνται εμπόδια στην επέκταση των δραστηριοτήτων στην Ιρλανδία.

[…] Στη συνέχεια της συζήτησης συμφωνήθηκε ότι οι εκπτώσεις κεφαλαίου για αποσβέσεις θα επανυπολογίζονταν σε ιρλανδικές λίρες ([40]) και το σύνηθες ποσοστό φυσιολογικής φθοράς ([41]) θα εγγραφόταν για το σύνολο των ετών. Επιπροσθέτως, συμφωνήθηκε ότι η απαίτηση της εταιρείας θα περιοριζόταν σε ένα ποσό [1-10] εκατ. USD επιπλέον του ποσού που εγγράφεται για απόσβεση στους λογαριασμούς. Με βάση την κλίμακα των στοιχείων κόστους που υποβλήθηκαν για την περίοδο που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 1990 αυτό θα διασφάλιζε ότι τα κέρδη που υπόκειντο σε φόρο στην Ιρλανδία θα ανέρχονταν σε [30-40] εκατ. USD.

[…] Ακολούθως συζητήθηκε το μορφότυπο των λογαριασμών που έπρεπε να υποβάλλονται. Η πρόταση για υποβολή κλίμακας των στοιχείων κόστους δεν έγινε δεκτή. Συμφωνήθηκε ότι θα καταρτιζόταν πλήρης λογαριασμός κερδών και ζημιών και ότι θα χρεωνόταν αμοιβή δικαιωμάτων/εταιρικής έδρας για την τεχνολογία και τις υπηρεσίες μάρκετινγκ που παρέχονται από τον όμιλο. Επίσης, θα υποβάλλονται οι πλήρεις ελεγμένοι λογαριασμοί της εταιρείας.

[…] Επί άλλου θέματος, ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] επιδίωξε να συμφωνηθεί ένα περιθώριο για νέα εταιρεία της οποίας οι δραστηριότητες θα περιορίζονταν στην προμήθεια πρώτων υλών στη χώρα. Προτάθηκε και συμφωνήθηκε ένα περιθώριο ύψους 10 % μετά από συζητήσεις για αποδοχή περιθωρίου της τάξης του 12,5 %.»

(66) Η επιστολή του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] με ημερομηνία 16 Ιανουαρίου 1991 περιέχει ενδεικτικό μορφότυπο υποβολής λογαριασμών για το ιρλανδικό υποκατάστημα της Apple Computer Ltd. και ένα χρονοδιάγραμμα των εκπτώσεων κεφαλαίου για την Apple Computer Ltd. για τα έτη 1985 έως 1990. Η φαξ (φαξ) με ημερομηνία 24 Ιανουαρίου 1991 από τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple] επιβεβαιώνει ότι η Apple συμφώνησε στην ακόλουθη διατύπωση όσον αφορά την έκπτωση κεφαλαίου για αποσβέσεις η οποία υποκαθιστά τη διατύπωση σχετικά με την έκπτωση κεφαλαίου που είχε υποβάλει παλαιότερα ο φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple στην επιστολή της 16ης Ιανουαρίου 1991: «Η έκπτωση κεφαλαίου για αποσβέσεις που μπορεί να απαιτηθεί δεν θα υπερβαίνει πλέον των [1-10] εκατ. USD την απόσβεση που καταχωρίζεται στους λογαριασμούς.»

(67) Στα έγγραφα που προσκόμισε η Ιρλανδία υποστηρίζοντας ότι συνέβαλαν όλα με ουσιαστικό τρόπο στη λήψη της απόφασης του 2007 περιλαμβάνεται επιστολή της 16ης Μαΐου 2007 από τον φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple και επιστολή της 23ης Μαΐου 2007 από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων με την οποία επιβεβαιώνεται η έγκριση της μεθόδου καθορισμού των κερδών που θα επιμερίζονταν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE όπως εξηγούνταν στην επιστολή του φοροτεχνικού συμβούλου της Apple. Η εν λόγω μέθοδος περιγράφεται στις αιτιολογικές σκέψεις 60 και 62. Κανένα από τα δύο υποβληθέντα έγγραφα δεν έδινε εξηγήσεις για τα ποσοστά «[10-15] % [των

([40]) Προστεθείσα υποσημείωση: Η ιρλανδική λίρα («punt») ήταν το νόμισμα της Ιρλανδίας την εποχή που εκδόθηκε η απόφαση.
([41]) Προστεθείσα υποσημείωση: η φυσιολογική φθορά αναφέρεται στη μείωση της αξίας των υλικών περιουσιακών στοιχείων.

λειτουργικών δαπανών που προκύπτουν στην Ιρλανδία]/[1-5] % [του ετήσιου κύκλου εργασιών της ΑΟΕ από προϊόντα που κατασκευάζονται στην Ιρλανδία]/[10-15] % [των λειτουργικών δαπανών της ASI]», τα οποία εγκρίνονταν με την εν λόγω απόφαση, ούτε υποδείκνυε με ποιον τρόπο προσδιορίστηκαν τα εν λόγω ποσοστά. Η επιστολή του φοροτεχνικού συμβούλου της Apple περιέχει μια σειρά διευκρινίσεων σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής της συμφωνηθείσας μεθόδου. Συγκεκριμένα, διευκρινίζει, προς αποφυγή αμφιβολιών, ότι στις λειτουργικές δαπάνες της ASI και στις «λειτουργικές δαπάνες ιρλανδικής προέλευσης» της ΑΟΕ δεν περιλαμβάνεται καμία επιβάρυνση από συνδεδεμένες εταιρείες της Apple σε όλο τον κόσμο, κόστη «για έκτακτα κονδύλια» όπως το κόστος των υλών, οι τελωνειακοί δασμοί, οι ναύλοι κ.λπ., τα εφάπαξ κόστη αναδιάρθρωσης, και οι κεφαλαιουχικές δαπάνες.

(68) Κανένα από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν προς τεκμηρίωση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων δεν περιέχει σύγχρονη μελέτη για τον επιμερισμό των κερδών ούτε έκθεση σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

2.3. *ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΣΧΕΤΙΚΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ*

(69) Σύμφωνα με το άρθρο 21(1) του ΕΝΦ 97, ο φόρος εταιρειών στην Ιρλανδία υπολογίζεται επί των κερδών των εταιρειών. Σύμφωνα με το άρθρο 76(3) του ΕΝΦ 97, για τον προσδιορισμό του φόρου εταιρειών, υπολογίζεται το εισόδημα και η αξιολόγηση διενεργείται με βάση τις ίδιες Κλίμακες και Περιπτώσεις που ισχύουν για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, και σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν για τις εν λόγω Κλίμακες και Περιπτώσεις. Στην Ιρλανδία, ο φόρος εισοδήματος στο πλαίσιο των κωδίκων άμεσης φορολογίας καταλογίζεται με βάση μια σειρά Κλιμάκων Γ, Δ, Ε και ΣΤ, και στην Κλίμακα Δ σύμφωνα με μια σειρά Περιπτώσεων Ι έως V. Το άρθρο 12 του ΕΝΦ 97 ορίζει ότι «[ο] φόρος εισοδήματος, με την επιφύλαξη των Νόμων περί Φόρου Εισοδήματος, καταλογίζεται με βάση το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων ή των κερδών αντίστοιχα που περιγράφονται στις κλίμακες [Γ-ΣΤ] […] και σύμφωνα με τις διατάξεις των Νόμων περί Φόρου Εισοδήματος που εφαρμόζονται στις εν λόγω Κλίμακες» ([42]). Το άρθρο 18 του ΕΝΦ 97 ορίζει το πεδίο εφαρμογής του καταλογισμού βάσει της Κλίμακας Δ και η παράγραφος 2(2) απαριθμεί τις Περιπτώσεις και το πεδίο εφαρμογής τους. Όπως συνάγεται από τις παραπάνω διατάξεις, ο φόρος εταιρειών στην Ιρλανδία υπολογίζεται επί των κερδών (εισόδημα και φορολογούμενα κέρδη) μιας εταιρείας όποια και αν είναι η προέλευσή τους, με την επιφύλαξη ειδικών εξαιρέσεων ([43]).

(70) Ο προσδιορισμός της φορολογητέας βάσης με σκοπό τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου εταιρειών λαμβάνει ως σημείο εκκίνησης το εταιρικό λογιστικό κέρδος του φορολογουμένου ([44]). Στη συνέχεια το εταιρικό λογιστικό κέρδος προσαρμόζεται για φορολογικούς λόγους μέσω επαυξήσεων και εκπτώσεων γενικής εφαρμογής όπως προβλέπεται από τη νομοθεσία ([45]), π.χ., μέσω εκπτώσεων κεφαλαίου για αποσβέσεις ([46]). Ως λογιστική χρήση ορίζεται συνήθως η 12μηνη περίοδος για την οποία η εταιρεία καταρτίζει τους λογαριασμούς της ([47]).

(71) Η Ιρλανδία εφαρμόζει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές στο αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, στα εισοδήματα εκτός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης και στα κεφαλαιακά κέρδη. Το άρθρο 21 του ΕΝΦ 97 ορίζει τον γενικό συντελεστή του φόρου εταιρειών στο 12,5 % ([48]). Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στο αποτέλεσμα εκμετάλλευσης ([49]) των εταιρειών που φορολογούνται βάσει της Περίπτωσης Ι της Κλίμακας Δ. Τα εισοδήματα εκτός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης φορολογούνται με συντελεστή 25 % ([50]). Η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων εξέδωσε κατευθύνσεις σχετικά με την ταξινόμηση των δραστηριοτήτων ως εμπορικών στο έγγραφο «Κατευθύνσεις για τις γνωμοδοτήσεις της Υπηρεσίας Εσόδων σχετικά με την ταξινόμηση των δραστηριοτήτων ως εμπορικών» ([51]). Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο κατευθύνσεων, το εμπόριο προϋποθέτει ότι η εκάστοτε εταιρεία ασκεί επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες προέρχεται το εισόδημά της. Οι δραστηριότητες ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση του εμπορίου και προϋποθέτουν

([42]) Το εισόδημα της Κλίμακας Γ αφορά τα κέρδη που προέρχονται από μέρισμα δημοσίων εσόδων πληρωτέο στην Ιρλανδία (άρθρο 17 του ΕΝΦ 97), το εισόδημα της Κλίμακας Δ υποδιαιρείται σε πέντε Περιπτώσεις: (i) κέρδη εκμετάλλευσης· (ii) κέρδη από άσκηση επαγγέλματος· (iii) αφορολόγητο εισόδημα από τόκους και εισοδήματα αλλοδαπής· (iv) άλλο εισόδημα ή κέρδος μη φορολογητέο για άλλους λόγους· (v) εισόδημα από εκμισθώσεις γαιών στην Ιρλανδία (άρθρο 18 του ΕΝΦ 97), η Κλίμακα Ε αφορά εισόδημα από δημόσια αξιώματα, εργασία, προσόδους και συντάξεις (άρθρο 19 του ΕΝΦ 97) και η Κλίμακα ΣΤ αφορά μερίσματα από ιρλανδικές εταιρείες (άρθρο 20 του ΕΝΦ 97).

([43]) άρθρο 21(1). Παραδείγματα αυτών των εξαιρέσεων είναι τα κέρδη αλλοδαπών εταιρειών που δεν μπορούν να επιμεριστούν σε υποκατάστημα, βλέπε Παράγραφο 25 του ΕΝΦ 97, ή τα περισσότερα διανεμόμενα ποσά που εισπράττονται από άλλες εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, βλέπε Παράγραφο 129 του ΕΝΦ 97.

([44]) άρθρο 76Α του ΕΝΦ 97.

([45]) Π.χ., σύμφωνα με το άρθρο 81(2) του ΕΝΦ 97, οι δαπάνες εκπίπτουν κατά κανόνα του φόρου εφόσον δεν σχετίζονται με κεφάλαια και εφόσον πραγματοποιούνται εξολοκλήρου ή αποκλειστικά για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

([46]) Άρθρα 307 και 308 του ΕΝΦ 97.

([47]) Άρθρο 27(1) και (2) του ΕΝΦ 97.

([48]) Άρθρο 18, παράγραφοι 1 και 2(α) του ΕΝΦ 97 σε συνδυασμό με το άρθρο 21(1) του ΕΝΦ 97.

([49]) Το άρθρο 3(1) περιγράφει ως «εμπόριο» «κάθε εμπορική δραστηριότητα, παραγωγή, κερδοσκοπική ενέργεια υψηλού κινδύνου ή επιχείρηση εμπορικού χαρακτήρα».

([50]) Σύμφωνα με το άρθρο 21Α του ΕΝΦ 97, φορολογικός συντελεστής 25 % εφαρμόζεται στα εισοδήματα που υπάγονται στην Κλίμακα Δ, περιπτώσεις III, IV και V. Στις περιπτώσεις αυτές συγκαταλέγονται μεταξύ άλλων παθητικά εισοδήματα όπως τα εισοδήματα από τόκους, δικαιώματα και μισθώσεις.

([51]) Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων, Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading, διατίθεται στην ηλεκτρονική διεύθυνση: http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html

ανθρώπους με την αναγκαία δεξιότητα και αξιοπιστία για την άσκησή τους ([52]). Τα κεφαλαιακά κέρδη φορολογούνται με συντελεστή 33 %, με εξαίρεση τη συμμετοχή σε κέρδη από τη διάθεση μετοχών σε ποσοστό 5 % ή και άνω του 5 % σε εταιρείες ημεδαπές στην Ένωση ή σε χώρες στις οποίες εφαρμόζονται φορολογικές συμβάσεις.

(72) Σύμφωνα με το άρθρο 26 του ΕΝΦ 97, οι εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία είναι υποκείμενες σε φόρο εταιρειών για τα κέρδη τους, συμπεριλαμβανομένων των κεφαλαιακών κερδών, σε παγκόσμιο επίπεδο, με εξαίρεση τα περισσότερα διανεμόμενα ποσά που εισπράττουν από άλλες εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία ([53]).

(73) Το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 ορίζει το πεδίο της επιβολής φόρου εταιρειών στην περίπτωση των αλλοδαπών εταιρειών. Το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 ορίζει, στον βαθμό που είναι συναφές, τα εξής:

«(1) Μια εταιρεία που δεν έχει φορολογική κατοικία στη Χώρα δεν είναι υποκείμενη σε φόρο εταιρειών εκτός εάν ασκεί εμπορική δραστηριότητα στη Χώρα μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας, αλλά στην περίπτωση αυτή, με την επιφύλαξη τυχόν εξαιρέσεων που προβλέπονται στους Νόμους περί του φόρου εταιρειών, είναι υποκείμενη σε φόρο εταιρειών για όλα τα φορολογούμενα κέρδη της ανεξαρτήτως της προέλευσής τους

(2) Για τους σκοπούς του υπολογισμού του φόρου εταιρειών, τα φορολογούμενα κέρδη μιας εταιρείας η οποία δεν έχει φορολογική κατοικία αλλά ασκεί εμπορική δραστηριότητα στη Χώρα μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας θα είναι —

α) τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή μέσω του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας, και τα εισοδήματα από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή για λογαριασμό του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας, χωρίς ωστόσο να περιλαμβάνονται στην παρούσα παράγραφο διανεμόμενα ποσά από εταιρείες με φορολογική κατοικία στη Χώρα […].»

(74) Συνάγεται από την παραπάνω διάταξη ότι μια αλλοδαπή εταιρεία δεν είναι υποκείμενη σε φόρο εταιρειών, εκτός εάν ασκεί εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας. Στην περίπτωση όπου μια αλλοδαπή εταιρεία ασκεί τέτοια εμπορική δραστηριότητα, η εν λόγω εταιρεία είναι υποκείμενη σε φόρο εταιρειών για ([54]):

— τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης που παράγονται άμεσα ή έμμεσα μέσω του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας ή από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία,

— τα εισοδήματα από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή για λογαριασμό του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας, και

— τα φορολογούμενα κέρδη που καταλογίζονται στο υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία.

(75) Πριν από τη θέσπιση του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 εφαρμοζόταν τα άρθρα 8(1) και 8(2) του Νόμου περί του φόρου εταιρειών του 1967, όπου οριζόταν:

«8. (1) Μια εταιρεία που δεν έχει φορολογική κατοικία στη Χώρα δεν είναι υποκείμενη σε φόρο εταιρειών εκτός εάν ασκεί εμπορική δραστηριότητα στη Χώρα μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας, αλλά στην περίπτωση αυτή, με την επιφύλαξη τυχόν εξαιρέσεων που προβλέπονται από τον παρόντα Νόμο, είναι υποκείμενη σε φόρο εταιρειών για όλα τα φορολογούμενα κέρδη της ανεξαρτήτως της προέλευσής τους

(2) Για τους σκοπούς του υπολογισμού του φόρου εταιρειών, τα φορολογούμενα κέρδη μιας εταιρείας η οποία δεν έχει φορολογική κατοικία αλλά ασκεί εμπορική δραστηριότητα σε αυτή μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας θα είναι–

α) τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή μέσω του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας (χωρίς ωστόσο να περιλαμβάνονται στην παρούσα παράγραφο διανεμόμενα ποσά από εταιρείες με φορολογική κατοικία στη Χώρα)· […]»

([52]) Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading, σ. 3.
([53]) Βλέπε Παράγραφο 129 του ΕΝΦ 97.
([54]) Κατευθυντήριες οδηγίες — Ενοποιημένος Νόμος περί Φορολογίας 1997 — Νόμος περί του Προϋπολογισμού 2014 — Μέρος 2, σελίδα 24.

(76) Εταιρείες οι οποίες δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και δεν ασκούν εμπορική δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας στην Ιρλανδία είναι υποκείμενες μόνο σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα που παράγονται στην Ιρλανδία και σε φόρο κεφαλαιακών κερδών για τα κέρδη που προέρχονται από τη διάθεση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων (κυρίως γαιών) στην Ιρλανδία ([55]), με την επιφύλαξη ενδεχόμενων ελαφρύνσεων στο πλαίσιο συμβάσεων.

(77) Προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση των εταιρειών για τα ίδια εισοδήματα (με την επιβολή αφενός φόρου εισοδήματος και αφετέρου φόρου εταιρειών), το άρθρο 21(2) του ΕΝΦ 97 προβλέπει ότι δεν καταλογίζεται φόρος εισοδήματος στα εισοδήματα μιας εταιρείας εάν η εταιρεία έχει φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία ή, στην περίπτωση που η εταιρεία δεν έχει φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, εάν το εισόδημα είναι υποκείμενο σε φόρο εταιρειών.

(78) Με το άρθρο 42 του Νόμου περί του Προϋπολογισμού 2010, προστέθηκε στον ΕΝΦ 97 το Μέρος 35Α. Κατά την Ιρλανδία, με την προσθήκη αυτή αναγνωρίστηκε για πρώτη φορά επισήμως από το ιρλανδικό φορολογικό δίκαιο η «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του υποδείγματος σύμβασης φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίων του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) (εφεξής: «Υπόδειγμα Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ») και αναπτύσσεται περαιτέρω στις Οδηγίες του ΟΟΣΑ όσον αφορά την ενδοομιλική τιμολόγηση για τις πολυεθνικές εταιρείες και τις φορολογικές αρχές (εφεξής: «κατευθυντήριες γραμμές ΕΤτου ΟΟΣΑ»). Το Μέρος 35Α αφορά τις διευθετήσεις μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων (εταιρειών). Ωστόσο, με βάση τον ορισμό του «προσώπου» στην εσωτερική φορολογική νομοθεσία της Ιρλανδίας, οι διευθετήσεις που συμφωνούνται ανάμεσα στα κεντρικά γραφεία και στο υποκατάστημα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Μέρους 35Α.

2.4. *ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΤΟΝ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ ΜΟΝΙΜΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ*

2.4.1. ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΟΟΣΑ ΚΑΙ Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΠΛΗΡΟΥΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

(79) Ο ΟΟΣΑ έχει εκδώσει μη δεσμευτικά έγγραφα κατευθύνσεων με αντικείμενο τη διεθνή φορολογία. Δεδομένου του μη δεσμευτικού χαρακτήρα τους, οι φορολογικές αρχές των χωρών μελών του ΟΟΣΑ, μία από τις οποίες είναι και η Ιρλανδία ([56]), απλώς ενθαρρύνονται να υιοθετήσουν το πλαίσιο του ΟΟΣΑ. Ωστόσο, το πλαίσιο του ΟΟΣΑ αποτελεί σημείο αναφοράς και ασκεί σαφή επιρροή στις φορολογικές πρακτικές των χωρών μελών (αλλά και των χωρών μη μελών) του ΟΟΣΑ. Επιπλέον, σε πολλές χώρες μέλη του ΟΟΣΑ τα έγγραφα κατευθύνσεων που συναπαρτίζουν αυτό το πλαίσιο έχουν αποκτήσει ισχύ νόμου ή λειτουργούν ως σημείο αναφοράς για την ερμηνεία του εσωτερικού φορολογικού δικαίου. Συνεπώς, η επίκληση του πλαισίου του ΟΟΣΑ από την Επιτροπή στην παρούσα απόφαση οφείλεται στο γεγονός ότι το εν λόγω πλαίσιο προέκυψε μέσα από συζητήσεις εμπειρογνωμόνων στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ και πραγματεύεται τεχνικές για την αντιμετώπιση συνηθισμένων προβλημάτων στον τομέα της διεθνούς φορολογίας.

(80) Όπως εξηγούνταν στην αιτιολογική σκέψη 15 της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, οι πολυεθνικές μπορούν να επιμερίζουν κέρδη στο εσωτερικό ενός ομίλου εταιρειών χρησιμοποιώντας ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ των ανεξάρτητων εταιρειών του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων. Η ενδοομιλική τιμολόγηση αφορά τις τιμές που χρεώνονται για τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων. Ωστόσο, η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί επίσης να εφαρμόζεται εντός της ίδιας εταιρείας, εάν η εταιρεία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλη περιοχή δικαιοδοσίας. Αυτό συνεπάγεται επιμερισμό των κερδών της εν λόγω εταιρείας μεταξύ της μόνιμης εγκατάστασης και των άλλων μερών της εταιρείας.

(81) Το Υπόδειγμα Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, που αποτελεί τη βάση πολλών διμερών φορολογικών συνθηκών μεταξύ χωρών μελών του ΟΟΣΑ και ενός αυξανόμενου αριθμού χωρών που δεν είναι μέλη του ΟΟΣΑ, περιέχει διατάξεις τόσο σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών ενός ομίλου όσο και σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών εντός μιας εταιρείας.

(82) Το άρθρο 9 παράγραφος 1 του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ ορίζει τα εξής όσον αφορά τις «συνδεδεμένες επιχειρήσεις»: «Όταν […] στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο [συνδεδεμένων] επιχειρήσεων, συμφωνούνται ή επιβάλλονται όροι οι οποίοι είναι διαφορετικοί από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ

([55]) Μια αλλοδαπή εταιρεία που δεν ασκεί εμπορική δραστηριότητα στην Χώρα μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας είναι υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές εντός της Χώρας. Στην περίπτωση όπου μια αλλοδαπή εταιρεία διαθέτει υποκατάστημα ή αντιπροσωπεία στη Χώρα, θα είναι υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος και όχι σε φόρο εταιρειών για τα εισοδήματα που δεν καταλογίζονται στο υποκατάστημα ή στην αντιπροσωπεία. Ομοίως, ο φόρος κεφαλαιακών κερδών υπολογίζεται επί των φορολογούμενων κερδών μιας αλλοδαπής εταιρείας όταν η εταιρεία αυτή δεν διαθέτει υποκατάστημα ή αντιπροσωπεία στη Χώρα ή όταν, στην περίπτωση που η εταιρεία διαθέτει υποκατάστημα ή αντιπροσωπεία στη Χώρα, τα κέρδη δεν καταλογίζονται στο υποκατάστημα ή στην αντιπροσωπεία.

([56]) Η Ιρλανδία είναι μέλος του ΟΟΣΑ από τις 17 Αυγούστου 1961.

ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη που θα είχε δημιουργήσει, χωρίς τους όρους αυτούς, μία από τις επιχειρήσεις αυτές, αλλά τελικά δεν δημιουργήθηκαν εξαιτίας αυτών των όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα». Η διάταξη αυτή θεωρείται ότι αποτελεί τον πιο έγκυρο ορισμό, για τους σκοπούς της διεθνούς φορολογίας, της «αρχής του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ» στο πλαίσιο της ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών ενός ομίλου.

(83) Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να αποδέχονται μόνο τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου οι οποίες αμείβουν τις συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο όπως και οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις που λειτουργούν υπό συγκρίσιμες συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Με τον τρόπο αυτό, οι πολυεθνικές εταιρείες δεν έχουν τη δυνατότητα να χειρίζονται αθέμιτα τις τιμές μεταβίβασής τους κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιμερίζουν όσο το δυνατόν λιγότερα κέρδη σε περιοχές δικαιοδοσίας στις οποίες τα εν λόγω κέρδη υπόκεινται σε υψηλότερη φορολογία και όσο το δυνατόν περισσότερα κέρδη σε περιοχές δικαιοδοσίας στις οποίες τα εν λόγω κέρδη υπόκεινται σε χαμηλότερη φορολογία ([57]). Ο ΟΟΣΑ παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤτου ΟΟΣΑ, η τελευταία έκδοση των οποίων δημοσιεύτηκε το 2010 (εφεξής: «κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010») ([58]).

(84) Το άρθρο 7 παράγραφος 2 του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ σχετικά με τα «επιχειρηματικά κέρδη» ορίζει τους κανόνες για τον καταλογισμό των κερδών στο εσωτερικό της ίδιας εταιρείας. Συγκεκριμένα, προβλέπει ότι: «[…] τα κέρδη που καταλογίζονται σε κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος στη μόνιμη εγκατάσταση […] είναι τα κέρδη που αναμένεται ότι θα είχε η μόνιμη εγκατάσταση, ιδίως στις συναλλαγές της με τα άλλα μέρη της επιχείρησης, εάν ήταν χωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση με τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τις ασκούμενες λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση μέσω της μόνιμης εγκατάστασης και μέσω των άλλων μερών της επιχείρησης.» Κατευθύνσεις για την εφαρμογή του άρθρου 7 περιλαμβάνονται στην έκθεση του ΟΟΣΑ σχετικά με τον καταλογισμό κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις, η τελευταία έκδοση της οποίας δημοσιεύτηκε το 2010 (εφεξής: «Έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010») ([59]).

(85) Η έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010 περιγράφει τις δυσκολίες που παρουσιάζει ο επιμερισμός των κερδών εντός της ίδιας εταιρείας σε αντιδιαστολή με τον επιμερισμό των κερδών μεταξύ δύο νομικά ανεξάρτητων εταιρειών. Μεταξύ δύο νομικά ανεξάρτητων εταιρειών, τα ζητήματα της κυριότητας των στοιχείων ενεργητικού και της ανάληψης των κινδύνων στη σχέση μεταξύ των δύο εταιρειών καθορίζονται από νομικά δεσμευτικές συμβάσεις ή άλλες εξακριβώσιμες νομικές διευθετήσεις. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία οι δύο ανεξάρτητες εταιρείες ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων, εφόσον οι συμβάσεις και οι νομικές διευθετήσεις αντανακλούν την υποκείμενη πραγματικότητα. Αντίθετα, το γεγονός ότι μια μόνιμη εγκατάσταση δεν συνιστά νομική οντότητα ανεξάρτητη από την εταιρεία στην οποία ανήκει συνεπάγεται ότι, μεταξύ των διαφόρων μερών της ίδιας εταιρείας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα μεμονωμένο μέρος της εταιρείας έχει κατά τον νόμο την κυριότητα των στοιχείων ενεργητικού, αναλαμβάνει τους κινδύνους και κατέχει τα κεφάλαια ή τις συμβάσεις με ανεξάρτητες εταιρείες ([60]). Για να εξαλειφθεί αυτή η διαφορά, η Έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010 καθορίζει μια κοινή προσέγγιση για τον επιμερισμό των κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιρειών, τη λεγόμενη «εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ». Η εν λόγω προσέγγιση επιμερίζει στη μόνιμη εγκατάσταση τα κέρδη που αναμένεται ότι θα είχε η μόνιμη εγκατάσταση σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού εάν ήταν «χωριστή και ανεξάρτητη» επιχείρηση που ασκούσε τις ίδιες ή παρεμφερείς λειτουργίες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη τις ασκούμενες λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η αλλοδαπή επιχείρηση μέσω της μόνιμης εγκατάστασης και μέσω των άλλων μερών της εν λόγω εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2 του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ.

2.4.2. ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΠΡΟΣΩΠΑ ΣΤΗΝ ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΔΥΟ ΣΤΑΔΙΩΝ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

(86) Η Έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010 περιγράφει την εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ για την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού η οποία διατυπώνεται στις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ στο πλαίσιο του επιμερισμού κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις. Βάσει των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ, ο

([57]) Οι φορολογικές διοικήσεις και οι νομοθέτες έχουν επίγνωση αυτού του προβλήματος και η φορολογική νομοθεσία επιτρέπει κατά κανόνα στις φορολογικές διοικήσεις να διορθώνουν τις φορολογικές δηλώσεις των καθετοποιημένων εταιρειών που δεν εφαρμόζουν σωστά τους κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης, αντικαθιστώντας με τιμές που αντιστοιχούν σε μια αξιόπιστη κατά προσέγγιση εκτίμηση των τιμών που συμφωνούνται από ανεξάρτητες εταιρείες που συναλλάσσονται σε συγκρίσιμες συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

([58]) Βλέπε Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations(ΟΟΣΑ, Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις), 22 Ιουλίου 2010. Μια προγενέστερη έκδοση αυτών των κατευθυντήριων οδηγιών είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 13 Ιουλίου 1995 (εφεξής: «κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ-1995»).

([59]) Βλέπε *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (Έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις), η οποία εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις, Πέμπτη, 22 Ιουλίου 2010.

([60]) Σημείο 14, ενότητα Β-3 (i), σ. 14 της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010.

επιμερισμός των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών εξαρτάται από τις λειτουργίες που ασκεί, τους κινδύνους που αναλαμβάνει και τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιεί η κάθε εταιρεία ([61]). Για τον επιμερισμό των κερδών μεταξύ μιας εταιρείας και της μόνιμης εγκατάστασής της, η εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ συμπληρώνει τη λειτουργική ανάλυση του άρθρου 9 παράγραφος 1 του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ καθιερώνοντας ένα πρώτο στάδιο που άπτεται του γεγονότος ότι, κατά τον νόμο, τα στοιχεία ενεργητικού, οι κίνδυνοι, τα κεφάλαια και τα δικαιώματα και υποχρεώσεις που απορρέουν από τις συναλλαγές μεταξύ των διαφόρων μερών της ίδιας εταιρείας ανήκουν στην εταιρεία συνολικά, και όχι σε οποιοδήποτε μεμονωμένο μέρος της εταιρείας, και ότι δεν υφίστανται συναλλαγές μεταξύ νομικώς διακριτών εταιρειών οι οποίες ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων ([62]).

(87) Η εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ συνίσταται επομένως σε μια ανάλυση δύο σταδίων βάσει της οποίας γίνεται ο επιμερισμός των εισοδημάτων σε μια μόνιμη εγκατάσταση.

(88) Το πρώτο στάδιο της προσέγγισης συνίσταται στην παραδοχή ότι η μόνιμη εγκατάσταση αποτελεί διακριτή και ανεξάρτητη επιχείρηση «η οποία ασκεί τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τις ασκούμενες λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση μέσω της μόνιμης εγκατάστασης και μέσω των άλλων μερών της επιχείρησης.» ([63]). Σε αυτό το πλαίσιο εισάγεται η έννοια των «σημαντικών λειτουργιών που ασκούνται από πρόσωπα». Στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου, η εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ επιμερίζει στη μόνιμη εγκατάσταση την οικονομική κυριότητα στοιχείων ενεργητικού για τα οποία οι σημαντικές λειτουργίες που σχετίζονται με την οικονομική κυριότητα των στοιχείων ενεργητικού ασκούνται από πρόσωπα εντός της μόνιμης εγκατάστασης και επίσης επιμερίζει στη μόνιμη εγκατάσταση κινδύνους για τους οποίους οι σημαντικές λειτουργίες που σχετίζονται με την ανάληψη και/ή διαχείριση (μετά τη μεταβίβαση) των κινδύνων ασκούνται από πρόσωπα εντός της μόνιμης εγκατάστασης ([64]).

(89) Στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου της εγκεκριμένης προσέγγισης του ΟΟΣΑ, οι κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ εφαρμόζονται κατ' αναλογία στις συναλλαγές της μόνιμης εγκατάστασης με άλλα μέρη της εταιρείας προκειμένου να διασφαλίζεται ότι η άσκηση όλων των λειτουργιών της σε σχέση με τις εν λόγω συναλλαγές αμείβεται στη βάση συνθηκών πλήρους ανταγωνισμού ([65]).

2.4.3. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ ΣΤΑ ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

(90) Η ενότητα D-2 (iii) (c) της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010 αφορά τον επιμερισμό των άυλων στοιχείων ενεργητικού στις μόνιμες εγκαταστάσεις. Όσον αφορά τα εμπορικά άυλα στοιχεία ενεργητικού που αναπτύσσονται από την ίδια την εταιρεία, το σημείο 86 της έκθεσης ορίζει ότι, ανάλογα με το μοντέλο επιχειρηματικής οργάνωσης των επιχειρήσεων, «η λήψη αποφάσεων και η διαχείριση μπορεί πολλές φορές να ασκούνται με ενεργό τρόπο σε όλα τα επίπεδα της επιχείρησης. Προκύπτει εδώ ένα ζήτημα σχετικά με το κατά πόσο μπορεί να ισχύει το ίδιο όσον αφορά την ανάπτυξη άυλων στοιχείων ενεργητικού ή εάν είναι πιο πιθανό οι σημαντικές, ασκούμενες από πρόσωπα λειτουργίες που σχετίζονται με τον προσδιορισμό της οικονομικής κυριότητας των άυλων περιουσιακών στοιχείων να εκτελούνται σε υψηλό στρατηγικό επίπεδο από την ανώτερη διοίκηση ή από έναν συνδυασμό κεντρικών και αποκεντρωμένων λειτουργιών λήψης αποφάσεων». Το σημείο 87 εξηγεί ότι «δεν υπάρχουν αδιάσειστα στοιχεία ότι η διαδικασία λήψης αποφάσεων για την ανάπτυξη άυλων στοιχείων ενεργητικού είναι σε γενικές γραμμές τόσο συγκεντρωτική, ιδίως με δεδομένο ότι για τον καθορισμό των σημαντικών, ασκούμενων από πρόσωπα λειτουργιών που σχετίζονται με τον προσδιορισμό της οικονομικής κυριότητας λαμβάνεται κυρίως υπόψη ο ενεργός ρόλος στη λήψη αποφάσεων και στη διαχείριση και όχι το απλό ναι ή όχι σε μια πρόταση. Αυτό υποδηλώνει ότι, όπως και για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού, η οικονομική κυριότητα μπορεί πολλές φορές να καθορίζεται από λειτουργίες που ασκούνται κάτω από το στρατηγικό επίπεδο της ανώτερης διοίκησης. Αυτό είναι το επίπεδο στο οποίο θα ασκούνταν η πραγματική διαχείριση ενός προγράμματος για την ανάπτυξη ενός άυλου στοιχείου ενεργητικού, στο οποίο τοποθετείται η ικανότητα πραγματικής διαχείρισης των κινδύνων που είναι εγγενείς σε ένα τέτοιο πρόγραμμα.»

([61]) Η παράγραφος 1.42 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010 ορίζει: «Στις συναλλαγές μεταξύ δυο ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η αποζημίωση συνήθως αντανακλά τις λειτουργίες που επιτελεί κάθε επιχείρηση (λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται). Έτσι, για να καθοριστεί αν οι ελεγχόμενες και οι μη ελεγχόμενες συναλλαγές ή οντότητες είναι συγκρίσιμες, είναι αναγκαία η διενέργεια λειτουργικής ανάλυσης Αυτή η λειτουργική ανάλυση έχει ως στόχο τον προσδιορισμό και τη σύγκριση των οικονομικά σημαντικών δραστηριοτήτων και ευθυνών που αναλαμβάνονται, των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιούνται και των κινδύνων που αναλαμβάνονται από τα μέρη της συναλλαγής.» Πρβλ. σημείο 1.20 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-1995: «Στις συναλλαγές μεταξύ δυο ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η αποζημίωση συνήθως αντικατοπτρίζει τις λειτουργίες που ασκεί κάθε επιχείρηση (λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται). Έτσι, για να καθοριστεί αν οι ελεγχόμενες και οι μη ελεγχόμενες συναλλαγές ή οντότητες είναι συγκρίσιμες, είναι αναγκαία η σύγκριση των λειτουργιών που ασκούνται από τα μέρη. Αυτή η σύγκριση βασίζεται σε λειτουργική ανάλυση, η οποία έχει ως στόχο τον προσδιορισμό και τη σύγκριση των οικονομικά σημαντικών δραστηριοτήτων και ευθυνών που έχουν αναλάβει ή πρόκειται να αναλάβουν οι ανεξάρτητες και οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.» (εκ των υστέρων υπογράμμιση)

([62]) Σημείο 15, ενότητα B-3 (i), σ. 14 της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010.

([63]) Σημείο 13, ενότητα B-3 (i), σ. 14 της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010.

([64]) Σημείο 15, ενότητα B-3 (i), σ. 14 της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010.

([65]) Σημείο 17, ενότητα B-3 (i), σ. 14 της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010.

(91) Όσον αφορά τα κτηθέντα εμπορικά άυλα στοιχεία ενεργητικού, το σημείο 94 του άρθρου D-2 (iii) (γ) (3) A (ii) εξηγεί ότι «ακριβώς όπως και στην περίπτωση των άυλων στοιχείων που αναπτύσσονται από την ίδια την εταιρεία, το κεντρικό ερώτημα για τον προσδιορισμό της οικονομικής κυριότητας των κτηθέντων άυλων στοιχείων είναι σε ποιο επίπεδο της επιχείρησης έχουν ανατεθεί οι σημαντικές, ασκούμενες από πρόσωπα λειτουργίες ενεργής λήψης αποφάσεων σχετικά με την ανάληψη και τη διαχείριση κινδύνων» ([66]).

2.4.4. ΟΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΤ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

(92) Οι κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ περιγράφουν πέντε μεθόδους για τον κατά προσέγγιση καθορισμό των τιμών των συναλλαγών και επιμερισμό των κερδών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου: (i) τη μέθοδο της συγκρίσιμης τιμής στην ελεύθερη αγορά (εφεξής «CUP»)· (ii) τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους· (iii) τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης· (iv) τη συναλλακτική μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους (εφεξής TNMM) και (v) τη συναλλακτική μέθοδο επιμερισμού των κερδών (εφεξής PSM). Οι Οδηγίες κάνουν διάκριση μεταξύ των παραδοσιακών συναλλακτικών μεθόδων (οι τρεις πρώτες μέθοδοι) και των μεθόδων συναλλακτικού κέρδους (οι δύο τελευταίες μέθοδοι). Οι Οδηγίες προκρίνουν τις παραδοσιακές συναλλακτικές μεθόδους, όπως η CUP, έναντι των μεθόδων συναλλακτικού κέρδους, όπως η TNMM, ως μέσο εξακρίβωσης τού κατά πόσο οι ενδοομιλικές τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με τους όρους πλήρους ανταγωνισμού. ([67]). Οι Οδηγίες εξηγούν επίσης ότι οι πολυεθνικές εταιρείες διατηρούν την ευχέρεια να εφαρμόζουν μεθόδους που δεν περιγράφονται στις Οδηγίες για τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές είναι σύμφωνες με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(93) Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εγκρίνουν έναν επιμερισμό κερδών για την ASI και την AOE με βάση τις μονομερείς μεθόδους επιμερισμού κερδών οι οποίες, στην εφαρμογή τους, παρουσιάζουν ομοιότητες με την TNMM όπως περιγράφεται στις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ. Η TNMM είναι μία από τις «έμμεσες μεθόδους» για τον κατά προσέγγιση καθορισμό των τιμών των συναλλαγών και επιμερισμό των κερδών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου. Η TNMM αντιδιαστέλλεται με τη μέθοδο CUP, μια «άμεση μέθοδο» η οποία συγκρίνει την τιμή που χρεώνεται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή (δηλαδή μια συναλλαγή μεταξύ δυο επιχειρήσεων που είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους) με την τιμή που χρεώνεται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών σε συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή (δηλαδή συναλλαγή μεταξύ δυο επιχειρήσεων που είναι ανεξάρτητες η μία από την άλλη), με τις δύο συναλλαγές να διενεργούνται υπό συγκρίσιμες συνθήκες. Η TNMM εκτιμά ποιο θα ήταν το ύψος των κερδών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για μια δραστηριότητα συνολικά, παρά για μεμονωμένες συναλλαγές. Σκοπός της δεν είναι να προσδιορίσει την τιμή των πωλούμενων αγαθών, αλλά εκτιμά το κέρδος που προσδοκάται ότι θα αποκόμιζαν ανεξάρτητες εταιρείες από μια δραστηριότητα, όπως η δραστηριότητα της πώλησης αγαθών. Προς τούτο, επιλέγει μια βάση (έναν «δείκτη επιπέδου κερδών»), π.χ., το κόστος, τον κύκλο εργασιών ή τις πάγιες επενδύσεις, και εφαρμόζει έναν αριθμοδείκτη κέρδους ο οποίος αντικατοπτρίζει τον παρατηρούμενο αριθμοδείκτη σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές στην εν λόγω βάση.

(94) Η χρήση της μεθόδου TNMM ως μονομερούς μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης — δηλαδή η εξέταση της κερδοφορίας μόνον του ενός εκ των μερών στις ελεγχόμενες συναλλαγές — αιτιολογείται συχνά με την επίκληση της παραγράφου 3.18 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010, σύμφωνα με την οποία η «υπό εξέταση εταιρεία», δηλαδή η εταιρεία για την οποία ελέγχεται ένας οικονομικός δείκτης (περιθώριο επί του κόστους, μεικτό περιθώριο κέρδους, ή δείκτης καθαρού κέρδους) πρέπει, καταρχήν, να είναι η εταιρεία με τη λιγότερο σύνθετη λειτουργία ([68]).

([66]) Όσον αφορά τα άυλα στοιχεία ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ, το σημείο 97 της ενότητας D-2 (iii) (γ) (3) A (iii) της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010 όριζε ότι «οι θεμελιώδεις αρχές όσον αφορά τα άυλα στοιχεία ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ ταυτίζονται με εκείνες που αφορούν τα εμπορικά άυλα στοιχεία ενεργητικού.»

([67]) Η παράγραφος 2.3 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010 ορίζει: «Συνεπώς, στις περιπτώσεις όπου, λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια που περιγράφονται στην παράγραφο 2.2, μπορεί να εφαρμοστεί εξίσου αξιόπιστα μια παραδοσιακή συναλλακτική μέθοδος και μια μέθοδος συναλλακτικού κέρδους, η παραδοσιακή συναλλακτική μέθοδος είναι προτιμητέα έναντι της μεθόδου συναλλακτικού κέρδους». Η παράγραφος 3.49 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-1995 ορίζει: «Οι παραδοσιακές συναλλακτικές μέθοδοι είναι προτιμητέες έναντι των μεθόδων συναλλακτικού κέρδους ως μέσα εξακρίβωσης τού κατά πόσο μια ενδοομιλική τιμολόγηση είναι σύμφωνη με τους όρους πλήρους ανταγωνισμού, δηλαδή το αν υπάρχει κάποια ειδική συνθήκη που επηρεάζει το επίπεδο των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Έως σήμερα, η πρακτική εμπειρία έχει δείξει ότι στην πλειονότητα των περιπτώσεων είναι δυνατή η εφαρμογή παραδοσιακών συναλλακτικών μεθόδων.»

([68]) Αναλυτικά η παράγραφος 3.18 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010 διατυπώνει την ακόλουθη σύσταση: «Κατά την εφαρμογή μεθόδου κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, τιμής μεταπώλησης ή καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής όπως περιγράφονται στο κεφάλαιο II, είναι αναγκαίο να επιλέγεται η εταιρεία για την οποία εξετάζεται ένας οικονομικός δείκτης (περιθώριο επί του κόστους, μεικτό περιθώριο κέρδους, ή δείκτης καθαρού κέρδους). Η επιλογή της υπό εξέταση εταιρείας πρέπει να είναι συμβατή με τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Ως γενικός κανόνας, η υπό εξέταση εταιρεία είναι εκείνη στην οποία μπορεί να εφαρμοστεί με τον πιο αξιόπιστο τρόπο μια μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης και για την οποία μπορούν να εξασφαλιστούν τα πιο αξιόπιστα συγκρίσιμα μεγέθη, δηλαδή, συνήθως, η εταιρεία με τη λιγότερο σύνθετη λειτουργική ανάλυση.» Η παράγραφος 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-1995 περιλαμβάνει παρεμφερή περιγραφή.

Ειδικότερα, στις περιπτώσεις όπου ένα από τα μέρη σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή είναι κάτοχος δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας (ΔΙ), την εκμετάλλευση της οποίας παραχωρεί στο έτερο μέρος για την εκτέλεση λειτουργιών όπως η κατασκευή ή η διανομή, οι φορολογικοί σύμβουλοι αναφέρονται συχνά στο πόσο πολύπλοκο είναι να καθοριστεί μια απόδοση επί των εν λόγω δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας για τον χαρακτηρισμό του εν λόγω έτερου μέρους ως μέρους με τη λιγότερο σύνθετη λειτουργία, να καθοριστεί μια απόδοση για τις λειτουργίες που επιτελεί το έτερο μέρος, και να επιμεριστεί το σύνολο των κερδών του έτερου μέρους που απομένουν αφού αφαιρεθεί η εν λόγω απόδοση, δηλαδή το σύνολο των «εναπομενόντων κερδών», στο μέρος που είναι ο κάτοχος των δικαιωμάτων ΔΙ εν είδει δικαιώματος για τη χρήση των εν λόγω δικαιωμάτων ΔΙ.

2.5. *ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΤΙ ΟΠΟΙΕΣ ΥΠΕΒΑΛΕ Η ΙΡΛΑΝΔΙΑ ΑΠΑΝΤΩΝΤΑΣ ΣΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΣΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΣΗΜΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ*

(95) Στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία να της παράσχει όλες τις πληροφορίες που θα μπορούσαν να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων ([69]). Ειδικότερα, η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία να υποβάλει τους οικονομικούς λογαριασμούς της ASI και της ΑΟΕ για την περίοδο 2004 έως 2013, τον αριθμό των υπαλλήλων σε ισοδύναμα πλήρους απασχόλησης (εφεξής: «ΙΠΑ/FSE») της ASI και της ΑΟΕ για την ίδια περίοδο (τέλος της κάθε περιόδου υποβολής εκθέσεων), τα ΙΠΑ/FSE των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της ΑΟΕ, και πληροφορίες σχετικά με τις συμφωνίες επιμερισμού κόστους που έχουν συνάψει η ASI και η ΑΟΕ. Η Επιτροπή ζήτησε επίσης από την Ιρλανδία να υποδείξει ξεχωριστά το ύψος των παθητικών εισοδημάτων της ASI στους λογαριασμούς κερδών και ζημιών και να διευκρινίσει αν τα εν λόγω παθητικά εισοδήματα προέρχονται από την Ιρλανδία.

2.5.1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ASI ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΟΕ

(96) Τα εισοδήματα αμφότερων των εταιρειών ταξινομούνται στους λογαριασμούς τους ως προερχόμενα από την πώληση προϊόντων, όπως φαίνεται από τα αποσπάσματα στο Διάγραμμα 2 και στο Διάγραμμα 3. Οι εν λόγω λογαριασμοί δείχνουν ότι ο κύκλος εργασιών αντιπροσωπεύει καθαρές πωλήσεις σε πελάτες. Οι λογαριασμοί τόσο της ASI όσο και της ΑΟΕ διευκρινίζουν (π.χ. για τα έτη 2006 και 2007) ότι οι «καθαρές πωλήσεις προέρχονται κατά κύριο λόγο από την πώληση προϊόντων (υλικό, λογισμικό και περιφερειακά), και από εκτεταμένες συμβάσεις εγγύησης και υποστήριξης». Όσον αφορά την ASI, εκτός από τον κύκλο εργασιών και τα σχετικά μικρά έσοδα από τόκους, η εταιρεία δεν εμφανίζει άλλους σημαντικούς τύπους εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, η ASI δεν φαίνεται να καταγράφει εισόδημα από δικαιώματα. Όσον αφορά την ΑΟΕ, εκτός από τον κύκλο εργασιών και τα σχετικά μικρά έσοδα από τόκους, η εταιρεία, εμφανίζει μεγάλα ποσά από μερίσματα τα οποία καταβάλλονται από την ASI στην ΑΟΕ για ορισμένες λογιστικές χρήσεις.

Διάγραμμα 2

Απόσπασμα από τους λογαριασμούς της ASI για το έτος 2007

Apple Sales International

Δήλωση λογιστικών πολιτικών *(συνέχεια)*
για το έτος που έληξε στις 29 Σεπτεμβρίου 2007

Αναγνώριση εσόδων

Οι καθαρές πωλήσεις συνίστανται κατά κύριο λόγο σε έσοδα από πώληση προϊόντων (υλικό, λογισμικό και περιφερειακά), και από συμβάσεις εκτεταμένης εγγύησης και υποστήριξης. Η εταιρεία αναγνωρίζει τα έσοδα σύμφωνα με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα

([69]) Βλέπε επιχειρησιακό μέρος της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας (Ενότητα 4).

Διάγραμμα 3

Απόσπασμα από τους λογαριασμούς της AOE για το έτος 2006

Apple Operations Europe

Δήλωση λογιστικών πολιτικών *(συνέχεια)*

για το έτος που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 2006

Αναγνώριση εσόδων

Οι καθαρές πωλήσεις συνίστανται κατά κύριο λόγο σε έσοδα από πώληση προϊόντων (υλικό, λογισμικό και περιφερειακά), και από συμβάσεις εκτεταμένης εγγύησης και υποστήριξης. Η εταιρεία αναγνωρίζει τα έσοδα σύμφωνα με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα

(97) Επιλεγμένα οικονομικά στοιχεία τα οποία υποβλήθηκαν από την Ιρλανδία παρατίθενται στον Πίνακα 1 για την ASI και στον Πίνακα 2 για την AOE.

Πίνακας 1

Οικονομικά στοιχεία της ASI (σε εκατ. USD)

Έτος	Κύκλος εργασιών ASI	Κέρδη προ φόρων	εκ των οποίων εισοδήματα από τόκους και επενδύσεις αφαιρουμένων των επιβαρύνσεων που συνδέονται με τόκους	Φόρος που δηλώθηκε στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς
2003	1 682	165	14	2,1
2004	2 223	268	12	2,1
2005	4 068	725	27	3,9
2006	5 626	1 180	54	6,5
2007	6 951	1 844	122	8,9
2008	10 378	3 127	145	14,9
2009	15 404	5 662	92	3,7
2010	28 680	12 140	127	7
2011	47 281	22 134	64	9,9
2012	[63 000 — 63 500]	[35 000 — 35 500]	[300 — 400]	[1-10]
2013	[62 500 — 63 000]	[26 500 — 27 000]	[1 000 — 1 500]	[1-10]
2014	[67 500 — 68 000]	[24 500 — 25 000]	[900 — 1 000]	[1-10]

Πίνακας 2

Οικονομικά στοιχεία της AOE (σε εκατ. USD)

Έτος	Κύκλος εργασιών AOE	Κέρδη προ φόρων	εκ των οποίων εισοδήματα από τόκους και επενδύσεις αφαιρουμένων των επιβαρύνσεων που συνδέονται με τόκους	Φόρος που δηλώθηκε στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Έτος	Κύκλος εργασιών ΑΟΕ	Κέρδη προ φόρων	εκ των οποίων εισοδήματα από τόκους και επενδύσεις αφαιρουμένων των επιβαρύνσεων που συνδέονται με τόκους	Φόρος που δηλώθηκε στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς
2005	446	69	20,2	2,9
2006	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007	465	109	63,6	2,0
2008	412 ([1])	53	61,9	2,1
2009	358	105	45,7	1,8
2010	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012	[400 — 500]	[14 500 — 15 000] (*)	[1-10]	[1-10]
2013	[400 — 500]	[5 000 — 5 500] (*)	([1-10])	[1-10]
2014	[500 — 600]	[2 000 — 2 500] (*)	[10-20]	[1-10]

(*) Προς ενημέρωση: περιλαμβάνεται στο έτος 2006 μέρισμα ύψους 1 250 εκατ. USD το οποίο καταβλήθηκε από την ASI στην ΑΟΕ και από την ΑΟΕ στην ΑΟΙ, και στα έτη 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014 εισοδήματα από επιχειρήσεις του ομίλου τα οποία ανήλθαν σε 6 575 εκατ. USD, 6 253 εκατ. USD, [14 500 — 15 000] εκατ. USD, [5 000 — 5 500] εκατ. USD και [1 500 — 2 000] εκατ. USD αντίστοιχα.

([1]) Τα αριθμητικά στοιχεία για τον κύκλο εργασιών και το κόστος πωληθέντων του 2008 αναπροσαρμόστηκαν από 116 696 USD και (19 587 USD) σε 411 802 USD και (314 693 USD) αντίστοιχα.

(98) Τα οικονομικά στοιχεία που παρουσιάζονται στους Πίνακες 1 και 2 βασίζονται στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς της ASI και της ΑΟΕ, όπως υποβλήθηκαν στην Ιρλανδία. Η ASI και η ΑΟΕ υποβάλλουν πλήρεις εταιρικούς λογαριασμούς στην Ιρλανδία επειδή έχουν συσταθεί στην Ιρλανδία. Η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία ([70]) να διευκρινίσει εάν υπάρχουν ξεχωριστοί λογαριασμοί για τα κεντρικά γραφεία της ASI και της ΑΟΕ και τα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματα και, αν ναι, να υποβάλουν αυτούς τους ξεχωριστούς λογαριασμούς. Η Ιρλανδία επισήμανε ότι οι οικονομικοί λογαριασμοί για την ASI και την ΑΟΕ ικανοποιούν τις απαιτήσεις της ιρλανδικής νομοθεσίας όσον αφορά τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς και ότι η ιρλανδική νομοθεσία δεν υποχρεώνει την ASI και την ΑΟΕ να καταρτίζουν ξεχωριστούς λογαριασμούς για τα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους.

(99) Ο φόρος που δηλώθηκε από την ASI στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς συνίσταται κυρίως στον φόρο που καταβάλλεται στο ιρλανδικό κράτος επί των κερδών των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με τις μεθόδους επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ([71]), καθώς η ASI δεν θεωρούσε ότι έχει φορολογική παρουσία σε άλλη περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας. Ωστόσο, μετά από σχετικές αξιολογήσεις των φορολογικών αρχών της […] και της Ιταλίας, η ASI κρίθηκε υπόχρεη φόρου στις δύο αυτές περιοχές δικαιοδοσίας. Για τα έτη 2013 και 2014, η ASI κρίθηκε υπόχρεη παρακρατούμενου φόρου στην […] επειδή η […] φορολογική αρχή χαρακτήρισε μια αμοιβή που καταβλήθηκε από […] εταιρεία της Apple στην ASI ως δικαίωμα και επέβαλε στην εν λόγω πληρωμή παρακρατούμενο φόρο ([72]). Για τα έτη 2009 έως 2012, η ASI κρίθηκε υπόχρεη φόρου εταιρειών στην Ιταλία ύστερα από αξιολόγηση των ιταλικών φορολογικών αρχών οι οποίες διαπίστωσαν ότι η ASI είχε φορολογητέα παρουσία στην Ιταλία στη διάρκεια της συγκεκριμένης περιόδου ([73]). Όσον αφορά τον φόρο που δηλώθηκε από την ΑΟΕ στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς της, η εταιρεία είχε υποκατάστημα στη Σινγκαπούρη και ήταν υπόχρεη φόρου εταιρειών στη Σινγκαπούρη για τα έτη 2009, 2010 και 2011 ([74]).

([70]) Βλέπε επιστολή της Επιτροπής της 11ης Νοεμβρίου 2015, αιτιολογική σκέψη 27.

([71]) Ο φόρος που όφειλε να καταβάλει η ASI στις ιρλανδικές φορολογικές αρχές υπολογιζόταν σε ευρώ και ανήλθε σε περίπου 4,8 εκατ. EUR για το 2009, 4,8 εκατ. EUR για το 2010, 7,3 εκατ. EUR για το 2011, [1-10] εκατ. EUR για το 2012, [0,7-0,8] εκατ. EUR για το 2013 και [0,9-1] εκατ. EUR για το 2014, βλέπε επιστολή της Apple της 22ας Απριλίου 2016, σ. 8-9.

([72]) Ο εν λόγω φόρος ανήλθε σε περίπου […] και […] για το 2013 και το 2014 αντίστοιχα, βλέπε επιστολή της Apple της 22ας Απριλίου 2016, σ. 10.

([73]) Η προκύπτουσα φορολογική υποχρέωση της ASI για καταβολή φόρου εταιρειών στην Ιταλία ανήλθε σε περίπου [20-30] εκατ. EUR για το 2009, [40-50] εκατ. EUR για το 2010, [50-60] εκατ. EUR για το 2011 και [30-40] εκατ. EUR για το 2012, βλέπε επιστολή της Apple της 22ας Απριλίου 2016, σ. 10. Ωστόσο, τα ποσά αυτά δεν έχουν καταχωριστεί στους λογαριασμούς της ASI που παρουσιάζονται στον πίνακα 1, καθώς οι λογαριασμοί εκδόθηκαν πριν από την εκτίμηση των ιταλικών φορολογικών αρχών. Έως σήμερα, η Ιρλανδία δεν ενημέρωσε την Επιτροπή για αναπροσαρμογή των λογαριασμών της ASI.

([74]) Η φορολογική υποχρέωση της ΑΟΕ για καταβολή φόρου εταιρειών στη Σινγκαπούρη ανήλθε σε 42 136 SGD, 1 810 SGD και 535 SGD για τα έτη 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα, βλέπε επιστολή της Apple της 22ας Απριλίου 2016, σ. 10.

(100) Η Ιρλανδία κατέθεσε επίσης τη συνιστώσα των εισοδημάτων από τόκους που εμφανίζονταν στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς της ASI και της AOE, η οποία σχετιζόταν με περιουσιακά στοιχεία των αντίστοιχων ιρλανδικών υποκαταστημάτων των δύο εταιρειών ([75]). Η Ιρλανδία παρουσίασε ανάλυση των εισοδημάτων από τόκους της ASI σε «τόκους που καταβλήθηκαν στον οικονομικό λογαριασμό της ASI» και σε «τόκους από περιουσιακά στοιχεία». Π.χ., το 2012 οι τόκοι που καταβλήθηκαν στους οικονομικούς λογαριασμούς της ASI ανερχόταν σε [500-600] εκατ. USD και οι τόκοι από περιουσιακά στοιχεία του υποκαταστήματος σε [1-10] εκατ. USD. Στην επιστολή της 15ης Απριλίου 2015, η Ιρλανδία αναφέρει ότι οι τόκοι που αναλογούν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI και στο ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE προέρχονται από χωριστούς εντοπίσιμους τραπεζικούς λογαριασμούς ή κεφάλαια. Οι καθημερινές κινήσεις αυτών των τραπεζικών λογαριασμών ελέγχονται από υπαλλήλους του τομέα οικονομικών και διαχείρισης κεφαλαίων με έδρα το Cork της Ιρλανδίας ([76]).

(101) Στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, τα φορολογητέα κέρδη του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI καθορίζονται σε σχέση με τις λειτουργικές δαπάνες. Ωστόσο, δεν διατίθενται ξεχωριστά λογιστικά στοιχεία για τις λειτουργικές δαπάνες, καθώς η Apple δεν κατέθεσε ποτέ ξεχωριστούς λογαριασμούς στην Ιρλανδία. Απόσπασμα των λειτουργικών δαπανών για την ASI συνολικά κατά τα έτη 2011 και 2012, όπως καταγράφονται στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς της ASI, παρατίθεται ενδεικτικά στο Διάγραμμα 4.

Διάγραμμα 4

Λειτουργικές δαπάνες της ASI στην ετήσια έκθεση του 2012

Λειτουργικές δαπάνες	2012 σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)	2011 σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)
Κόστος μάρκετινγκ, πωλήσεων και διανομής	[400 000-500 000]	604 888
Διοικητικά έξοδα	[100 000-200 000]	139 870
Έρευνα και ανάπτυξη	[1 500 000-2 000 000]	1 538 036

(102) Στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, τα φορολογητέα κέρδη του ιρλανδικού υποκαταστήματος του AOE καθορίζονται με βάση τις λειτουργικές δαπάνες και τον κύκλο εργασιών. Ο λογαριασμός κερδών και ζημιών της AOE συνολικά για τα έτη 2011 και 2012 παρατίθεται ενδεικτικά στο Διάγραμμα 5.

Διάγραμμα 5

Λογαριασμός κερδών και ζημιών της AOE στην ετήσια έκθεση του 2012

Λογαριασμός κερδών και ζημιών

για το οικονομικό έτος που έληξε στις 29 Σεπτεμβρίου 2012

	Σημείωση	**2012** **σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)**	2011 σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)
Κύκλος εργασιών — διαρκείς δραστηριότητες	*1*	**[400 000-500 000]**	518 505
Κόστος πωληθέντων		**[(300 000-400 000)]**	(426 594)
Ακαθάριστα κέρδη		**[90 000-100 000]**	91 911
Λειτουργικές δαπάνες	*2*	**[(10 000-20 000)]**	(42 654)
Κέρδη εκμετάλλευσης — διαρκείς δραστηριότητες		**[70 000-80 000]**	49 257

([75]) Η εν λόγω συνιστώσα ανέρχεται σε [20-30] χιλιάδες USD για την AOE στη διάρκεια της περιόδου 2003-2013, βλέπε επιστολή της Ιρλανδίας της 15ης Απριλίου 2015, σ. 4. Όσον αφορά την ASI, η εν λόγω συνιστώσα των εισοδημάτων από τόκους που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του ιρλανδικού υποκαταστήματος ανέρχεται σε [70-80] εκατ. USD στη διάρκεια της περιόδου 2003-2013, βλέπε επιστολή της Ιρλανδίας της 15ης Απριλίου 2015, σ. 2 και παρατηρήσεις της Ιρλανδία επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας της 5ης Σεπτεμβρίου 2014, Φάκελος 3. Τα αντίστοιχα ποσά για το 2014 δεν είχαν ακόμη καταρτιστεί σύμφωνα με την Ιρλανδία κατά τη σύνταξη της ιρλανδικής επιστολής της 15ης Απριλίου 2015.

([76]) Επιστολή της Ιρλανδίας της 15ης Απριλίου 2015, σ. 3.

		2012	2011
	Σημείωση	**σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)**	σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)
Εισοδήματα από επιχειρήσεις του ομίλου		**[14 500 000-15 000 000]**	6 252 591
Άλλοι εισπρακτέοι τόκοι και εξομοιούμενα έσοδα	*3*	**[1 000-10 000]**	122
Καταβλητέοι τόκοι και εξομοιούμενα έξοδα	*4*	**[(30-40)]**	(2 505)
Διαγραφέντα ποσά σε σχέση με χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού	*11*	**[(50-60)]**	—
Κέρδη από συνήθεις δραστηριότητες προ φόρων	*5-8*	**[14 500 000-15 000 000]**	6 299 465
Φόρος επί των κερδών από συνήθεις δραστηριότητες	*9*	**[(1 000-10 000)]**	(2 966)
Κέρδη του οικονομικού έτους		**[14 500 000-15 000 000]**	6 296 499

(103) Όσον αφορά την υποχρέωση των εταιρειών για καταβολή φόρου εταιρειών στην Ιρλανδία, οι οικονομικοί λογαριασμοί της ASI και της AOE κάνουν αναφορά σε «χαμηλότερ[ο] από τον βασικό φορολογικό συντελεστή στην Ιρλανδία» για τις χρήσεις έως το 2007. Το απόσπασμα των ελεγμένων λογαριασμών της ASI όπως παρατίθενται στην ετήσια έκθεσή της για το 2007 παρουσιάζεται στο Διάγραμμα 6.

Διάγραμμα 6

Απόσπασμα από την ετήσια έκθεση της ASI για τη χρήση 2007

Φόρος επί των κερδών από συνήθεις δραστηριότητες

Η τρέχουσα φορολογική επιβάρυνση είναι χαμηλότερη από τον βασικό φορολογικό συντελεστή στην Ιρλανδία Οι διαφορές επεξηγούνται ως εξής:

	2007	2006
	σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)	σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)
Κέρδη από συνήθεις δραστηριότητες προ φόρων	**1 843 933**	1 179 637
Τρέχων φόρος με συντελεστή 12,5 % *(2006:*12,5 %*)*	**230 492**	147 455
Αποτελέσματα από:		
Εισοδήματα από τόκους φορολογούμενα με υψηλότερο συντελεστή (25 %)	**2 485**	1 610
Προσαρμογή φορολογικής επιβάρυνσης σε σχέση με προηγούμενες περιόδους -	—	(131)
Εισοδήματα φορολογούμενα με χαμηλότερους συντελεστές	**(224 049)**	(142 450)
Συνολική τρέχουσα φορολογική επιβάρυνση	**8 928**	6 484

(104) Στις χρήσεις μετά το 2007, η φορολογική επιβάρυνση των εταιρειών, σύμφωνα με τους οικονομικούς λογαριασμούς, υπολογίζεται με βάση φορολογικό συντελεστή [1-5] %. Ο εν λόγω φορολογικός συντελεστής περιγράφεται στους εν λόγω λογαριασμούς ως [ο] μέσος φορολογικός συντελεστής για όλες τις περιοχές δικαιοδοσίας στις οποίες δραστηριοποιείται [η AOE]. Το απόσπασμα των ελεγμένων λογαριασμών της ASI όπως παρατίθενται στην ετήσια έκθεσή της για το 2012 παρουσιάζεται στο Διάγραμμα 7.

Διάγραμμα 7

Απόσπασμα από την ετήσια έκθεση της ASI για τη χρήση 2012

Φόρος επί των κερδών από συνήθεις δραστηριότητες

Η εταιρεία δεν υπόκειται σε φόρο σε καμία περιοχή δικαιοδοσίας. Έχει δραστηριότητες σε διάφορες χώρες. Ο μέσος φορολογικός συντελεστής για όλες τις περιοχές δικαιοδοσίας στις οποίες δραστηριοποιείται ανέρχεται σε περίπου [1-5] %.

	2012	2011
	σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)	σε χιλιάδες δολ. ΗΠΑ (USD)
Κέρδη από συνήθεις δραστηριότητες προ φόρων	**[35 000 000-35 500 000]**	[22 000 000-22 500 000]
Φόρος με συντελεστή [1-5] %	**[1 000 000-1 500 000]**	[800 000-900 000]
Αποτελέσματα από:		
Εισοδήματα από τόκους φορολογούμενα με υψηλότερο συντελεστή (25 %)	**[600-700]**	620
Εισοδήματα φορολογούμενα με (χαμηλότερους)/ υψηλότερους συντελεστές	**[(1 000 000-1 500 000)]**	(876 117)
Συνολική τρέχουσα φορολογική επιβάρυνση	**[1 000-10 000]**	9 862

(105) Οι φόροι που όφειλε στην πράξη να καταβάλει η ASI στην Ιρλανδία, σύμφωνα με τις φορολογικές δηλώσεις της για τη χρήση από 25 Σεπτεμβρίου 2011 έως 24 Σεπτεμβρίου 2012, ανήλθαν σε [1-10] εκατ. EUR για το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (το αντίστοιχο αποτέλεσμα εκμετάλλευσης ανερχόταν σε [30-40] εκατ. EUR), ποσό στο οποίο προστέθηκε φόρος για εισοδήματα από τόκους ύψους [0,6-0,7] εκατ. EUR, με αποτέλεσμα μια φορολογική υποχρέωση ύψους [1-10] εκατ. EUR ([77]). Για την ίδια χρήση, ο φόρος που όφειλε στην πράξη να καταβάλει η AOE στην Ιρλανδία ανήλθε σε [1-10] εκατ. EUR για το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (το οποίο αντιστοιχούσε σε [10-20] εκατ. EUR), ποσό στο οποίο προστέθηκε ελάφρυνση εκμετάλλευσης στην πηγή, με αποτέλεσμα μια φορολογική υποχρέωση ύψους [1-10] εκατ. EUR.

(106) Η Ιρλανδία επισήμανε ότι τα κεφάλαια τα οποία προσδιορίζεται ότι υπερβαίνουν τις ανάγκες τής ASI και της AOE μεταφέρονται σε τραπεζικούς λογαριασμούς και σε εταιρείες χαρτοφυλακίου επενδύσεων της ASI και της AOE εκτός της Ιρλανδίας, των οποίων η διαχείριση και ο έλεγχος ασκούνται στις ΗΠΑ.

(107) Όσον αφορά τους τραπεζικούς λογαριασμούς της ASI οι οποίοι χρησιμοποιούνται για την είσπραξη των εσόδων πωλήσεων από πελάτες στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ, η Ιρλανδία επισήμανε ότι η ροή των χρημάτων είναι διαφορετική ανάλογα με το αν ο πελάτης είναι εταίρος δικτύου διάθεσης, χρήστης ηλεκτρονικού καταστήματος Apple Online Store, ή αν πραγματοποιείται πώληση σε κατάστημα λιανικής της Apple. Αν ο πελάτης είναι εταίρος δικτύου διάθεσης ([78]), η Apple εισπράττει μετρητά είτε μέσω τραπεζικού εμβάσματος ή μέσω άμεσης χρέωσης σε τραπεζικό λογαριασμό της ASI στην τοπική περιοχή δικαιοδοσίας του πελάτη ή σε κοινό λογαριασμό της ASI στις ΗΠΑ ή στην Ευρώπη στον οποίο κατατίθενται ποσά από πωλήσεις σε πολλές χώρες. Ωστόσο, σύμφωνα με την επισκόπηση που υπέβαλε η Ιρλανδία σχετικά με την έδρα των τραπεζικών λογαριασμών της ASI, τον Μάρτιο 2009 δεν εντοπίστηκε τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο γίνονταν καταθέσεις εσόδων πωλήσεων από την περιφέρεια ΕΜΑΙΑ στις ΗΠΑ, ενώ τον Μάρτιο 2012 οι καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς των ΗΠΑ αφορούσαν μόνον έσοδα πωλήσεων από την Ισλανδία, τη Ρωσία και την Τουρκία καθώς και από τμήματα της Μέσης Ανατολής και της Αφρικής. Όλα τα υπόλοιπα έσοδα από πωλήσεις εισπράττονται μέσω τραπεζικών λογαριασμών στην Ευρώπη. Η Ιρλανδία επισήμανε επίσης ότι η ομάδα διαχείρισης κεφαλαίων της ΕΜΑΙΑ της Apple, που αποτελείται από τρία άτομα με έδρα την Ιρλανδία, μεταφέρει ανά τακτά διαστήματα τα χρηματικά ποσά που βρίσκονται στους τοπικούς λογαριασμούς της περιφέρειας ΕΜΑΙΑ σε «συγκεντρωτικούς λογαριασμούς» που διατηρούνται στο όνομα της ASI. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, οι λογαριασμοί αυτοί βρίσκονται στο Ηνωμένο Βασίλειο, στις ΗΠΑ και στην Ελβετία.

(108) Όσον αφορά τις εταιρείες χαρτοφυλακίου επενδύσεων, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέθεσε η Apple, η εταιρεία που παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης και επένδυσης κεφαλαίων στην ASI και στην AOE, βάσει συμφωνιών παροχής υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων που έχουν συναφθεί με την ASI και την AOE, είναι η Braeburn Capital Inc. (εφεξής «Braeburn»), μια εταιρεία με έδρα τις ΗΠΑ. Στις υπηρεσίες περιλαμβάνεται η διαχείριση επενδύσεων και κεφαλαίων […].

([77]) Παρατηρούνται μικρές διαφορές ανάμεσα στον φόρο που καταγράφεται στους λογαριασμούς, όπως παρουσιάζονται στον πίνακα 1 και πίνακα 2 και στις φορολογικές δηλώσεις, οι οποίες μπορεί να οφείλονται σε νομισματικές διακυμάνσεις ή σε αποκλίσεις στις περιόδους υποβολής των στοιχείων.

([78]) Η Apple ορίζει ως εταίρους δικτύων διάθεσης τους τρίτους διανομείς και εμπόρους λιανικής οι οποίοι αγοράζουν τα προϊόντα της Apple προς μεταπώληση.

Στη διάρκεια της συνεδρίασης των συμβουλίων της ASI και της AOE στις 24 Ιουλίου 2006, αποφασίστηκε ότι η Braeburn θα συνέχιζε να συνδράμει την ASI και την AOE στη διαχείριση των ταμειακών αποθεμάτων τους ([79]). Σύμφωνα με την Ιρλανδία, όλα τα εισοδήματα που προκύπτουν από τις εν λόγω επενδύσεις είναι μη ιρλανδικής προέλευσης και, ως εξ αυτού, οι τόκοι που προέρχονται από αυτές τις επενδύσεις δεν υπόκεινται σε φόρο στην Ιρλανδία.

2.5.2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΥΠΑΛΛΗΛΟΥΣ ΤΗΣ ASI ΚΑΙ ΤΗΣ AOE

(109) Στην απάντησή της στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, η Ιρλανδία ανέφερε ότι στις 31 Δεκεμβρίου 2011 όλοι οι υπάλληλοι της Apple στην Ιρλανδία ήταν επισήμως απασχολούμενοι από την AOE και ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE διέθετε ενιαίο λογαριασμό μισθοδοσίας στην Ιρλανδία. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, τέτοιου είδους ρυθμίσεις δεν αποτελούν ασύνηθες φαινόμενο για τους ομίλους στην Ιρλανδία. Υπήρχε σε λειτουργία μηχανισμός αναπλήρωσης στο πλαίσιο του οποίου οι δαπάνες για το προσωπικό της AOE που απασχολούνταν σε δραστηριότητες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI επιμεριζόταν στο εν λόγω υποκατάστημα σε μηνιαία βάση. Από την 1η Ιανουαρίου 2012 τέθηκε σε ισχύ ένα αναδιοργανωμένο καθεστώς απασχόλησης και οι υπάλληλοι υπάγονταν εφεξής απευθείας στην εταιρεία στης οποίας το ιρλανδικό υποκατάστημα απασχολούνταν.

(110) Η Ιρλανδία υπέβαλε τα αριθμητικά στοιχεία για τα ΙΠΑ/FTE ([80]) που προσκόμισε η Apple στην Επιτροπή. Για την περίοδο πριν από την 1η Ιανουαρίου 2012, τα ΙΠΑ/FTE του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE επιμερίζονταν μεταξύ των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE με βάση το ποιος επιβαρυνόταν με τις δαπάνες.

Πίνακας 3

ΙΠΑ/FTE για τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE

Χρήση	Ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI	Ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE
25 Σεπτεμβρίου 2004	709	783
24 Σεπτεμβρίου 2005	839	739
30 Σεπτεμβρίου 2006	912	836
29 Σεπτεμβρίου 2007	937	544
27 Σεπτεμβρίου 2008	1 046	604
26 Σεπτεμβρίου 2009	994	707
25 Σεπτεμβρίου 2010	1 387	1 091
24 Σεπτεμβρίου 2011	1 660	872
29 Σεπτεμβρίου 2012	[200-300]	[400-500]
28 Σεπτεμβρίου 2013	[300-400]	[700-800]

(111) Εκτός από τους υπαλλήλους του ιρλανδικού υποκαταστήματος, η Ιρλανδία ενημερώθηκε από την Apple ότι η AOE είχε επίσης FTE/ΙΠΑ στη Σινγκαπούρη, όπου διέθετε υποκατάστημα το οποίο ασκούσε αρχικά δραστηριότητες κατασκευής και αργότερα διεταιρικές υπηρεσίες σχετιζόμενες με τη διανομή ([81]). Οι δραστηριότητες αυτές διακόπηκαν το 2009 και τα στοιχεία ενεργητικού του εν λόγω υποκαταστήματος εκποιήθηκαν σε συνδεδεμένη εταιρεία της Apple στη Σινγκαπούρη. Έκτοτε, το υποκατάστημα της Σινγκαπούρης παραμένει ως αδρανές υποκατάστημα της AOE. Ο μέσος αριθμός υπαλλήλων που απασχολούνταν στο υποκατάστημα της Σινγκαπούρης ήταν 185 το 2004, 189 το 2005, 257 το 2006, 300 το 2007 και 352 το 2008.

([79]) Βλέπε επισκόπηση των πρακτικών των συνεδριάσεων του Συμβουλίου που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της διευθυντικής θητείας του Tim Cook, όπως υποβλήθηκαν από την Apple στη Μόνιμη Υποεπιτροπή Ερευνών της αμερικανικής Γερουσίας κατά τη διάρκεια της ακρόασης με αντικείμενο την Apple, APL-PSI-000342/000343.

([80]) Ισοδύναμο πλήρους απασχόλησης (ΙΠΑ/FTE) είναι οι ώρες εργασίας ενός υπαλλήλου με καθεστώς πλήρους απασχόλησης και χρησιμοποιείται για να δηλώνεται ο αριθμός των απασχολούμενων, υπολογίζοντας τους υπαλλήλους μερικής απασχόλησης, ανάλογα με τις ώρες τις οποίες εργάστηκαν.

([81]) Σύμφωνα με τα στοιχεία που κατέθεσε η Apple στη Μόνιμη Υποεπιτροπή της αμερικανικής Γερουσίας, η κύρια δραστηριότητα του υποκαταστήματος της Σινγκαπούρης και των προκατόχων του έως το 2003 ήταν η κατασκευή μικροϋπολογιστών, εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών και περιφερειακών. Το υποκατάστημα της Σινγκαπούρης ήταν συμβαλλόμενο μέρος της ΣΕΚ για την κτήση και διατήρηση των δικαιωμάτων κατασκευής και διανομής προϊόντων της Apple. Μετά το 2003 και έως το 2009, το υποκατάστημα της Σινγκαπούρης λειτουργούσε ως πάροχος υπηρεσιών σε συνδεδεμένες εταιρείες της Apple στην περιοχή της Ασίας-Ειρηνικού. Στις υπηρεσίες αυτές συγκαταλέγονταν η υποστήριξη οικονομικών υπηρεσιών, η υποστήριξη πληροφοριακών συστημάτων και τεχνολογίας, και η διαχείριση αλυσίδας εφοδιασμού και μεταφορών, βλέπε APL-PSI-000234.

(112) Η Ιρλανδία επισήμανε ότι, όπως την πληροφόρησε η Apple, δεν υπήρχαν ΙΠΑ/FTE που απασχολούνταν από την ASI ή την AOE πέραν των εργαζομένων στα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους και στο υποκατάστημα της AOE στη Σινγκαπούρη. Σύμφωνα με την Apple, η ASI και η AOE διοικούνταν και ελέγχονταν λειτουργικά από τις ΗΠΑ και όλες οι σημαντικές επιχειρηματικές αποφάσεις (π.χ. σε σχέση με ζητήματα όπως η διανοητική ιδιοκτησία, η ανάπτυξη προϊόντων, το ποια προϊόντα και εξαρτήματα θα κατασκευάζονταν και η στρατηγική πωλήσεων και μάρκετινγκ) λαμβάνονταν στις ΗΠΑ και όχι στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE.

2.5.3. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ASI ΚΑΙ ΤΗΣ AOE

(113) Τόσο η Ιρλανδία ([82]) όσο και η Apple ([83]) υποστηρίζουν ότι οι κρίσιμες επιχειρηματικές δραστηριότητες της ASI και της AOE ασκούνται εκτός της Ιρλανδίας, π.χ. μέσω υπαλλήλων της Apple Inc. ή μέσω του διοικητικού συμβουλίου της ASI και της AOE, το οποίο, κατά την Apple, αποφάσισε, μεταξύ άλλων, να συνομολογήσει τις διάφορες τροποποιήσεις της ΣΕΚ ([84]) με την Apple Inc. Η Apple επισημαίνει ότι «η διαχείριση και ο έλεγχος της ASI και της AOE από τις ΗΠΑ ασκούνται όχι μόνο στις συνεδριάσεις του συμβουλίου, αλλά με χιλιάδες τρόπους» ([85]), χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις.

(114) Το διοικητικό συμβούλιο της ASI αποτελείται από τρεις διευθυντές και έναν/μία γραμματέα. Από τα τέσσερα αυτά άτομα, τρία μέλη του συμβουλίου εδρεύουν στις ΗΠΑ και είναι υπάλληλοι της Apple Inc. Το έτερο μέλος του συμβουλίου εδρεύει στην Ιρλανδία και είναι υπάλληλος της ADI. Το διοικητικό συμβούλιο της AOE αποτελείται από δύο διευθυντές και έναν/μία γραμματέα, εκ των οποίων ο/η γραμματέας και ένας διευθυντής μετέχουν επίσης στο συμβούλιο της ASI. Από τα τρία αυτά άτομα, δύο μέλη του συμβουλίου εδρεύουν στις ΗΠΑ και είναι υπάλληλοι της Apple Inc. Το έτερο μέλος του συμβουλίου εδρεύει στην Ιρλανδία και είναι υπάλληλος της ADI. Σύμφωνα με τις οικονομικές εκθέσεις της ASI, η ASI ([86]) δεν κατέβαλε αμοιβή σε κανέναν από τους διευθυντές της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή της περιόδου από το 2004 έως 2014, για την οποία έχουν υποβληθεί οικονομικοί λογαριασμοί. Αντίθετα, οι διευθυντές της AOE αμείβονταν στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Π.χ., η εταιρεία κατέβαλε […] USD το 2012 και […] USD το 2011 για την αμοιβή των διευθυντών της.

(115) Η Επιτροπή ζήτησε όλα τα πρακτικά των συνεδριάσεων των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της AOE, τα οποία και της διαβίβασε η Apple. Η πρώτη συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου της ASI πραγματοποιήθηκε στις 5 Απριλίου 1990 στο Δουβλίνο. Η πρώτη συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου της AOE πραγματοποιήθηκε στις 15 Σεπτεμβρίου 1980 στο Δουβλίνο. Ενδεικτικά, ο Πίνακα 4 συνοψίζει τη δραστηριότητα του διοικητικού συμβουλίου της ASI μεταξύ Ιανουαρίου 2009 και Σεπτεμβρίου 2011 (16 συνεδριάσεις του συμβουλίου, 3 ετήσιες γενικές συνελεύσεις και 9 γραπτές αποφάσεις) και ο Πίνακα 5 συνοψίζει τη δραστηριότητα του διοικητικού συμβουλίου της AOE μεταξύ Δεκεμβρίου 2008 και Σεπτεμβρίου 2011 (13 συνεδριάσεις του συμβουλίου, 4 ετήσιες γενικές συνελεύσεις και 12 γραπτές αποφάσεις).

Πίνακας 4

Αποφάσεις των διευθυντών της ASI και πρακτικά των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου

Ημερομηνία	Τύπος εγγράφου	Συνοπτική παρουσίαση πρακτικών της ASI
30.1.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Απόφαση για εξουσιοδότηση ορισμένων εγκεκριμένων προσώπων να ανοίγουν, να κατέχουν, να κλείνουν ή να διαχειρίζονται με άλλο τρόπο τους τραπεζικούς, επενδυτικούς, χρηματιστηριακούς και λοιπούς λογαριασμούς της ASI.
11.2.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Απόφαση για εξουσιοδότηση ορισμένων εγκεκριμένων προσώπων να ανοίγουν, να κατέχουν, να κλείνουν ή να διαχειρίζονται με άλλο τρόπο τους τραπεζικούς, επενδυτικούς, χρηματιστηριακούς και λοιπούς λογαριασμούς της ASI.

([82]) Επιστολή της Ιρλανδίας της 4ης Μαΐου 2015.
([83]) Επιστολή της Apple της 4ης Μαΐου 2015.
([84]) Επιστολή της Apple της 4ης Μαΐου 2015.
([85]) Επιστολή της Apple της 4ης Μαΐου 2015.
([86]) Σημείωση 6, 7 ή 8 στους ετήσιους λογαριασμούς της ASI για τα ΟΕ 2004-2013.

Ημερομηνία	Τύπος εγγράφου	Συνοπτική παρουσίαση πρακτικών της ASI
18.3.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Jae Allen και Cathy Kearney)	Χορήγηση πληρεξουσίου.
20.7.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen και Tim Cook)	Απόφαση έγκρισης του σχεδίου Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2008 και της αμοιβής του ορκωτού λογιστή, απόφαση σύγκλησης της ετήσιας γενικής συνέλευσης στις 3 Αυγούστου 2009 και απόφαση διορισμού του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] στη θέση του ορκωτού λογιστή σε αντικατάσταση του […].
3.8.2009	Πρακτικά της ετήσιας γενικής συνέλευσης (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων και εταιρικός εκπρόσωπος τόσο της AOI όσο και της AOE και Gene Levoff ως εταιρικός εκπρόσωπος της Baldwin Holdings Unlimited)	Απόφαση έγκρισης της Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2008, απόφαση διορισμού του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] στη θέση του ορκωτού λογιστή, απόφαση εξουσιοδότησης των Διευθυντών να ορίσουν την αμοιβή των ορκωτών λογιστών και απόφαση ότι η επόμενη ετήσια γενική συνέλευση θα μπορούσε να διεξαχθεί εκτός της Ιρλανδίας.
23.10.2009	Πρακτικά του συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων και Jae Allen)	Απόφαση καταβολής προσωρινού μερίσματος στην AOE ύψους 3 482 850 781,21 USD στις 27 Οκτωβρίου 2009 και απόφαση καταβολής πρόσθετου προσωρινού μερίσματος στην AOE το οποίο αντιστοιχούσε στους δεδουλευμένους τόκους επί των αρχικών ποσών στις 27 Οκτωβρίου 2009.
10.12.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney και Jae Allen)	Χορήγηση πληρεξουσίου στην […], εταιρεία με έδρα στην Ουκρανία και εξολοκλήρου ξένα κεφάλαια, προκειμένου να ενεργεί εξ ονόματος της ASI ως Διανομέας Προστιθέμενης Αξίας της Apple.
10.12.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer και Cathy Kearney, Jae Allen)	Γραπτή απόφαση και αίτημα των Διευθυντών, αίτηση προς τον Tim Cook να παραιτηθεί από τη θέση του διευθυντή της ASI και απόφαση ότι ο Tim Cook θα εγκαταλείψει ipso facto τη θέση του ως διευθυντή της ASI.
31.1.2010	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Απόφαση διορισμού της Elisabeth S. Rafael σε θέση διευθυντή της ASI.
3.3.2010	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Απόφαση για εκ νέου διορισμό του Tim Cook σε θέση διευθυντή της ASI.
31.3.2010	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Απόφαση καταβολής στην AOE προσωρινού μερίσματος ύψους 800 000 000 USD στις 8 Απριλίου 2010.
12.5.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Jae Allen ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Απόφαση καταβολής στην AOE προσωρινού μερίσματος ύψους 1 000 000 000 USD στις 20 Μαΐου 2010.

Ημερομηνία	Τύπος εγγράφου	Συνοπτική παρουσίαση πρακτικών της ASI
16.6.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Απόφαση καταβολής στην ΑΟΕ προσωρινού μερίσματος ύψους 600 000 000 USD στις 17 Ιουνίου 2010.
22.6.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Έγκριση της χορήγησης πληρεξουσίου στους Gary Wipfler, Cathy Kearney και Michael O'Sullivan προκειμένου να ενεργούν εξ ονόματος της ASI. Το πληρεξούσιο καλύπτει τις ακόλουθες πτυχές: (i) αλληλογραφία της εταιρείας, (ii) σχέσεις με την κυβέρνηση και τις άλλες δημόσιες υπηρεσίες, (iii) οικονομικούς ελέγχους, (iv) ασφαλιστική κάλυψη, (v) συμβάσεις αγοράς, μίσθωσης-αγοράς και χρηματοδότησης, σε σχέση με στοιχεία ενεργητικού και υπηρεσίες, (vi) συμβάσεις μίσθωσης, προμήθειας, κατάθεσης και συμφωνίες για τη χρήση στοιχείων ενεργητικού, (vii) μεταβίβαση ατομικής κινητής περιουσίας, (viii) παραλαβή προϊόντων και έκδοση των σχετικών παραστατικών, (ix) συμβούλιο εργαζομένων και (x) εμπορικές συμβάσεις.
23.7.2010	Πρακτικά της ετήσιας γενικής συνέλευσης (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων και εταιρικός εκπρόσωπος τόσο της ΑΟΙ όσο και της ΑΟΕ και Gene Levoff ως εταιρικός εκπρόσωπος της Baldwin Holdings Unlimited)	Απόφαση έγκρισης της Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2009, απόφαση για εκ νέου διορισμό του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] ως ορκωτού λογιστή, απόφαση εξουσιοδότησης των Διευθυντών να ορίσουν την αμοιβή των ορκωτών λογιστών, καταγραφή του καθορισμού και της καταβολής στην ΑΟΕ προσωρινών μερισμάτων συνολικού ύψους 5 884 972 906,56 USD μετά τη λήξη του ΟΕ 2009, και απόφαση ότι η επόμενη ετήσια γενική συνέλευση θα μπορούσε να διεξαχθεί εκτός της Ιρλανδίας.
23.7.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael ως προεδρεύουσα)	Απόφαση σύγκλησης της ετήσιας γενικής συνέλευσης στις 23 Ιουλίου 2010.
20.9.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Jae Allen)	Απόφαση καταβολής στην ΑΟΕ προσωρινού μερίσματος ύψους 690 000 000 USD στις 21 Σεπτεμβρίου 2010.
17.11.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Απόφαση καταβολής στην ΑΟΕ προσωρινού μερίσματος ύψους 1 750 000 000 USD στις 18 Νοεμβρίου 2010.
21.12.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael ως προεδρεύουσα)	Απόφαση χορήγησης προσωρινού πληρεξουσίου στον Gerard Lane για την άσκηση των καθημερινών δραστηριοτήτων της ASI λόγω των προγραμματισμένων ετήσιων αδειών των διευθυντών του ASI.
4.3.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Απόφαση καταβολής στην ΑΟΕ προσωρινού μερίσματος ύψους 1 000 000 000 USD στις 7 Μαρτίου 2010, καταγραφή της παραίτησης του Jae Allen από τη θέση του διευθυντή και του διορισμού του Mark Stevens ως διευθυντή από τις 15 Μαρτίου 2011 και έγκριση της νέας απόφασης περί τραπεζών.

Ημερομηνία	Τύπος εγγράφου	Συνοπτική παρουσίαση πρακτικών της ASI
21.3.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Απόφαση καταβολής στην ΑΟΕ προσωρινού μερίσματος ύψους 1 000 000 000 USD στις 24 Μαρτίου 2011.
21.4.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Mark Stevens, Elisabeth Rafael ως προεδρεύουσα)	Απόφαση για εξουσιοδότηση ορισμένων εγκεκριμένων προσώπων να ανοίγουν, να κατέχουν, να κλείνουν ή να διαχειρίζονται με άλλο τρόπο τους τραπεζικούς, επενδυτικούς, χρηματιστηριακούς και λοιπούς λογαριασμούς της ASI.
11.5.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Απόφαση καταβολής στην ΑΟΕ προσωρινού μερίσματος ύψους 1 000 000 000 USD στις 12 Μαΐου 2011.
29.6.2011	Πρακτικά της ετήσιας γενικής συνέλευσης (Audrey Fernandez-Elliott ως προεδρεύουσα και εταιρική εκπρόσωπος τόσο της ΑΟΙ όσο και της ΑΟΕ και Gene Levoff ως εταιρικός εκπρόσωπος της Baldwin Holdings Unlimited)	Απόφαση έγκρισης της Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2010, απόφαση για εκ νέου διορισμό των Elisabeth Rafael, Tim Cook και Mark Stevens σε θέσεις δευθυντών της ASI, απόφαση για εκ νέου διορισμό του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] ως ορκωτού λογιστή, απόφαση εξουσιοδότησης των Διευθυντών να ορίσουν την αμοιβή των ορκωτών λογιστών, καταγραφή και έγκριση του καθορισμού και της καταβολής στην ΑΟΙ προσωρινών μερισμάτων συνολικού ύψους 11 324 972 906,56 USD μετά τη λήξη του οικονομικού έτους 2009 και απόφαση ότι η επόμενη ετήσια γενική συνέλευση θα μπορούσε να διεξαχθεί εκτός της Ιρλανδίας.
29.6.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Mark Stevens, Elisabeth Rafael ως προεδρεύουσα)	Έγκριση του σχεδίου Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2010, καθώς και της αμοιβής του ορκωτού λογιστή, καταγραφή του καθορισμού και της καταβολής στην ΑΟΕ προσωρινών μερισμάτων συνολικού ύψους 11 324 972 906,56 USD μετά τη λήξη του οικονομικού έτους 2009, απόφαση για σύγκληση της ετήσιας γενικής συνέλευσης στις 29 Ιουνίου 2011, καταγραφή της παραίτησης του Peter Oppenheimer από τη θέση του διευθυντή και γραμματέα της ASI και διορισμός του Gene Levoff στη θέση του διευθυντή και γραμματέα της ASI σε αντικατάστασή του.
27.7.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Gene Levoff ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Χορήγηση πληρεξουσίου.
7.9.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Gene Levoff ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Επισημάνθηκε ότι θα ήταν πιο πρακτικό και περισσότερο συμφέρον εμπορικά να προταθεί στα μέλη της ASI καταβολή των μερισμάτων υπό μορφή επένδυσης σταθερού εισοδήματος. Απόφαση να προταθεί στα μέλη η καταβολή προσωρινού μερίσματος στην ΑΟΕ υπό μορφή επένδυσης σταθερού εισοδήματος με συνολική προβλεπόμενη αξία ύψους 1 502 298 132 USD στις 8 Σεπτεμβρίου 2011.
7.9.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Gene Levoff ως προεδρεύων, Elisabeth Rafael)	Απόφαση καταβολής προσωρινού μερίσματος στην ΑΟΕ υπό μορφή επένδυσης σταθερού εισοδήματος με συνολική προβλεπόμενη αξία ύψους 1 502 298 132 USD στις 8 Σεπτεμβρίου 2011.

Πίνακας 5

Αποφάσεις των διευθυντών της ΑΟΕ και πρακτικά των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου

Ημερομηνία	Τύπος εγγράφου	Συνοπτική παρουσίαση πρακτικών της ΑΟΕ
17.12.2008	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ως προεδρεύων)	Απόφαση για σύναψη συμφωνίας επιχορήγησης της απασχόλησης.
14.1.2009	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ως προεδρεύων)	Απόφαση για εξουσιοδότηση ορισμένων εγκεκριμένων προσώπων να ανοίγουν, να κατέχουν, να κλείνουν ή να διαχειρίζονται με άλλο τρόπο τους τραπεζικούς, επενδυτικούς, χρηματιστηριακούς και λοιπούς λογαριασμούς της ΑΟΕ.
25.2.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Απόφαση εκτέλεσης της Συμβολαιογραφικής Πράξης και των Κανόνων για το συνταξιοδοτικό πρόγραμμα της ΑΟΕ.
20.7.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Απόφαση έγκρισης του σχεδίου Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2008, απόφαση διορισμού του Peter Oppenheimer και της Cathy Kearney ως εταιρικών αντιπροσώπων προκειμένου να παραστούν στην ετήσια γενική συνέλευση της ASI για το έτος 2009, απόφαση σύγκλησης της ετήσιας γενικής συνέλευσης στις 3 Αυγούστου 2009 και απόφαση διορισμού του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] στη θέση του ορκωτού λογιστή σε αντικατάσταση του […].
22.7.2009	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Gary Wipfler)	Απόφαση για τη σύναψη σύμβασης μεταβίβασης επιχείρησης για τη μεταβίβαση των δραστηριοτήτων του υποκαταστήματος Σινγκαπούρης της ΑΟΕ στην Apple South Asia Pte.Ltd.
3.8.2009	Πρακτικά της ετήσιας γενικής συνέλευσης (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων και εταιρικός εκπρόσωπος της AOI και Gene Levoff ως εταιρικός εκπρόσωπος της Baldwin Holdings Unlimited)	Απόφαση έγκρισης της Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2008, απόφαση διορισμού του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] στη θέση του ορκωτού λογιστή, απόφαση εξουσιοδότησης των Διευθυντών να ορίσουν την αμοιβή των ορκωτών λογιστών και απόφαση ότι η επόμενη ετήσια γενική συνέλευση θα μπορούσε να διεξαχθεί εκτός της Ιρλανδίας.
23.10.2009	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Gary Wipfler)	Καταγραφή της επικείμενης είσπραξης μερίσματος ύψους 3 482 850 781,21 USD από την ASI στις 27 Οκτωβρίου 2009, απόφαση για καταβολή μερίσματος ύψους 4 607 274 666,29 USD στην AOI, απόφαση καταβολής πρόσθετου προσωρινού μερίσματος στην AOI το οποίο αντιστοιχούσε στους δεδουλευμένους τόκους στις 27 Οκτωβρίου 2009.
21.12.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Απόφαση σύναψης της συμπληρωματικής σύμβασης μεταβίβασης επιχείρησης για τη μεταβίβαση των δραστηριοτήτων του υποκαταστήματος Σινγκαπούρης της ΑΟΕ στην Apple South Asia Pte.Ltd. και χορήγηση πληρεξουσίου.

Ημερομηνία	Τύπος εγγράφου	Συνοπτική παρουσίαση πρακτικών της ΑΟΕ
21.12.2009	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Γραπτή απόφαση και αίτημα των Διευθυντών, αίτηση προς τον Tim Cook να παραιτηθεί από τη θέση του διευθυντή της ΑΟΕ και απόφαση ότι ο Tim Cook θα εγκαταλείψει ipso facto τη θέση του ως διευθυντή της ΑΟΕ.
31.3.2010	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Απόφαση είσπραξης προσωρινού μερίσματος ύψους 800 000 000 USD από την ASI στις 8 Απριλίου 2010 και καταβολής του ίδιου ποσού στην AOI.
23.4.2010	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Απόφαση να τεθεί σε εφαρμογή αντικατάσταση των τίτλων ιδιοκτησίας για ορισμένα καταχωρισμένα ακίνητα στη Σινγκαπούρη.
14.5.2010	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Απόφαση είσπραξης προσωρινού μερίσματος ύψους 1 000 000 000 USD από την ASI στις 20 Μαΐου 2010 και καταβολής του ίδιου ποσού στην AOI.
14.6.2010	Πρακτικά της ετήσιας γενικής συνέλευσης (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων και εταιρικός εκπρόσωπος της AOI και Gene Levoff ως εταιρικός εκπρόσωπος της Baldwin Holdings Unlimited)	Απόφαση έγκρισης της Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2009, απόφαση για εκ νέου διορισμό του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] ως ορκωτού λογιστή, απόφαση εξουσιοδότησης των Διευθυντών να ορίσουν την αμοιβή των ορκωτών λογιστών, καταγραφή της καταβολής στην AOI προσωρινών μερισμάτων συνολικού ύψους 5 284 972 906,56 USD μετά τη λήξη του ΟΕ 2009, και απόφαση ότι η επόμενη ετήσια γενική συνέλευση θα μπορούσε να διεξαχθεί εκτός της Ιρλανδίας.
16.6.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Gary Wipfler)	Καταγραφή της επικείμενης είσπραξης μερίσματος ύψους 600 000 000 USD από την ASI στις 17 Ιουνίου 2010 και απόφαση καταβολής του ίδιου ποσού στην AOI.
23.7.2010	Πρακτικά της ετήσιας γενικής συνέλευσης (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων και εταιρικός εκπρόσωπος της AOI και Gene Levoff ως εταιρικός εκπρόσωπος της Baldwin Holdings Unlimited)	Απόφαση έγκρισης της Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2009, απόφαση για εκ νέου διορισμό του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] ως ορκωτού λογιστή, απόφαση εξουσιοδότησης των Διευθυντών να ορίσουν την αμοιβή του ορκωτού λογιστή, καταγραφή του καθορισμού και της καταβολής στην AOI προσωρινών μερισμάτων συνολικού ύψους 5 884 972 906,56 USD μετά τη λήξη του ΟΕ 2009, και απόφαση ότι η επόμενη ετήσια γενική συνέλευση θα μπορούσε να διεξαχθεί εκτός της Ιρλανδίας.
23.7.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ως προεδρεύων)	Απόφαση σύγκλησης της ετήσιας γενικής συνέλευσης στις 23 Ιουλίου 2010.
20.9.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ως προεδρεύων)	Καταγραφή της επικείμενης είσπραξης μερίσματος ύψους 690 000 000 USD από την ASI στις 21 Σεπτεμβρίου 2010 και απόφαση καταβολής μερίσματος ύψους 900 000 000 USD στην AOI.

Ημερομηνία	Τύπος εγγράφου	Συνοπτική παρουσίαση πρακτικών της ΑΟΕ
15.11.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ως προεδρεύων)	Απόφαση για έγκριση της σύναψης μισθωτηρίου ακινήτου για πρόσθετο αποθηκευτικό χώρο με στόχο τη διευκόλυνση ενδεχόμενης επέκτασης της παραγωγής.
17.11.2010	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ως προεδρεύων)	Καταγραφή της επικείμενης είσπραξης μερίσματος ύψους 1 750 000 000 USD από την ASI στις 18 Νοεμβρίου και απόφαση καταβολής του ίδιου ποσού στην AOI.
3.12.2010	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Έγκριση της χορήγησης πληρεξουσίων στην Cathy Kearney και στον Michael O'Sullivan προκειμένου να ενεργούν εξ ονόματος της ΑΟΕ. Τα πληρεξούσια καλύπτουν τις ακόλουθες πτυχές: (i) αλληλογραφία της εταιρείας, (ii) σχέσεις με την κυβέρνηση και τις άλλες δημόσιες υπηρεσίες, (iii) οικονομικούς ελέγχους, (iv) ασφαλιστική κάλυψη, (v) συμβάσεις αγοράς, μίσθωσης-αγοράς και χρηματοδότησης, σε σχέση με στοιχεία ενεργητικού και υπηρεσίες, (vi) συμβάσεις μίσθωσης, προμήθειας, κατάθεσης και συμφωνίες για τη χρήση στοιχείων ενεργητικού, (vii) μεταβίβαση ατομικής κινητής περιουσίας, (viii) παραλαβή προϊόντων και έκδοση των σχετικών παραστατικών, (ix) συμβούλιο εργαζομένων και (x) εμπορικές συμβάσεις.
4.3.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Gary Wipfler)	Καταγραφή της επικείμενης είσπραξης μερίσματος ύψους 1 000 000 000 USD από στις 7 Μαρτίου 2011 και απόφαση καταβολής του ίδιου ποσού στην AOI.
21.3.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer ως προεδρεύων, Gary Wipfler)	Καταγραφή της επικείμενης είσπραξης μερίσματος ύψους 1 000 000 000 USD στις 24 Μαρτίου 2011 και απόφαση καταβολής του ίδιου ποσού στην AOI.
26.4.2011	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Απόφαση για εξουσιοδότηση ορισμένων εγκεκριμένων προσώπων να ανοίγουν, να κατέχουν, να κλείνουν ή να διαχειρίζονται με άλλο τρόπο τους τραπεζικούς, επενδυτικούς, χρηματιστηριακούς και λοιπούς λογαριασμούς της ΑΟΕ.
11.5.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ως προεδρεύων)	Καταγραφή της επικείμενης είσπραξης μερίσματος ύψους 1 000 000 000 USD στις 12 Μαΐου 2011 και απόφαση καταβολής του ίδιου ποσού στην AOI.
23.6.2011	Γραπτή απόφαση των Διευθυντών (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Απόφαση έγκρισης του σχεδίου Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2010, απόφαση διορισμού της Audrey Fernandez-Elliott και της Cathy Kearney ως εταιρικών εκπροσώπων της ΑΟΕ προκειμένου να παραστούν στην ετήσια γενική συνέλευση της ASI για το 2011, καταγραφή του καθορισμού και της καταβολής στην AOI προσωρινών μερισμάτων συνολικού ύψους 12 659 796 428,08 USD μετά τη λήξη του ΟΕ 2009, απόφαση σύγκλησης της ετήσιας γενικής συνέλευσης στις 27 Ιουνίου 2011, καταγραφή της παραίτησης του Peter Oppenheimer από τη θέση του διευθυντή και γραμματέα της ΑΟΕ από την 1η Ιουλίου 2011 και διορισμός του Gene Levoff ως διευθυντή και γραμματέα της ΑΟΕ σε αντικατάστασή του.

Ημερομηνία	Τύπος εγγράφου	Συνοπτική παρουσίαση πρακτικών της ΑΟΕ
27.6.2011	Πρακτικά της ετήσιας γενικής συνέλευσης (Audrey Fernandez-Elliott ως προεδρεύουσα και εταιρική εκπρόσωπος της ΑΟΙ και Gene Levoff ως εταιρικός εκπρόσωπος της Baldwin Holdings Unlimited)	Απόφαση έγκρισης της Έκθεσης των Διευθυντών και της οικονομικής κατάστασης για το ΟΕ 2010, απόφαση για εκ νέου διορισμό του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] ως ορκωτού λογιστή, απόφαση εξουσιοδότησης των Διευθυντών να ορίσουν την αμοιβή του ορκωτού λογιστή, καταγραφή και έγκριση του καθορισμού και της καταβολής στην ΑΟΙ προσωρινών μερισμάτων συνολικού ύψους 12 659 796 428,08 USD μετά τη λήξη του ΟΕ 2009, και απόφαση ότι η επόμενη ετήσια γενική συνέλευση θα μπορούσε να διεξαχθεί εκτός της Ιρλανδίας.
7.9.2011	Πρακτικά του Συμβουλίου (Gene Levoff ως προεδρεύων και Gary Wipfler)	Επισημάνθηκε ότι θα ήταν πιο πρακτικό και περισσότερο συμφέρον εμπορικά να προταθεί στα μέλη της ΑΟΕ καταβολή των μερισμάτων υπό μορφή επένδυσης σταθερού εισοδήματος. Απόφαση να προταθεί στα μέλη η καταβολή προσωρινού μερίσματος στην ΑΟΙ υπό μορφή επένδυσης σταθερού εισοδήματος με συνολική προβλεπόμενη αξία ύψους 1 502 298 132 USD στις 8 Σεπτεμβρίου 2011. Απόφαση καταβολής πρόσθετου προσωρινού μερίσματος στην ΑΟΙ το οποίο θα αντιστοιχούσε στους δεδουλευμένους τόκους.
7.9.2011	Γραπτή απόφαση των μελών (ΑΟΙ και Baldwin Holding Unlimited)	Απόφαση καταβολής προσωρινού μερίσματος στην ΑΟΙ υπό μορφή επένδυσης σταθερού εισοδήματος με συνολική προβλεπόμενη αξία ύψους 1 502 382 564 USD στις 8 Σεπτεμβρίου 2011.
7.9.2011	Διορισμός εταιρικού εκπροσώπου για γραπτή απόφαση	Διορισμός από την ΑΟΙ, υπό την ιδιότητά του μέλους της ΑΟΕ, του Gene Levoff στη θέση του εκπροσώπου της ΑΟΙ ενόψει της σύνταξης γραπτής απόφασης εξ ονόματος της ΑΟΙ για τον καθορισμό του συνιστώμενου προσωρινού μερίσματος και της άμεσης καταβολής του σε είδος. Η Baldwin Holding Unlimited ως το έτερο μέλος της ΑΟΕ διόρισε τον Gary Wipfler για τον σκοπό αυτό.

2.5.4. Συμφωνία επιμερισμού κόστους μεταξύ της Apple Inc., της ASI και της ΑΟΕ

(116) Στις 8 Δεκεμβρίου 2015, η Ιρλανδία κατέθεσε αντίγραφα της συμφωνίας επιμερισμού κόστους (εφεξής: «ΣΕΚ») και όλων των συμφωνιών εκχώρησης και υπεκχώρησης άυλων περιουσιακών στοιχείων οι οποίες είχαν συναφθεί μεταξύ της Apple Inc., της ΑΟΙ, της ASI και της ΑΟΕ (και των προκατόχων τους) μετά την εγκατάσταση της Apple στην Ιρλανδία ([87]).

(117) Σύμφωνα με τις υποβληθείσες πληροφορίες, η Apple Inc. σύναψε τη ΣΕΚ με τη ΑΟΕ (την τότε Apple Computer Limited) τον Δεκέμβριο 1980. Έκτοτε, η ΣΕΚ τροποποιήθηκε 16 φορές, με πιο πρόσφατη την τροποποίηση του 2013. Το 1999, η ASI (τότε Apple Computer International) προσχώρησε επίσης ως συμβαλλόμενο μέρος στη ΣΕΚ. Ταυτόχρονα με τη σύναψη της ΣΕΚ τον Δεκέμβριο 1980, η Apple Inc. σύναψε «συμφωνία εκχώρησης άυλης περιουσίας» με την ΑΟΙ. Η ΑΟΙ, εν συνεχεία, σύναψε «συμφωνία υπεκχώρησης άυλης περιουσίας» με την ΑΟΕ, διά της οποίας χορηγήθηκε στην ΑΟΕ αποκλειστική άδεια, χωρίς καταβολή δικαιωμάτων, για τη χρήση των εμπορικών επωνυμιών, των εμπορικών σημάτων, των εμπορικών μυστικών και των ευρεσιτεχνιών, αρχικά στη Δυτική Ευρώπη και, αργότερα, στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ, καθώς και για την υπεκχώρηση των εν λόγω δικαιωμάτων και αδειών ([88]). Για εκείνη την αρχική εκχώρηση της τότε υφιστάμενης άυλης περιουσίας της Apple, ο προκάτοχος της ΑΟΕ δεν κατέβαλε πληρωμή μεταφοράς (buy-in).

([87]) Στις 5 Σεπτεμβρίου 2014, η Ιρλανδία κατέθεσε τη ΣΕΚ μεταξύ της Apple Inc, της ASI και της ΑΟΕ η οποία βρίσκεται σε ισχύ από τις 30 Σεπτεμβρίου 2007.

([88]) Άρθρο Β.5 της Συμφωνίας υπεκχώρησης άυλης περιουσίας της 1ης Δεκεμβρίου 1980.

(118) Βάσει της ΣΕΚ, η Apple Inc., από τη μια πλευρά, και η ASI και η AOE, από την άλλη, συμφώνησαν να συνδυάσουν τις προσπάθειές τους στον τομέα της Ε & Α και να μοιραστούν το κόστος και τα δικαιώματα που σχετίζονται με το «Πρόγραμμα Ανάπτυξης». Το Πρόγραμμα Ανάπτυξης αφορά: (i) την ανάπτυξη νέας άυλης περιουσίας, (ii) την ανάπτυξη βελτιώσεων, επικαιροποιήσεων, προσαρμογών, μεταφράσεων, τοπικοποιήσεων ή άλλων τροποποιήσεων στην υπάρχουσα άυλη περιουσία, (iii) την ανάπτυξη και βελτίωση των διεργασιών κατασκευής για κάθε προϊόν, και (iv) την ανάπτυξη, απόκτηση και προστασία άυλων στοιχείων μάρκετινγκ.

(119) Η άυλη περιουσία ορίζεται στη ΣΕΚ ως: «όλες οι τεχνολογίες, διαδικασίες, διεργασίες, σχέδια και δικαιώματα επί σχεδίων, εφευρέσεις, ανακαλύψεις, τεχνογνωσία, ευρεσιτεχνίες (συμπεριλαμβανομένων των αιτήσεων ευρεσιτεχνίας), δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας (και άλλα συγγραφικά δικαιώματα), εμπορικά μυστικά, προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών (σε μορφή πηγαίου κώδικα και αντικειμενικού κώδικα), διαγράμματα ροής, μαθηματικοί τύποι, βελτιώσεις, επικαιροποιήσεις, μεταφράσεις, προσαρμογές, πληροφορίες, προδιαγραφές, τεχνολογία διεργασιών, απαιτήσεις κατασκευής, πρότυπα ελέγχου ποιότητας, άυλα στοιχεία μάρκετινγκ, και κάθε άλλη παρεμφερής άυλη ιδιοκτησία όπως ορίζονται βάσει του Καν. Διαχείρισης Κεφαλαίων §1.482-4(β), που αναπτύσσονται στο πλαίσιο του Προγράμματος Ανάπτυξης.» ([89]) Τα άυλα στοιχεία μάρκετινγκ ορίζονται ως «όλα τα εμπορικά σήματα, σήματα υπηρεσιών, εμπορικές επωνυμίες, εμπορικά μυστικά, μορφές παρουσίασης, ονόματα χώρου, σήματα επιχειρήσεων, σχέδια, στρατηγικές μάρκετινγκ, καταχωρίσεις, εκκρεμείς καταχωρίσεις και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας σε λογότυπα ή εικονικές αναπαραστάσεις, κάθε υπεραξία και αξία άυλων στοιχείων, καθώς και τα άλλα παρεμφερή άυλα στοιχεία μάρκετινγκ που ενέχονται στην εμπορική εκμετάλλευση των προϊόντων.» ([90])

(120) Βάσει της ΣΕΚ, το δικαίωμα χρήσης της άυλης περιουσίας της Apple για την κατασκευή και πώληση προϊόντων της Apple εκχωρείται στα συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας. Η Apple Inc. διατηρεί το δικαίωμα κατασκευής και πώλησης προϊόντων της Apple σε όλες τις χώρες της Βόρειας και Νότιας Αμερικής (εφεξής συλλογικά καλούμενες: «Αμερική»). Η ASI και η AOE διατηρούν το δικαίωμα κατασκευής και πώλησης προϊόντων της Apple στις αγορές εκτός της Αμερικής. Ο νόμιμος τίτλος του συνόλου της άυλης περιουσίας ανήκει αποκλειστικά στην Apple Inc. Η ASI και η AOE είναι δικαιούχοι στην επικράτειά τους της άυλης περιουσίας που αναπτύσσεται ως αποτέλεσμα της Ε & Α που πραγματοποιείται στο πλαίσιο της ΣΕΚ ([91]). Ο τρόπος με τον οποίο εκχωρούνται τα δικαιώματα άυλης ιδιοκτησίας στην ASI και την AOE άλλαξε μέσα από τις διάφορες τροποποιήσεις της ΣΕΚ. Έως το 1988, η Apple Inc. εκχωρούσε στην AOE, στο πλαίσιο της ΣΕΚ, αποκλειστική άδεια χρήσης της ΔΙ της Apple στην επικράτειά της. Στις ΣΕΚ που συνάφθηκαν και τροποποιήθηκαν από το 1988, τα δικαιώματα στις βελτιώσεις της εν λόγω ΔΙ και στη νέα ΔΙ εκχωρούνται σε «μη αποκλειστική ή συναποκλειστική» βάση ([92]). Από το 2007, η Apple εκχωρεί στην ASI και στην AOE αποκλειστική άδεια χρήσης της ΔΙ της Apple, και ακολούθως η ASI και η AOE εκχωρούν την ίδια άδεια εκ νέου στην Apple υπό μορφή μη αποκλειστικού δικαιώματος ([93]).

(121) Βάσει της ΣΕΚ, οι δαπάνες Ε & Α για τα προϊόντα της Apple επιμερίζονται μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Για τον υπολογισμό του μεριδίου του κάθε μέρους, η Apple Inc., η ASI και η AOE καταβάλλουν η καθεμιά μέρος των ενοποιημένων δαπανών με βάση το ποσοστό πωλήσεων προϊόντων που πραγματοποιούνται στις αντίστοιχες επικράτειές τους. Π.χ., το 2012 οι παγκόσμιες δαπάνες Ε & Α της Apple ανήλθαν σε [3-3,5] δισεκατ. USD. Το συγκεκριμένο αυτό έτος, περίπου 45 % των παγκόσμιων πωλήσεων της Apple πραγματοποιήθηκαν στην Αμερική. Κατά συνέπεια, η Apple Inc. κατέβαλε το 45 % των δαπανών Ε & Α βάσει της ΣΕΚ, ενώ η ASI και η AOE κατέβαλαν το υπόλοιπο 55 % των εν λόγω δαπανών βάσει της ΣΕΚ. Η κατανομή των δαπανών κατά την περίοδο 2008 έως 2014 παρουσιάζεται στον Πίνακα 6.

Πίνακας 6

Δαπάνες ανάπτυξης της Apple οι οποίες καλύπτονται από τη ΣΕΚ και χρηματοδότηση των εν λόγω δαπανών από την ASI και την AOE

(σε USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Συνολικές δαπάνες ανάπτυξης της Apple οι οποίες καλύπτονται από τη ΣΕΚ	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]) Ενότητα 1.7 της ΣΕΚ της 30ής Σεπτεμβρίου 2007.
([90]) Ενότητα 1.12 της ΣΕΚ της 30ής Σεπτεμβρίου 2007.
([91]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη F της ΣΕΚ της 26ης Σεπτεμβρίου 1999 και αιτιολογική σκέψη G της ΣΕΚ της 30ής Σεπτεμβρίου 2007.
([92]) Ενότητα IV (Α) των ΣΕΚ της 26ης Σεπτεμβρίου 1992 και 1999.
([93]) Ενότητα 5.2 και 5.3 της ΣΕΚ της 30ής Σεπτεμβρίου 2007, της 5ης Ιανουαρίου 2009 και της 29ης Σεπτεμβρίου 2013.

(σε USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Μερίδιο που χρηματοδοτείται από την 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]
Μερίδιο που χρηματοδοτείται από την AOE	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 0000 000 — 20 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[30 000 000 — 40 000 000]
Ποσοστό των δαπανών ανάπτυξης της Apple οι οποίες χρηματοδοτούνται από την ASI και την AOE (%)	37	40	50	57	[50-55]	[55-60]	[55-60]

(122) Οι ΣΕΚ του 2009 και του 2013 απαριθμούν τις λειτουργίες και τους κινδύνους που επιμερίζονται στα συμβαλλόμενα μέρη της ΣΕΚ ([94]). Οι λειτουργίες και οι κίνδυνοι που επιμερίζονται βάσει της ΣΕΚ στην Apple Inc. (η οποία αναφέρεται ως «Apple» στη ΣΕΚ) και στις ASI και AOE (συλλογικά καλούμενες «Διεθνής Συμμετέχων» στη ΣΕΚ) συνοψίζονται στη ΣΕΚ και παρουσιάζονται στο Διάγραμμα 8 και στο Διάγραμμα 9 αντιστοίχως.

Διάγραμμα 8

Λειτουργίες που ασκούνται από την Apple και τον Διεθνή Συμμετέχοντα (ASI και AOE) στο πλαίσιο της ΣΕΚ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ	APPLE	ΔΙΕΘΝΗΣ ΣΥΜΜΕΤΕΧΩΝ
Έρευνα και ανάπτυξη των άυλων στοιχείων επιμερισμένου κόστους	X	X
Έλεγχος ποιότητας των άυλων στοιχείων επιμερισμένου κόστους	X	X
Πρόβλεψη, χρηματοοικονομικός σχεδιασμός και ανάλυση σε σχέση με τις δραστηριότητες ανάπτυξης άυλων στοιχείων ενεργητικού	X	
Διαχείριση εγκαταστάσεων E&A	X	X
Σύναψη συμβάσεων με σχετιζόμενα μέρη ή τρίτους σε σχέση με τις δραστηριότητες ανάπτυξης άυλων στοιχείων ενεργητικού	X	X
Διαχείριση συμβάσεων σε σχέση με τις δραστηριότητες ανάπτυξης άυλων στοιχείων ενεργητικού	X	X
Επιλογή, πρόσληψη και επίβλεψη υπαλλήλων, αναδόχων και υπεργολάβων για την εκτέλεση δραστηριοτήτων ανάπτυξης άυλων στοιχείων ενεργητικού	X	X
Κατοχύρωση και προστασία ΔΙ	X	
Ανάπτυξη αγοράς	X	X

([94]) Τεκμήριο Β στη ΣΕΚ του 2009 και Τεκμήριο Β στη ΣΕΚ του 2013.

Διάγραμμα 9

Κίνδυνοι που αναλαμβάνουν η Apple και ο Διεθνής Συμμετέχων (ASI και AOE) στο πλαίσιο της ΣΕΚ

ΚΙΝΔΥΝΟΙ	APPLE	ΔΙΕΘΝΗΣ ΣΥΜΜΕΤΕΧΩΝ
Κίνδυνος ανάπτυξης προϊόντος	X	X
Κίνδυνος ελέγχου ποιότητας και ποιότητας προϊόντος	X	X
Κίνδυνος ανάπτυξης αγοράς	X	X
Κίνδυνος αγοράς	X	X
Πολιτικός κίνδυνος	X	X
Συναλλαγματικός κίνδυνος	X	X
Κίνδυνος ευθύνης προϊόντος	X	X
Κίνδυνοι στοιχείων ενεργητικού (πάγια/υλικά στοιχεία ενεργητικού)	X	X
Κίνδυνοι που σχετίζονται με μεταβολές στα κανονιστικά καθεστώτα	X	X
Κίνδυνος προστασίας και προσβολής ΔΙ	X	X
Κίνδυνος ανάπτυξης εμπορικού σήματος και αναγνώρισης εμπορικού σήματος	X	X

(123) Η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία να διευκρινίσει σε ποιες δραστηριότητες αναφέρονται οι ειδικές λειτουργίες και κίνδυνοι που παρατίθενται στο Διάγραμμα 8 και στο Διάγραμμα 9 και να παράσχει συγκεκριμένα παραδείγματα δραστηριοτήτων που ασκούνται από την ASI και την AOE στο πλαίσιο αυτών των λειτουργιών. Η Επιτροπή ζήτησε επίσης από την Ιρλανδία να εντοπίσει, στα πρακτικά των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου της ASI και της AOE, αναφορές σε δραστηριότητες που σχετίζονται με τις παρατιθέμενες δραστηριότητες στο Διάγραμμα 8 και στο Διάγραμμα 9 οι οποίες, κατά την Ιρλανδία και την Apple, εκτελούνται από τα συμβούλια της ASI και της AOE.

(124) Απαντώντας σε αυτά τα αιτήματα, η Ιρλανδία και η Apple υποστήριξαν ότι οι πίνακες από τη ΣΕΚ του 2009 και του 2013, οι οποίοι αναπαράγονται στο Διάγραμμα 8 και στο Διάγραμμα 9, δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνουν δραστηριότητες που ασκούνται από τα συμβαλλόμενα μέρη της ΣΕΚ αλλά απλώς συνοψίζουν τις δραστηριότητες που εξουσιοδοτείται να εκτελεί ο κάθε συμβαλλόμενος βάσει της συγκεκριμένης συμφωνίας. Η Apple εξήγησε περαιτέρω ότι οι πίνακες από τη ΣΕΚ του 2009 και του 2013, οι οποίοι αναπαράγονται στο Διάγραμμα 8 και στο Διάγραμμα 9, προστέθηκαν στη ΣΕΚ προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση, βάσει των προσωρινών κανονισμών που εκδόθηκαν από το υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ, με έναρξη ισχύος από τις 5 Ιανουαρίου 2009, ότι μια συμφωνία επιμερισμού κόστους μεταξύ συνδεδεμένων μερών πρέπει αντανακλά τις λειτουργίες και τους κινδύνους των συμβαλλομένων ([95]).

(125) Η Apple υποστήριξε επίσης ότι οι δραστηριότητες Ε & Α που απαριθμούνται στο Διάγραμμα 8 — τα άυλα στοιχεία ενεργητικού επιμεριζόμενου κόστους, ο έλεγχος ποιότητας των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού, η διαχείριση των εγκαταστάσεων Ε & Α, η σύναψη συμβάσεων με τα σχετιζόμενα μέρη ή με τρίτους σε σχέση με δραστηριότητες ανάπτυξης άυλων στοιχείων ενεργητικού και η επιλογή, πρόσληψη και επίβλεψη των υπαλλήλων και των αναδόχων και υπεργολάβων για την εκτέλεση δραστηριοτήτων ανάπτυξης άυλων στοιχείων ενεργητικού — ασκούνταν σχεδόν εξολοκλήρου από υπαλλήλους της Apple Inc. στις ΗΠΑ. Οι υπάλληλοι των ιρλανδικών υποκαταστημάτων συμμετείχαν στις δραστηριότητες αυτές μόνον στον βαθμό που σχετίζονται με τις συνήθεις δραστηριότητες τοπικοποίησης και δοκιμής προϊόντων.

([95]) Επιστολή της Apple της 22ας Απριλίου 2016, σ. 15-16.

(126) Η Ιρλανδία και η Apple υποστήριξαν επίσης ότι η ASI και η ΑΟΕ δεν έχουν κανένα ρόλο στη διαχείριση της ΔΙ της Apple και ότι δεν έχουν παρά περιορισμένο ρόλο, δεδομένων των αυστηρών παραμέτρων που έχουν οριστεί από τα ανώτατα στελέχη της Apple Inc. στις ΗΠΑ, στις διαπραγματεύσεις εμπορικών συμβάσεων. Ανέφεραν επίσης ότι κανένας υπάλληλος της ASI ούτε της ΑΟΕ δεν συμμετέχει στην ανάπτυξη, απόκτηση, διαχείριση και/ή προστασία της ΔΙ της Apple. Όλες οι λειτουργίες που παράγουν τα κέρδη της Apple διευθύνονται από τα ανώτατα στελέχη της Apple Inc. στις ΗΠΑ και επιτελούνται κατά μεγάλο μέρος στις ΗΠΑ. Επιπροσθέτως, καμία ΔΙ που αναπτύσσεται ή αποκτάται από την Apple δεν ανήκει κατά τον νόμο, ούτε κατοχυρώνεται, στις ASI ή ΑΟΕ. Η ASI και η ΑΟΕ έχουν συνάψει αυτοτελώς μόνον τις ακόλουθες εμπορικές συμβάσεις: (i) συμβάσεις προμήθειας με προμηθευτές εξαρτημάτων, (ii) συμφωνίες κατασκευής επί συμβάσει με κατασκευαστές πρωτότυπου εξοπλισμού οι οποίες διέπουν την αγορά τελικών προϊόντων, και (iii) συμβάσεις προθεσμιακής πώλησης.

(127) Όσον αφορά τη συμμετοχή της ASI και της ΑΟΕ στη διαχείριση της ΔΙ της Apple, η πρώτη αναφορά σε οποιαδήποτε μορφή ΔΙ στα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου κάποιας από τις δύο εταιρείες τα οποία κατατέθηκαν στην Επιτροπή για την περίοδο από τη σύσταση της ASI και της ΑΟΕ (1980 έως 2015) καταγράφεται στα πρακτικά της συνεδρίασης του διοικητικού συμβουλίου της ASI στις 13 Αυγούστου 2013 και της συνεδρίασης του διοικητικού συμβουλίου της ΑΟΕ στις 16 Αυγούστου 2013, όταν αμφότερες οι εταιρείες χορήγησαν πληρεξούσιο σε υπαλλήλους της Apple Inc. σε σχέση με την προστασία της ΔΙ ([96]).

(128) Στη διάρκεια της ίδιας περιόδου, η πρώτη αναφορά της ΣΕΚ στα πρακτικά των συνεδριάσεων των συμβουλίων της ASI και της ΑΟΕ καταγράφεται στα πρακτικά των συνεδριάσεων του Αυγούστου 2014, στις οποίες συζητήθηκε και συμφωνήθηκε η νέα εταιρική δομή της Apple στην Ιρλανδία […]. Όσον αφορά το διοικητικό συμβούλιο της ΑΟΕ, πραγματοποιήθηκε συνεδρίαση στις […] Αυγούστου 2014, «μέσω τηλεδιάσκεψης», στη διάρκεια της οποίας συζητήθηκε […] η […]. Όσον αφορά το διοικητικό συμβούλιο της ASI, η αντίστοιχη συνεδρίαση πραγματοποιήθηκε στις […] Αυγούστου στο […]. Σύμφωνα με τα πρακτικά της εν λόγω συνεδρίασης, οι διευθυντές της ASI ενημερώθηκαν επίσης ότι είχαν προηγηθεί συζητήσεις μεταξύ της Apple Inc., της ASI και της ΑΟΕ σε σχέση με τη ΣΕΚ. Το συμβούλιο συναίνεσε στην προσχώρηση της ASI στη ΣΕΚ του 2013 σε αυτή τη συνεδρίαση ([97]).

(129) Η επόμενη συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου της ASI πραγματοποιήθηκε μετά το τέλος του οικονομικού έτους 2014 της ASI, στις […] Δεκεμβρίου 2014, στο […] ([98]). Στη συνεδρίαση αυτή, αποφασίστηκε ότι […] περιοχή δικαιοδοσίας φορολογικής κατοικίας θα ήταν στ.. […] αντί στ.. […], όπως είχε προταθεί στο παρελθόν.

2.5.5. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

(130) Η ADI συστάθηκε στην Ιρλανδία το 2009. Από το 2012, η ADI ανέλαβε ορισμένες αρμοδιότητες για τις δραστηριότητες διανομής της Apple στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ. Από το 2014, η ADI είναι υπεύθυνη για τις πωλήσεις, τη διανομή και τις δραστηριότητες των ηλεκτρονικών καταστημάτων Apple Online Store στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ και στην Κίνα. Η ADI δέχεται παραγγελίες από πελάτες, διενεργεί προβλέψεις ζήτησης και πωλήσεων και ασκεί διαχείριση συμβάσεων για τους πελάτες δικτύων διάθεσης. Η ADI διαχειρίζεται τις δραστηριότητες εφοδιαστικής που σχετίζονται με την παράδοση προϊόντων σε πελάτες.

(131) Η ADI είναι υπεύθυνη για την υποστήριξη μετά την πώληση τόσο στο πλαίσιο εγγύησης όσο και εκτός εγγύησης. Οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται μέσω της ομάδας υποστήριξης AppleCare της ADI. Η ADI παρέχει επίσης υποστήριξη μετά την πώληση μέσω κέντρων κλήσης τρίτων και των δικτύων εξουσιοδοτημένων παρόχων υπηρεσιών της Apple.

(132) Αν και δήλωσε κέρδη ([99]), η ADI δεν δήλωσε οφειλόμενο φόρο εταιρειών για τα έτη 2009, 2010 και 2011. Αυτό οφείλεται στο ότι η ADI είχε αρχικά υπολογίσει τον φόρο εταιρειών που όφειλε να καταβάλει εφαρμόζοντας τις μεθόδους επιμερισμού κερδών που εγκρίνονταν στη φορολογική απόφαση του 2007, καθώς η εν λόγω απόφαση περιλάμβανε «ρήτρα αναδιάρθρωσης» ([100]) βάσει της οποίας η εν λόγω μέθοδος επιμερισμού κερδών θα εφαρμοζόταν επίσης σε τυχόν νέα θυγατρική σε περίπτωση αναδιάρθρωσης της εταιρικής δομής της Apple στην Ιρλανδία. Ωστόσο, η

([96]) Η Apple εξήγησε ότι σύμφωνα με την Ενότητα 5.4 της ΣΕΚ του 2007 και παρεμφερείς διατάξεις άλλων ΣΕΚ, η Apple Inc. διατηρούσε το αποκλειστικό δικαίωμα και ευθύνη για τον έλεγχο όλων των ενεργειών για την προστασία της ΔΙ της Apple. Κατά συνέπεια, όλες οι ενέργειες που σχετίζονται με την προστασία της ΔΙ δρομολογούνται, διευθύνονται και εκτελούνται από τις ΗΠΑ (βλέπε επιστολή της της 22ας Απριλίου 2016 της Apple, σ. 7). Με βάση τα ανωτέρω, δεν είναι σαφές γιατί τα συμβούλια της ASI και της ΑΟΕ έχουν χορηγήσει το πληρεξούσιο σε σχέση με την προστασία της ΔΙ, καθώς οι δύο εταιρείες δεν θα είχαν ούτως ή άλλως κανένα δικαίωμα ως προς αυτό βάσει της ΣΕΚ.

([97]) Το διοικητικό συμβούλιο της ΑΟΕ συναίνεσε στην προσχώρηση στη ΣΕΚ του 2013 στη συνεδρίαση που πραγματοποιήθηκε στις […] Αυγούστου 2104, μέσω τηλεδιάσκεψης.

([98]) Τα οικονομικά έτη της ASI και της ΑΟΕ λήγουν τον Σεπτέμβριο του κάθε έτους.

([99]) [100-200] εκατ. USD το 2011, [10-20] εκατ. USD το 2010 και [1 000-10 000] USD το 2009, βλέπε υποχρεωτικούς λογαριασμούς της ADI για τις αντίστοιχες χρήσεις.

([100]) Επιστολή της Ιρλανδίας της 29ης Ιανουαρίου 2016, σ. 8-9.

θέση που εξέφρασε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ήταν ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονταν στην εν λόγω απόφαση δεν εφαρμόζονταν στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ημεδαπής εταιρείας. Το 2014, η ADI έκανε δεκτή τη θέση της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και συμφωνήθηκε διακανονισμός […] για όλες τις λογιστικές χρήσεις έως και το 2012. Το αποτέλεσμα ήταν ένας διακανονισμός ύψους [..] EUR, ο οποίος περιλάμβανε φόρο […], τόκους και χρηματικές ποινές. […].

2.5.6. ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΠΟΥ ΣΥΝΑΦΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ASI

(133) Το 2008, η ASI σύναψε Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ με την Apple Inc. Βάσει αυτής της συμφωνίας, η Apple Inc. επιμερίζει μέρος του κόστους μάρκετινγκ που επωμίζεται η Apple Inc. στην ASI για τις υπηρεσίες που παρέχει η Apple Inc. εξ ονόματος της ASI ([101]). Η Ιρλανδία εξήγησε ότι το εν λόγω μερίδιο του κόστους μάρκετινγκ επιμερίζεται στην εταιρική έδρα της ASI ([102]). Ωστόσο, η σύμβαση συνάφθηκε μεταξύ της Apple Inc. και της ASI χωρίς αναφορά στην εταιρική έδρα της ASI. Μάλιστα, η σύμβαση ορίζει την ταχυδρομική διεύθυνση της ASI στο Cork της Ιρλανδίας ως διεύθυνση του έτερου συμβαλλόμενου της συμφωνίας. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την Ιρλανδία, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI αναλαμβάνει απευθείας το τοπικό κόστος μάρκετινγκ μέσω συμβατικών συμφωνιών με τρίτες εταιρείες μάρκετινγκ.

(134) Το 2010 συνάφθηκε συμφωνία διανομής ανάμεσα στην ASI και την ADI. Στο πλαίσιο αυτής της συμφωνίας, η ASI όρισε την ADI ως μη αποκλειστικό παγκόσμιο διανομέα για την πώληση προϊόντων της Apple και η ADI έγινε δικαιούχος μη αποκλειστικής άδειας χρήσης ορισμένων δικαιωμάτων κυριότητας για την προώθηση των πωλήσεων προϊόντων της Apple. Η συμφωνία διανομής έδινε στην ADI το δικαίωμα να αγοράζει προϊόντα της Apple από την ASI ή απευθείας από τρίτους κατασκευαστές. Η ASI και η ADI συμφώνησαν ότι το σύνολο των επιβαρύνσεων για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρέχονταν στο πλαίσιο της συμφωνίας διανομής θα ανερχόταν αθροιστικά σε ένα ποσό τέτοιο ώστε η ADI να επιτυγχάνει καθαρό κέρδος προ φόρων της τάξης του [1-5] % τ.. […].

(135) Για τη διεξαγωγή των δραστηριοτήτων διανομής από την ADI στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ, συμφωνήθηκε σε υπόμνημα της συμφωνίας, με ημερομηνία 23 Απριλίου 2012, ότι η ADI θα γινόταν κάτοχος των στοιχείων ενεργητικού και θα αναλάμβανε τις υποχρεώσεις της ASI που σχετίζονται με τη διανομή στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ από την 1η Απριλίου 2012. Όσον αφορά τα στοιχεία ενεργητικού, το μεγαλύτερο κονδύλιο του ισολογισμού που μεταβιβάστηκε την 1η Απριλίου 2012 από την ASI στην ADI αφορούσε εμπορικές εισπρακτέες απαιτήσεις […]. Όσον αφορά τις υποχρεώσεις, το μεγαλύτερο κονδύλιο του ισολογισμού που μεταβιβάστηκε από την ASI στην ADI αφορούσε τ.. […] Πληρωτέες Εγγυήσεις […] ([103]).

2.5.7. Η ΝΕΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΗΣ APPLE ΣΤΗΝ ΙΡΛΑΝΔΙΑ ΑΠΟ ΤΟ 2015

(136) Σε συνάντηση που πραγματοποιήθηκε στις 9 Ιανουαρίου 2015 ([104]), η Apple παρουσίασε στην Επιτροπή τη νέα εταιρική δομή της στην Ιρλανδία. Η νέα αυτή εταιρική δομή τέθηκε σε εφαρμογή ως απόρροια της τροποποίησης του άρθρου 23Α του ΕΝΦ 97, από την 1η Ιανουαρίου 2015 ([105]), η οποία συνεπάγεται ότι μια εταιρεία συσταθείσα στην Ιρλανδία δεν θα μπορούσε πλέον να δηλώνει φορολογική κατοικία εκτός της Ιρλανδίας, εφόσον δεν δηλώνει άλλο τόπο φορολογικής κατοικίας, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της ASI και της AOE. […]. Η Apple επισήμανε ότι βάσει της νέας εταιρικής δομής δεν θα χρησιμοποιείται πλέον η απόφαση του 2007 για τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης της ASI και της AOE στην Ιρλανδία. […]. Σύμφωνα με τις πληροφορίες που υπέβαλε η Apple, το τελευταίο οικονομικό έτος στο οποίο εφαρμόστηκε η απόφαση του 2007 ήταν το 2014, το οποίο έληξε στις 27 Σεπτεμβρίου 2014, σύμφωνα με τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς της ASI και της AOE.

(137) Βάσει της νέας εταιρικής δομής, […].

(138) Σύμφωνα με τις πληροφορίες που υπέβαλε η Apple στην Επιτροπή στις 19 Ιανουαρίου 2015 ([106]), […].

([101]) Σύμφωνα με την Ιρλανδία, ο επιμερισμός πραγματοποιείται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς περί ενδοομιλικής τιμολόγησης στις ΗΠΑ, βλέπε επιστολή της 29ης Ιανουαρίου 2016 της Ιρλανδίας, σ. 3. Σύμφωνα με τη Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ, η αμοιβή παροχής υπηρεσιών που καταβάλλει η ASI στην Apple Inc. βάσει της συμφωνίας ισούται καταρχήν με το [100-150] % του «εύλογου κόστους που προέκυψε» και σε ορισμένες περιπτώσεις με το [50-100] % του εν λόγω κόστους, βλέπε Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ, σ. 3.

([102]) Επιστολή της 29ης Ιανουαρίου 2016 της Ιρλανδίας, σ. 3.

([103]) Η Υποστήριξη […] Πληρωτέων Εγγυήσεων είναι άλλο ένα μεγάλο κονδύλιο του ισολογισμού […].

([104]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 12.

([105]) Βλέπε Παράγραφο 39 του Νόμου περί του Προϋπολογισμού (αριθ. 2) 2013 της 18ης Δεκεμβρίου 2013, Τροποποίηση του άρθρου 23Α του Βασικού Νόμου (φορολογική κατοικία εταιρειών).

([106]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 12.

(139) Στην επιστολή της 25ης Φεβρουαρίου 2015 ([107]), η Ιρλανδία παρέσχε πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη νέα δομή της Apple. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις σημειώσεις από τηλεδιάσκεψη που πραγματοποιήθηκε στις […] Δεκεμβρίου 2014 μεταξύ της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων και της Apple, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ζήτησε από την Apple να […]. Σύμφωνα με αυτές τις σημειώσεις, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι, […].

(140) Με επιστολή της 11ης Νοεμβρίου 2015 ([108]), η Επιτροπή ζήτησε πληροφορίες σχετικά με […], όπως αναφέρεται στο μήνυμα της 19ης Ιανουαρίου 2015 της Apple ([109]), καθώς και τα όποια σχετικά έγγραφα όπως οι εκθέσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στην επιστολή της 29ης Ιανουαρίου 2016, η Ιρλανδία […]. Στην επιστολή της με ημερομηνία 8 Μαρτίου 2016, η Επιτροπή […]. Σε επιστολή της 23ης Μαρτίου 2016, η Ιρλανδία υποστήριξε ότι η Apple είχε ενημερώσει την Ιρλανδία ότι η […].

(141) Στα πρακτικά των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου […], τα οποία κατατέθηκαν στην Επιτροπή στις 24 Μαΐου 2016, περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με την […].

(142) Συγκεκριμένα, στα πρακτικά της συνεδρίασης του συμβουλίου […] η οποία πραγματοποιήθηκε στ.. […] στις […] Αυγούστου 2015, αναφέρεται ότι […].

(143) Στα πρακτικά της συνεδρίασης του συμβουλίου […] η οποία πραγματοποιήθηκε στο Cupertino των ΗΠΑ στις […] Απριλίου 2016, καταγράφεται ότι […].

(144) Το Συνημμένο 1 στα πρακτικά της συνεδρίασης του […] Απριλίου 2016 περιέχει τα πρακτικά της συνεδρίασης του συμβουλίου που πραγματοποιήθηκε στις […] Αυγούστου 2015, στα οποία επήλθαν αλλαγές και προστέθηκαν υπογραμμίσεις, όπως η διαγραφή […].

3. ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΣΗΜΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

(145) Η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας επειδή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ισοδυναμούν με χορήγηση κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ από την Ιρλανδία στην Apple, την ASI και την AOE και ότι η ενίσχυση αυτή δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 2 και 3 της ΣΛΕΕ.

(146) Συγκεκριμένα, η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες για το κατά πόσο οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με αυτές τις αποφάσεις για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία αντιστοιχούσαν σε αμοιβή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE την οποία θα είχε δεχθεί ένας συνετός και ανεξάρτητος φορέας της αγοράς σε κανονικές συνθήκες αγοράς.

(147) Η Επιτροπή επισήμανε, συγκεκριμένα, ότι η φορολογητέα βάση στην απόφαση του 1991 έδειχνε να αποτελεί προϊόν διαπραγμάτευσης και να μην τεκμηριώνεται βάσει συγκρίσιμων συναλλαγών και ότι η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων δεν φαινόταν να είχε την πρόθεση να καθιερώσει επιμερισμό των κερδών βάσει ενδοομιλικής τιμολόγησης.

(148) Η Επιτροπή παρατήρησε επίσης ότι δεν είχε κατατεθεί στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων μελέτη επιμερισμού κερδών ούτε έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης στο πλαίσιο της υποβολής των αιτημάτων για τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις και ότι οι μεθοδολογικές επιλογές που έγιναν δεκτές από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων δεν έδειχναν να τεκμηριώνονται. Επέκρινε επίσης την έγκριση μονομερούς μεθόδου επιμερισμού των κερδών και στις δύο αποφάσεις, στην οποία οι λειτουργικές δαπάνες εξαιρουμένων των χρεώσεων που προέρχονταν από συνδεδεμένες εταιρείες λαμβάνονταν ως δείκτης του επιπέδου των κερδών, κάτι που δεν εξηγήθηκε ποτέ, παρά το γεγονός ότι στην προκειμένη περίπτωση παράγει ουσιαστικώς διαφορετικά αποτελέσματα. Είχε, συνεπώς, αμφιβολίες όσον αφορά την καταλληλότητα της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης που επιλέχθηκε για την απόφαση του 2007.

(149) Η Επιτροπή επεσήμανε επίσης ορισμένες ανακολουθίες στην εφαρμογή της επιλεγείσας μεθόδου κατά τον καθορισμό του επιμερισμού των κερδών στην AOE και στην ASI οι οποίες δεν φαίνεται να συνάδουν με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Όσον αφορά την απόφαση του 1991, οι εν λόγω ανακολουθίες αφορούσαν το περιθώριο κέρδους επί των δαπανών που καταλογίζονταν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, το ύψος των εκπτώσεων κεφαλαίου για αποσβέσεις που συμφωνήθηκαν για την AOE καθώς και τη διάρκεια της απόφασης του 1991 η οποία εφαρμόστηκε από την Apple επί 15 έτη. Όσον αφορά την απόφαση του 2007, η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες σχετικά με το περιθώριο

([107]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 13.
([108]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 27.
([109]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 138.

του [10-15] % επί των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος της AOE, ενώ για την ASI συμφωνήθηκε χαμηλότερο περιθώριο της τάξης του [10-15] % επί των λειτουργικών δαπανών ([110]). Επιπροσθέτως, ο επιμερισμός κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, που συμφωνήθηκε με την απόφαση του 2007, δεν λάμβανε υπόψη την εξέλιξη των πωλήσεων. Εφόσον τα κέρδη που κατέγραφε η ASI προέρχονται από ενεργό εισόδημα, η Επιτροπή θεώρησε ότι αν η αύξηση στις πωλήσεις δεν συνοδεύεται από αύξηση στη λειτουργική ικανότητα εκτός της Ιρλανδίας, αυτό θα μπορούσε να υποδεικνύει μια ανακολουθία στον επιμερισμό των κερδών μεταξύ της ASI και του ιρλανδικού υποκαταστήματός της.

(150) Συνοπτικά, οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που συμφωνήθηκαν για τον επιμερισμό των κερδών της ASI και της AOE στα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους κρίθηκε ότι είχαν ως αποτέλεσμα μιας αμοιβή για τα εν λόγω ιρλανδικά υποκαταστήματα την οποία δεν θα είχε δεχθεί ένας συνετός και ανεξάρτητος φορέας της αγοράς σε κανονικές συνθήκες αγοράς και η οποία, ως εξ αυτού, συνιστούσε παρέκκλιση από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι οι εν λόγω αποφάσεις είχαν ως αποτέλεσμα χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση για τις εν λόγω εταιρείες γεγονός που συνιστούσε πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Η Επιτροπή έκρινε ότι το πλεονέκτημα αυτό είχε επιλεκτικό χαρακτήρα καθώς χορηγήθηκε μόνο στην ASI και στην AOE και δημιουργεί πιο ευνοϊκές συνθήκες για τις εν λόγω επιχειρήσεις σε σχέση με τις άλλες επιχειρήσεις που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική θέση. Η Επιτροπή έκρινε επίσης ότι αυτές οι ευνοϊκές συνθήκες που χορηγήθηκαν επιλεκτικά στις δύο επιχειρήσεις βασίστηκαν στη διακριτική ευχέρεια της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων η οποία υπερέβη την απλή διαχείριση των φορολογικών εσόδων στη βάση αντικειμενικών κριτηρίων.

(151) Δεδομένου ότι πληρούνταν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ και δεν υπήρχε προφανής βάση συμβατότητας σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 2 ή 3 της ΣΛΕΕ, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνιστούσαν κρατική ενίσχυση η οποία δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά.

4. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

(152) Στις παρατηρήσεις της επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, η Ιρλανδία διατύπωσε επιχειρήματα τα οποία σχετίζονταν κυρίως με τους ισχύοντες εθνικούς κανόνες προκειμένου να προσδιοριστεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, την απουσία επιλεκτικής μεταχείρισης της ASI και της AOE και μια σειρά διαδικαστικών αδυναμιών.

(153) Όσον αφορά τους εθνικούς κανόνες που ίσχυαν την εποχή των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων βάσει των οποίων θα καθοριζόταν η ενδεχόμενη ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι, σε αντίθεση με την παραδοχή της Επιτροπής και απουσία σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 αποτελεί τη μοναδική βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης των αλλοδαπών εταιρειών που ασκούν εμπορική δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος στην Ιρλανδία. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, δεν υπάρχει πεδίο για την εφαρμογή των γενικών αρχών που επεξεργάστηκε ο ΟΟΣΑ εκτός εάν οι αρχές αυτές είναι ρητώς ενσωματωμένες στο ιρλανδικό δίκαιο, κάτι που, σύμφωνα με την Ιρλανδία, δεν ισχύει εν προκειμένω. Το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 δεν αναφέρεται στη αρχή του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ, η οποία δεν αποτελεί, ως εξ αυτού, καθοριστικό παράγοντα για τον επιμερισμό των κερδών σε ένα ιρλανδικό υποκατάστημα.

(154) Ωστόσο, ακόμη και αν το πλαίσιο του ΟΟΣΑ είχε εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, μόλις το 2010 υπήρξε συμφωνία σε επίπεδο ΟΟΣΑ σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών σε υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας σύμφωνα με το άρθρο 7 του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, δηλαδή μετά την έκδοση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, και ακόμη και τότε, μόνο στο πλαίσιο της εφαρμογής σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, συνθήκη που δεν πληρούται εν προκειμένω. Ούτε η ASI ούτε η AOE έχουν φορολογική κατοικία είτε στην Ιρλανδία ή σε χώρα με την οποία η Ιρλανδία έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.

(155) Επιπλέον, η πρακτική λήψης αποφάσεων που επικαλείται η Επιτροπή για να δικαιολογήσει την παραπομπή στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στην περίπτωση της Ιρλανδίας δεν έχει εφαρμογή καθώς αφορά περιπτώσεις στις οποίες τα κράτη μέλη είχαν ενσωματώσει ορισμένες αρχές του ΟΟΣΑ στην εθνική νομοθεσία για τις συναλλαγές μεταξύ εταιρειών, αλλά εν συνεχεία θέσπισαν εξαιρέσεις για ορισμένους φορολογούμενους. Οι εν λόγω αποφάσεις δεν αφορούν την Ιρλανδία καθώς η τελευταία δεν έχει ενσωματώσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στην εθνική νομοθεσία και καμία από τις αποφάσεις δεν έλαβε υπόψη την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο του επιμερισμού κερδών σε ένα υποκατάστημα εταιρείας.

([110]) Οι επιδόσεις και η κερδοφορία μετρώνται συχνά χρησιμοποιώντας αριθμοδείκτες οι οποίοι έχουν τη μορφή «περιθωρίων» ή «περιθωρίων κέρδους» («margins» και «mark-ups» στο πρωτότυπο κείμενο). Η μέθοδος που συμφωνήθηκε στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνίσταται, κατά την Ιρλανδία, σε «περιθώριο κέρδους» επί των λειτουργικών δαπανών, με τη φορολογητέα βάση να ισούται με το συμφωνηθέν ποσοστό. Στις παρατηρήσεις της επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, η Apple αναφέρεται σε «περιθώριο» και όχι σε «περιθώριο κέρδους» επί των λειτουργικών δαπανών. Οι δύο όροι χρησιμοποιούνται χωρίς διάκριση στην παρούσα απόφαση, εκτός εάν δηλώνεται κάτι άλλο.

(156) Επιπροσθέτως, η αναφορά που περιέχεται στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας στο κριτήριο του ιδιώτη επενδυτή σε συνθήκες οικονομίας της αγοράς δεν είναι πειστική καθώς συγχέει δύο ζητήματα που πρέπει να παραμένουν διαχωρισμένα: τον ρόλο του κράτους ως δημόσιας αρχής και τη συμπεριφορά του στο πεδίο της αγοράς. Ωστόσο, αν θεωρούνταν ότι η απόφαση για κίνηση της διαδικασίας επιβάλλει το κριτήριο του ιδιώτη επενδυτή, αυτό θα συνιστούσε καινοφανή προέκταση της αρχής του ιδιώτη φορέα σε συνθήκες οικονομίας της αγοράς. Η Επιτροπή θα ζητούσε ουσιαστικά από τον φορολογούμενο να συμπεριφέρεται ο ίδιος ως επενδυτής σε συνθήκες οικονομίας της αγοράς, παρόλο που το κριτήριο αυτό αφορά μόνο τις ενέργειες του κράτους.

(157) Όσον αφορά την επιλεκτικότητα, η Ιρλανδία διατείνεται ότι παρόλο που η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων πρέπει να ασκεί τη διακριτική της ευχέρεια κατά τον επιμερισμό των κερδών σε υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας, η ευχέρεια αυτή δεν συνεπάγεται ότι μπορεί να υπάρχει διακριτική μεταχείριση φορολογουμένων, δηλαδή να ευνοούνται κάποιοι φορολογούμενοι έναντι άλλων. Στις περιπτώσεις που η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων καλείται να ασκήσει διακριτική ευχέρεια, πρέπει να το κάνει με αμεροληψία, αίσθηση δικαίου και συνέπεια. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, η αξιολόγηση στην προκειμένη περίπτωση ήταν απολύτως συνεπής με τη συνήθη διοικητική πρακτική. Δεν υπήρξε απόκλιση από τη συνήθη πρακτική στον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE και, συνεπώς, δεν υπήρξε επιλεκτική μεταχείριση.

(158) Σύμφωνα με την Ιρλανδία, η διαδικασία που οδήγησε στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν ενείχε προνομιακή μεταχείριση της Apple. Κατά την άποψη της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, δεν πρόκειται για μια διαδικασία διαπραγμάτευσης που έχει ως στόχο να καταλήξει σε ένα πάγιο ύψος φόρου το οποίο θα υποχρεούται να καταβάλλει η εταιρεία. Ο στόχος είναι να διασφαλιστεί ότι η βάση που χρησιμοποιείται για τον επιμερισμό των κερδών θα είναι η ενδεδειγμένη.

(159) Όσον αφορά τον επιμερισμό κερδών που συμφωνήθηκε στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, η Ιρλανδία θεωρεί ότι η προσέγγιση που υιοθετήθηκε από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων αντικατοπτρίζει απολύτως τη συμβολή του υποκαταστήματος στα συνολικά κέρδη της εταιρείας και συνιστά ορθή εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97. Οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών συμφωνήθηκαν με στόχο ένα επίπεδο φορολογητέων κερδών το οποίο θα αναλογούσε στην αξία της συμβολής του ιρλανδικού υποκαταστήματος στην κάθε περίπτωση στη συνολική κερδοφορία της εταιρείας. Ειδικότερα, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων απέδωσε κρίσιμη σημασία στο γεγονός ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν είχαν δικαιώματα, ούτε συμφέροντα, στις άδειες ΔΙ της Apple που αποτελούσαν σημαντική πηγή εισοδήματος για τις εταιρείες. Κατά συνέπεια, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων δεν θεώρησε ενδεδειγμένο ούτε βιώσιμο να καταλογίσει στα ιρλανδικά υποκαταστήματα αξία προερχόμενη από τη χρήση αποκλειστικής ΔΙ της Apple στα ιρλανδικά υποκαταστήματα.

(160) Η Ιρλανδία προβάλλει επίσης σειρά επιχειρημάτων σε σχέση με τη διαδικασία, υποστηρίζοντας ότι η Επιτροπή δεν υπήρξε αμερόληπτη στη απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, καθώς χρησιμοποίησε ισχυρή, υπέρ του δέοντος κατηγορηματική γλώσσα η οποία μοιάζει να προκαταλαμβάνει το συμπέρασμα της τελικής απόφασης. Η Ιρλανδία υποστηρίζει επίσης ότι η Επιτροπή παραβίασε το δικαίωμα της Ιρλανδίας να εκθέσει τις απόψεις της συζητώντας ζητήματα που αφορούσαν την υπόθεση με τον ΟΟΣΑ χωρίς τη συμμετοχή της Ιρλανδίας. Επιπροσθέτως, αναφέρεται στο χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από το πρώτο εικαζόμενο μέτρο ενίσχυσης (1991) και τις πρώτες ερευνητικές ενέργειες της Επιτροπής (2013), γεγονός που αφενός δημιουργεί δυσκολίες στην Ιρλανδία όσον αφορά την υπεράσπισή της, ενώ δημιουργεί επίσης απρόβλεπτες συνθήκες για τους φορολογούμενους. Τέλος, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η ανάκτηση πρέπει να αποκλειστεί είτε επειδή η ενίσχυση συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση είτε επειδή θα ήταν πολύ δύσκολο να υπολογιστεί το ύψος της ενίσχυσης.

5. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

5.1. *ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ APPLE*

(161) Οι παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας ταυτίζονται σε μεγάλο βαθμό με τις παρατηρήσεις της Ιρλανδίας, ιδίως όσον αφορά την εφαρμοζόμενη εθνική νομοθεσία βάσει την οποία θα έπρεπε να καθοριστεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος.

(162) Η Apple διατείνεται ότι η ΔΙ της Apple αναπτυσσόταν ανέκαθεν και συνεχίζει να αναπτύσσεται στις κεντρικές εγκαταστάσεις της Apple Inc. στο Cupertino των ΗΠΑ. Εκεί εργάζεται και η μεγάλη πλειονότητα των μηχανικών Ε & Α της Apple. Τα ανώτατα στελέχη που λαμβάνουν όλες τις στρατηγικές και τελικές αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες Ε & Α και την εμπορική εκμετάλλευση των ιδεών από τον σχεδιασμό των προϊόντων έως την κυκλοφορία τους στην αγορά εδρεύουν επίσης στις ΗΠΑ. Η Apple Inc. είναι αποκλειστικός κάτοχος των νόμιμων τίτλων για το σύνολο της ΔΙ της Apple.

(163) Οι αποφάσεις σχετικά με την εκμετάλλευση της ΔΙ της Apple ή την ανάπτυξη των προϊόντων Apple (όπως οι αποφάσεις για το ποια ΔΙ θα αξιοποιηθεί εμπορικά και για τον τρόπο κατασκευής των προϊόντων) δεν λαμβάνονται στην Ιρλανδία. Κανένας υπάλληλος των ιρλανδικών υποκαταστημάτων δεν έχει ευθύνη για την Ε & Α ή για αποφάσεις που σχετίζονται με τη χρήση και την εκμετάλλευση της ΔΙ της Apple. Όλες αυτές οι αποφάσεις λαμβάνονται στις ΗΠΑ από την Apple Inc. και/ή από τα συμβούλια της ASI και της AOE, που διοικούν και ελέγχουν τις εταιρείες εκτός της Ιρλανδίας.

(164) Το μάρκετινγκ της Apple αποτελεί κεντρική στρατηγική συνιστώσα για την εταιρεία. Ο έλεγχος και η διαχείριση της στρατηγικής μάρκετινγκ ασκούνται επίσης από τις ΗΠΑ όπου και λαμβάνονται όλες οι κεντρικές αποφάσεις. Όλες οι εκστρατείες μάρκετινγκ σχεδιάζονται και αναπτύσσονται στις ΗΠΑ. Τα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν έχουν συμμετοχή στον σχεδιασμό και την ανάπτυξη των εκστρατειών μάρκετινγκ και το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI καταβάλει αποζημίωση στην Apple Inc. για την παροχή υπηρεσιών μάρκετινγκ σε παγκόσμιο επίπεδο.

(165) Όσον αφορά την εκτίμηση σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή δεν καθόρισε το σωστό αντιπαράδειγμα για τη στοιχειοθέτηση ενός τέτοιου πλεονεκτήματος, το οποίο πρέπει να είναι οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες που διέπουν τη μεταχείριση των αλλοδαπών εταιρειών οι οποίες διαθέτουν μόνον ιρλανδικά υποκαταστήματα (δηλαδή το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97) και όχι οι αρχές του ΟΟΣΑ που δεν έχουν ισχύ νόμου στην Ιρλανδία. Εφόσον οι μέθοδοι επιμερισμού κέρδους που συμφωνήθηκαν στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ήταν συμβατές με τη διοικητική πρακτική της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων βάσει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97, η φορολογική επιβάρυνση της ASI και της AOE δεν μειώθηκε με τις εν λόγω αποφάσεις οι οποίες, ως εξ αυτού, δεν παρείχαν πλεονέκτημα όσον αφορά την εν λόγω επιβάρυνση. Κατά τον ίδιο τρόπο, το κριτήριο του ιδιώτη φορέα της αγοράς δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού για τη διαπίστωση της ύπαρξης πλεονεκτήματος, καθώς το συγκεκριμένο κριτήριο δεν μπορεί να εφαρμοστεί στο Δημόσιο καθώς αυτό ενεργεί ως δημόσια αρχή ούτε στον φορολογούμενο.

(166) Επιπροσθέτως, δεν υπάρχει επιλεκτική μεταχείριση στην προκειμένη περίπτωση, επειδή οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις απλώς επιβεβαίωσαν τα επιμεριζόμενα κέρδη στα ιρλανδικά υποκαταστήματα σύμφωνα με το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 και τη σχετιζόμενη διοικητική πρακτική και μάλιστα με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων θα εφάρμοζε το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 σε όλους τους άλλους φορολογούμενους που θα βρίσκονταν σε παρεμφερή κατάσταση. Δεν υπήρξε επίσης επιλεκτική μεταχείριση λόγω διακριτικής ευχέρειας καθώς η εξουσία της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων να αποφασίζει κατά την κρίση της περιοριζόταν από αντικειμενικά κριτήρια που σχετίζονταν με το φορολογικό σύστημα.

(167) Επιπροσθέτως, ακόμη και αν η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είχε εφαρμογή στις συναλλαγές στην παρούσα υπόθεση, η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] που υποβλήθηκε από την Apple καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο επιμερισμός των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα εμπίπτει στο εύρος των ενδεδειγμένων αποτελεσμάτων ακόμη και υπό τις προϋποθέσεις των τρεχόντων κανόνων ενδοομιλικής τιμολόγησης, οπότε οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν παρείχαν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE. Σύμφωνα με την έκθεση, η ASI και η AOE ανέλαβαν τους βασικούς κινδύνους που σχετίζονται με την επιτυχία ή με την αποτυχία των προϊόντων στις διεθνείς αγορές. Οι διανομείς και οι μεταπωλητές προϊόντων της Apple (σχετιζόμενοι και τρίτοι) προστατεύονταν από τους κινδύνους αυτούς μέσω συμβατικών όρων, παγκόσμιων πολιτικών και προσεγγίσεων της διανομής (όπως οι έλεγχοι των αποθεμάτων). Η Apple Inc. στις ΗΠΑ ανέπτυξε πολιτικές για τη διαχείριση και τον περιορισμό του επιχειρηματικού κινδύνου. Η ASI και η AOE είχαν την οικονομική δυνατότητα να αναλάβουν τους πιθανούς επιχειρηματικούς κινδύνους και να λάβουν τις αναγκαίες στρατηγικές αποφάσεις για τον περιορισμό της έκθεσης της εταιρείας σε επιχειρηματικούς κινδύνους. Συγκεκριμένα, η έκθεση προσδιορίζει τις σημαντικές από οικονομική άποψη δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων σε σχέση με τις λειτουργίες και την πραγματική κατάστασή τους, διαπιστώνει ότι η TNMM είναι η πιο ενδεδειγμένη μέθοδος επιμερισμού κερδών για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών τους και, τέλος, διαπιστώνει ότι ο καταλληλότερος δείκτης επιπέδου κερδών για το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είναι ο δείκτης Berry ([111]) και για το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE ένα περιθώριο κέρδους επί του συνολικού κόστους.

(168) Σύμφωνα με τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple], στην περίπτωση ενός διανομέα όπως η ASI ο οποίος πωλεί προϊόντα σε άλλους συνδεδεμένους διανομείς, η μόνη λειτουργία προστιθέμενης αξίας είναι η υλικοτεχνική υποστήριξη της διανομής των προϊόντων· το κόστος των προϊόντων απλώς μετακυλίεται στον επόμενο αγοραστή του προϊόντος. Το κόστος για την ανάληψη της λειτουργίας διανομής πρέπει να είναι οι λειτουργικές δαπάνες της εταιρείας. Σε μια τέτοια περίπτωση η εταιρεία πρέπει να αμείβεται μόνο για τα εν λόγω έξοδα. Με τη χρήση του δείκτη Berry, παρέχεται στον διανομέα απόδοση πλέον του κόστους επί του κόστους διανομής (δηλαδή του κόστους προστιθέμενης αξίας) της επιχείρησης. Η έκθεση αντλεί εν συνεχεία στοιχεία κερδοφορίας από ένα σύνολο επιλεγμένων τρίτων εταιρειών με λειτουργίες παρεμφερείς με εκείνες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων και εκτιμά τον πραγματικό επιμερισμό κερδών βάσει των αποφάσεων στο πλαίσιο αυτών των στοιχείων από τρίτες εταιρείες. Όσον αφορά την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του επιμερισμού κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα σύμφωνα με την απόφαση του 1991, η έκθεση

([111]) Ο δείκτης Berry είναι ο λόγος των ακαθάριστων κερδών προς τις συνολικές λειτουργικές δαπάνες. Ο φοροτεχνικός σύμβουλος παραπέμπει στις παραγράφους 2.100-2.102 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ. Στην περίπτωση διανομέα ο οποίος πωλεί προϊόντα σε άλλους συνδεδεμένους διανομείς, η μόνη λειτουργία προστιθέμενης αξίας είναι η υλικοτεχνική υποστήριξη της διανομής των προϊόντων· το κόστος των προϊόντων απλώς μετακυλίεται στον επόμενο αγοραστή του προϊόντος. Το κόστος για την ανάληψη της λειτουργίας διανομής πρέπει να είναι οι λειτουργικές δαπάνες της εταιρείας. Σε μια τέτοια περίπτωση η εταιρεία πρέπει να αμείβεται μόνο για τα εν λόγω έξοδα. Ουσιαστικά, η χρήση του δείκτη Berry με αυτό τον τρόπο παρέχει στον διανομέα μια απόδοση πλέον του κόστους επί του κόστους διανομής (δηλαδή του κόστους προστιθέμενης αξίας) της επιχείρησης.

προσδιορίζει ένα συγκρίσιμο σύνολο στοιχείων για τα έτη 2004, 2005 και 2006 ([112]) και συγκρίνει τα πραγματικά κέρδη που καταλογίστηκαν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα κατά τα οικονομικά έτη 2004 έως 2007 με το εν λόγω συγκρίσιμο σύνολο. Το αποτέλεσμα της μελέτης των συγκρίσιμων στοιχείων στην ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] με χρήση δείκτη Berry για την ASI παρουσιάζεται στο Διάγραμμα 10 και με χρήση περιθωρίου επί του συνολικού κόστους («ΠΣΚ») για την ΑΟΕ παρουσιάζεται στο Διάγραμμα 11.

Διάγραμμα 10

Εύρος του δείκτη Berry σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού με βάση ανεξάρτητες εταιρείες πώλησης/διανομής σύμφωνα με τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple]

Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας	Δείκτης Berry – 2004 έως 2006	Δείκτης Berry – 2009 έως 2011
Ανώτερο τεταρτημόριο	1,21	1,40
Διάμεση τιμή	1,10	1,17
Κατώτερο τεταρτημόριο	1,01	1,06
Αριθμός παρατηρήσεων	11	25

Διάγραμμα 11

Εύρος του ΠΣΚ σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού με βάση ανεξάρτητες εταιρείες κατασκευής σύμφωνα με τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple]

Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας	MTC – 2004 έως 2006	MTC – 2009 έως 2011
Ανώτερο τεταρτημόριο	9,3 %	10,1 %
Διάμεση τιμή	6,5 %	7,5 %
Κατώτερο τεταρτημόριο	4,4 %	4,9 %
Αριθμός παρατηρήσεων	8	13

(169) Με βάση αυτή τη μελέτη, η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] καταλήγει στη διαπίστωση ότι τα κέρδη που καταλογίστηκαν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της ΑΟΕ ήταν απολύτως συμβατά με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ. Η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] παρουσιάζει το «πραγματικό προφίλ» των ιρλανδικών υποκαταστημάτων. Η έννοια του «προφίλ» περιθωρίου δεν ορίζεται από τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple]. Στην περίπτωση της ΑΟΕ, το περιθώριο επί του συνολικού κόστους παρουσιάζεται στην έκθεση για τα έτη 2011 και 2012, όπως παρουσιάζονται στο Διάγραμμα 12.

Διάγραμμα 12

Πραγματικό περιθώριο επί του συνολικού κόστους της ΑΟΕ σύμφωνα με τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple] για τα οικονομικά έτη («ΟΕ») 2011 και 2012

Οικονομικό έτος	ΠΣΚ (%)
ΟΕ11 — πραγματικό ποσοστό	[5-10]
ΟΕ12 — πραγματικό ποσοστό	[5-10]

([112]) Σύμφωνα με την έκθεση, δεν υπήρχε μια αρκετά αξιόπιστη βάση δεδομένων για τα προηγούμενα έτη η οποία θα επέτρεπε την ανάλυση που απαιτείται από τις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ.

(170) Στις 17 Νοεμβρίου 2014, η Apple υπέβαλε μία ακόμη ad hoc μελέτη την οποία εκπόνησε ο [2ος σύμβουλος της Apple] και η οποία εστιάζεται σε δύο ζητήματα που τέθηκαν στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας: (i) τον ισχυρισμό ότι ο επιμερισμός κέρδους που εφαρμόστηκε στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν έλαβε υπόψη την εξέλιξη των πωλήσεων ([113]) και (ii) τον ισχυρισμό ότι τα δύο διαφορετικά περιθώρια (65 % και 20 %) που συμφωνήθηκαν για την ΑΟΕ δεν είναι δυνατό να πληρούν και τα δύο τους όρους πλήρους ανταγωνισμού ([114]). Η έκθεση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ορθώς επιμέριζαν τα κέρδη στα ιρλανδικά υποκαταστήματα βάσει περιθωρίου επί του κόστους χωρίς να λαμβάνουν υπόψη την εξέλιξη των πωλήσεων.

(171) Σύμφωνα με την ad hoc μελέτη του [2ος σύμβουλος της Apple], ήταν αναμενόμενο να ληφθεί ως βάση το κόστος με δεδομένο ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα δραστηριοποιούνται σε μια ανταγωνιστική αγορά και ότι οι τρίτοι φορείς αγοράς με τους οποίους η Apple συνάπτει συμβάσεις υπηρεσιών παρεμφερείς με εκείνες που παρέχονται από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα αμείβονται επίσης συνήθως με βάση το κόστος τους. Όσον αφορά το γεγονός ότι ο επιμερισμός των κερδών δεν παρακολουθεί την εξέλιξη των πωλήσεων, [ο 2ος σύμβουλος της Apple] υποστηρίζει ότι οι δραστηριότητες που ασκούνται από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI χαρακτηρίζονται από οικονομίες κλίμακας. Το εάν οι πελάτες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI αγοράζουν μεγάλες ή μικρές ποσότητες προϊόντων δεν επηρεάζει ουσιαστικά το κόστος, καθώς οι δραστηριότητες που ασκούνται από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI (όπως η επαφή με τους πελάτες, η οργάνωση της εφοδιαστικής) είναι σε μεγάλο βαθμό πάγιες σε σχέση με την ποσότητα προϊόντων που αγοράζουν οι πελάτες.

(172) Επιπλέον, το σύστημα κλιμακωτής μείωσης που σχεδιάστηκε για την ΑΟΕ μπορεί να αιτιολογηθεί από οικονομική και εμπορική προοπτική. Από οικονομική άποψη, ο σκοπός ενός περιθωρίου επί των λειτουργικών δαπανών είναι η κάλυψη έκτακτων πάγιων εξόδων. Το αρχικό περιθώριο του 65 % θα έπρεπε επομένως να καλύπτει τα πάγια κόστη για τις δραστηριότητες συνολικά. Ωστόσο, κάποια στιγμή το ύψος των κερδών που θα παραγόταν βάσει αυτού του περιθωρίου θα υπερεπαρκούσε για την πλήρη κάλυψη των αρχικών πάγιων εξόδων. Έτσι, μετά από ένα ορισμένο επίπεδο κόστους δεν θα έπρεπε να γίνονται περαιτέρω πληρωμές για πάγια έξοδα, κάτι που, σύμφωνα με την ad hoc μελέτη του [2ου συμβούλου της Apple], θα δικαιολογούσε ακόμη και μια μείωση από 65 % σε 0 %.

(173) Τέλος, κατά την Apple, οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων δεν είναι το κατάλληλο εργαλείο για την εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών φορολογίας των εταιρειών την οποία φέρεται να επιδίωκε η Επιτροπή απαιτώντας από τα κράτη μέλη να τηρούν κριτήρια όπως η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού τα οποία είναι ξένα προς τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών και καθιστώντας με τον τρόπο αυτό τις φορολογικές αποφάσεις των συγκεκριμένων κρατών μελών ευάλωτες στη διαπίστωση ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης.

5.2. *ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΑΛΛΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ*

(174) Οι παρατηρήσεις που υπέβαλαν άλλοι ενδιαφερόμενοι, συγκεκριμένα η Ibec και μια ομάδα εμπορικών ενώσεων που συνυπέγραψαν κοινή επιστολή (εφεξής καλούμενη «Κοινή Επιστολή»), δεν εξετάζουν τις αμφιβολίες που διατύπωσε η απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, αλλά εστιάζουν στο τι συνεπάγεται η προσέγγιση που ακολουθείται στην εν λόγω απόφαση για το επιχειρηματικό περιβάλλον. Ειδικότερα, στις παρατηρήσεις αυτές υποστηρίζεται ότι η πρωτοβουλία της Επιτροπής θα υπονόμευε την ασφάλεια δικαίου και θα αντιμετώπιζε τις εν λόγω πρακτικές με βάση τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, παρά το γεγονός ότι διεθνή φόρα όπως ο ΟΟΣΑ ή άλλοι δίαυλοι πολιτικής είναι πιο κατάλληλοι και ενδεδειγμένοι για την πάταξη του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Η Επιτροπή δεν πρέπει να επιδιώκει την εναρμόνιση των συστημάτων φορολόγησης σε πεδία στα οποία δεν έχει δικαιοδοσία δυνάμει των διαδικασιών κρατικών ενισχύσεων.

(175) Οι παρατηρήσεις αμφισβητούν επίσης την προσέγγιση επιλεκτικότητας που υιοθετεί η Επιτροπή σε καταστάσεις στις οποίες οι φορολογικές αρχές πρέπει να έχουν περιθώριο διακριτικής ευχέρειας και υποστηρίζουν ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν είναι θετική επιστήμη. Εάν η Επιτροπή καταλήξει ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνιστούν ασύμβατη κρατική ενίσχυση, η ανάκτηση πρέπει να αποκλειστεί με βάση την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και τον καινοφανή χαρακτήρα της προσέγγισης.

(176) Η Oxfam στις παρατηρήσεις της εκφράζει τη στήριξή της στην έρευνα της Επιτροπής, προτρέποντας την Επιτροπή να ενισχύσει την ερευνητική της ικανότητα, ενόψει και του γεγονότος ότι μπορεί να είναι καταλληλότερη από τους εθνικούς φορείς για τη διενέργεια μιας δομικής αξιολόγησης της πρακτικής των κρατών μελών στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων. Καλεί την Επιτροπή να μεριμνήσει για την επιβολή των ενδεδειγμένων κυρώσεων για τις περιπτώσεις στις οποίες επιβεβαιώνεται η παροχή επιλεκτικών πλεονεκτημάτων και για την ταχεία προοδευτική κατάργηση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών. Επισημαίνει επίσης ότι οι εξαετείς περίοδοι εξαίρεσης λόγω κεκτημένου δικαιώματος στην περίπτωση των ιρλανδικών κανόνων σχετικά με τη φορολογική κατοικία οι οποίες διευκολύνουν τις αναντιστοιχίες μεταξύ υβριδικών οντοτήτων, είναι υπερβολικά μεγάλες.

([113]) Απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, σκέψη 67.
([114]) Απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, σκέψη 63.

6. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΤΡΙΤΩΝ

(177) Στις παρατηρήσεις της επί των παρατηρήσεων των ενδιαφερόμενων τρίτων σε σχέση με την απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, η Ιρλανδία επαναλαμβάνει το επιχείρημά της ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ δεν έχει έως σήμερα ενσωματωθεί στην ιρλανδική νομοθεσία όσον αφορά τον επιμερισμό των κερδών στα υποκαταστήματα και ότι η Επιτροπή δεν έχει αποδείξει την επιλεκτική μεταχείριση της ASI και της AOE, καθώς η εκτίμηση της συγκεκριμένης περίπτωσης από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ήταν απολύτως συνεπής με τη συνήθη διοικητική πρακτική, όπως επιβεβαίωσε και η επιστολή της Apple. Επιπλέον, η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] και η ad hoc μελέτη του [2ος συμβούλου της Apple] καταδεικνύουν ότι το αποτέλεσμα της εφαρμογής των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων ήταν συγκρίσιμο με το αποτέλεσμα που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού.

(178) Η Ιρλανδία σχολιάζει επίσης τα επιχειρήματα που διατυπώνονται στην Κοινή Επιστολή σε σχέση με την ασφάλεια δικαίου. Κατά την Ιρλανδία, η Κοινή Επιστολή ορθώς επισημαίνει ότι ένας λογικός και επιμελής φορολογούμενος δεν θα μπορούσε εκ πρώτης όψεως να έχει προβλέψει τη διαπίστωση της Επιτροπής περί ύπαρξης μη συμβατής κρατικής ενίσχυσης. Επιπλέον, η Επιτροπή συγκρίνει τους φορολογικούς κανόνες της Ιρλανδίας με ένα εξωτερικό πλαίσιο αναφοράς, το οποίο βρίσκεται σε διάσταση με την από μακρού ισχύουσα νομολογία της ότι το μόνο έγκυρο πλαίσιο αναφοράς είναι το εθνικό φορολογικό σύστημα. Όλα αυτά συνιστούν παραβιάσεις της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

(179) Απαντώντας στις παρατηρήσεις της Oxfam, η Ιρλανδία δηλώνει ότι η Επιτροπή πρέπει να διενεργεί τις έρευνές της σχετικά με τις πρακτικές των κρατών μελών στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων με δίκαιο και εξίσου ολοκληρωμένο τρόπο, ανεξαρτήτως του μεγέθους του κράτους μέλους. Επιπλέον, αναφορικά με την παρατήρηση της Oxfam σχετικά με τους ιρλανδικούς κανόνες περί φορολογικής κατοικίας, η Ιρλανδία διατείνεται ότι οι κανόνες της περί της φορολογικής κατοικίας των εταιρειών δεν σχεδιάστηκαν για να διευκολύνουν τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό των πολυεθνικών εταιρειών. Η Ιρλανδία επισημαίνει ότι το φορολογικό καθεστώς γνωστό ως «Double Irish» δεν αποτελεί, και δεν αποτελούσε ποτέ, μέρος του ιρλανδικού φορολογικού συστήματος, αλλά μάλλον μια διεθνή διευθέτηση φορολογικού σχεδιασμού που σχεδιάστηκε και αναπτύχθηκε από τους φορολογικούς και νομικούς συμβούλους.

7. ΑΛΛΕΣ ΓΡΑΠΤΕΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

7.1. *ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΕΠΙΣΤΟΛΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΤΗΣ 17ΗΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2015*

7.1.1. Η ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΤΗΣ 17ΗΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2015

(180) Απαντώντας στο αίτημα της Ιρλανδίας της 25ης Φεβρουαρίου 2015 να παραθέσει η Επιτροπή πιο αναλυτικά την εκτίμησή της όπως προέκυψε από την έρευνά της σχετικά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, εκτίμηση η οποία κατά την Ιρλανδία φαινόταν να βασίζεται σε παρανόηση από την πλευρά της Επιτροπής όσον αφορά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, οι υπηρεσίες της Επιτροπής έστειλαν την επιστολή της 17ης Απριλίου 2015 στην Ιρλανδία, ζητώντας από την Ιρλανδία να διαβιβάσει αντίγραφο στην Apple.

(181) Στην επιστολή, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι, όσον αφορά το σύστημα αναφοράς για τη διαπίστωση επιλεκτικότητας, θεωρούσε ότι οι συνήθεις φορολογικοί κανόνες του ιρλανδικού συστήματος φορολογίας εταιρικού εισοδήματος αποτελούν το κατάλληλο σύστημα αναφοράς, το οποίο διέπει τις ημεδαπές εταιρείες και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιρειών, ενώ το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 κάλυπτε αποκλειστικά τη φορολόγηση των υποκαταστημάτων. Ακολούθως, η Επιτροπή συνόψισε τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβανόταν τις δραστηριότητες της ASI και της AOE με βάση τις παρατηρήσεις που έλαβε από την Ιρλανδία και την Apple ως απάντηση στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, ως εξής: «δεδομένου ότι η ASI και η AOE δεν έχουν οικονομικές δραστηριότητες πέραν των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους, η δραστηριότητα που συνίσταται στην προμήθεια, την κατασκευή, τις πωλήσεις και τη διανομή των προϊόντων της Apple εκτός της Αμερικής πραγματοποιείται από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE. Οι άδειες ΔΙ της ASI και της AOE φαίνεται να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά από, και να κατέχονται αποκλειστικά για, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, καθώς τα ιρλανδικά υποκαταστήματα είναι αποκλειστικά υπεύθυνα για την προμήθεια, την κατασκευή, τις πωλήσεις και τη διανομή των προϊόντων της Apple εκτός της Αμερικής. Αυτό φαίνεται να επιβεβαιώνεται επίσης από το γεγονός ότι η ASI και η AOE έχουν υπαλλήλους μόνο στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE και, συνεπώς, δεν διαθέτουν λειτουργική ικανότητα εκτός της Ιρλανδίας.» Η Επιτροπή εξήγησε, απαντώντας στους ισχυρισμούς που διατύπωσε η Apple στις παρατηρήσεις της επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας ([115]), ότι οι λειτουργίες που ασκούνταν από τους υπαλλήλους της δεν εμπίπτουν στο πεδίο της εκτίμησης των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων: «εικονικές αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονταν δωρεάν από τους υπαλλήλους του ομίλου προς όφελος, υποτίθεται, της ASI ή της AOE δεν είναι δυνατό να μειώσουν τα κέρδη που πρέπει να επιμεριστούν μεταξύ των κεντρικών γραφείων της ASI και της AOE και των αντίστοιχων υποκαταστημάτων τους.»

([115]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 162 έως 164.

(182) Τέλος, η Επιτροπή έδωσε απάντηση στον επιμέρους ισχυρισμό που διατύπωσε η Ιρλανδία στις παρατηρήσεις της επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας ότι η Επιτροπή ενέκρινε το γεγονός ότι δεν είχαν καταλογιστεί δικαιώματα σε σχέση με ΔΙ στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE. Η Επιτροπή εξήγησε ότι η απόφαση για κίνηση της διαδικασίας περιγράφει απλώς τις ρυθμίσεις που ίσχυαν στο πλαίσιο των ΣΕΚ όσον αφορά τον επιμερισμό της ΔΙ, όπως παρουσιάστηκαν από τις ιρλανδικές αρχές, αλλά ότι η Επιτροπή δεν συμφωνούσε με αυτές στην εκτίμησή της. Η Επιτροπή διευκρίνισε επίσης ότι, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της Ιρλανδίας, δεν είχε εφαρμόσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ ως πηγή δικαίου στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας.

7.1.2. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ ΩΣ ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΤΗΣ 17ΗΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2015

(183) Σε επιστολή της 4ης Μαΐου 2015, η Ιρλανδία υποστήριξε ότι, με την επιστολή της 17ης Απριλίου 2015, η Επιτροπή μετέβαλε σε σημαντικό βαθμό την εκτίμησή της για την εικαζόμενη ενίσχυση, ιδίως όσον αφορά το πλαίσιο αναφοράς. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, αυτή η αλλαγή στην εκτίμηση συνιστά παραβίαση του δικαιώματος της Ιρλανδίας για δίκαιη ακρόαση. Η Ιρλανδία υποστήριξε ότι η Επιτροπή φαινόταν να έχει εγκαταλείψει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και ότι, συνεπώς, έπρεπε να εκδώσει νέα ή συμπληρωματική απόφαση για κίνηση της διαδικασίας με νέα ανάλυση.

(184) Όσον αφορά το πλαίσιο αναφοράς, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι δεν ήταν σαφές ποιο πλαίσιο αναφοράς προτεινόταν από την Επιτροπή. Η ASI και η AOE δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και φορολογούνται βάσει των γενικών κανόνων φορολογίας των εταιρειών. Ενώ οι ημεδαποί στην Ιρλανδία φορολογούνται για το σύνολο του εισοδήματός τους απ' όπου και αν προκύπτει, οι αλλοδαποί φορολογούνται, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97, μόνο για τα εισοδήματα που παράγονται στην Ιρλανδία.

(185) Η Ιρλανδία εξήγησε περαιτέρω ότι το σύνολο του εισοδήματος των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE, εκτός του εισοδήματος από τόκους, συνίσταται σε αποτέλεσμα εκμετάλλευσης. Τα υποκαταστήματα δεν έχουν εισόδημα από «τη χρήση δικαιώματος ΔΙ» το οποίο είναι διακριτό από το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης των υποκαταστημάτων. Στην πραγματικότητα, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE δεν έχουν ξεχωριστή ροή εισοδήματος από ΔΙ, ούτε θα ήταν σωστό να αντιμετωπιστεί οποιοδήποτε μέρος του εισοδήματος των υποκαταστημάτων ως εισόδημα από ΔΙ. Επιπροσθέτως, η Ιρλανδία επανέλαβε ότι η δημιουργία, ανάπτυξη και διαχείριση της εξαιρετικά υψηλής αξίας τεχνολογίας, σχεδίασης προϊόντων και μάρκετινγκ της Apple πραγματοποιούνται στις ΗΠΑ και δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να καταλογιστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE. Δεν υπάρχουν επίσης δραστηριότητες στα υποκαταστήματα που σχετίζονται με τη διαχείριση των αδειών που χορηγούνται βάσει της ΣΕΚ. Κατά συνέπεια, τα κέρδη της ASI και της AOE που προκύπτουν ως απόρροια της ΣΕΚ δεν μπορούν να καταλογιστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα.

(186) Η Ιρλανδία δήλωσε ότι το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης είναι το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης μετά τις εκπτώσεις και όχι οι ακαθάριστες εισπράξεις εκμετάλλευσης. Αυτό το καθαρό εισόδημα πρέπει να «προκύπτει […] μέσω του υποκαταστήματος ή από το υποκατάστημα», δηλαδή πρέπει «το υποκατάστημα να είναι η γενεσιουργός πηγή του εισοδήματος, στην οποία καταλογίζεται καταλλήλως το εισόδημα». Δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 ορίζει ότι μια ροή ακαθάριστων εισπράξεων μέσω υποκαταστήματος συνεπάγεται καταλογισμό του συνόλου του εισοδήματος μιας εταιρείας στο υποκατάστημα. Η Ιρλανδία επαναλαμβάνει ότι μια τέτοια ερμηνεία θα οδηγούσε σε παράλογα αποτελέσματα που δεν έχουν σχέση με την οικονομική πραγματικότητα. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, η αιτία για την οποία μεγάλο μέρος του εισοδήματος της ASI και της AOE δεν υπόκειται σε φορολογία είναι οι αναντιστοιχίες μεταξύ των εθνικών φορολογικών καθεστώτων, οι οποίες δεν μπορούν να διορθωθούν με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων.

(187) Τέλος, η Ιρλανδία υποστήριξε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δεν αποτελεί μέρος του ιρλανδικού φορολογικού καθεστώτος και ότι η «διευκρίνιση» της Επιτροπής στην επιστολή ότι εφαρμόζει τους κανόνες του ΟΟΣΑ στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας ως «μη δεσμευτική» σύσταση δεν αντιστοιχεί σε καμία περίπτωση στη θέση που εξέφρασε η Επιτροπή στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, η απόφαση για κίνηση της διαδικασίας στηρίζεται ευθέως στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού του ΟΟΣΑ. Αν η Επιτροπή εννοεί ότι υπάρχει ένας δεύτερος τύπος αρχής του πλήρους ανταγωνισμού «εκτός ΟΟΣΑ», θα έπρεπε στο σημείο αυτό να έχει εισακούσει τα επιχειρήματα της Ιρλανδίας.

7.1.3. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ APPLE ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΤΗΣ 17ΗΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2015

(188) Σε επιστολή της 4ης Μαΐου 2015, η Apple δήλωσε ότι διαφωνεί με την προσέγγιση της Επιτροπής η οποία φαίνεται να ζητεί ίδια μεταχείριση για τις εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και για τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE και φορολόγησή τους με βάση το εισόδημά τους σε παγκόσμιο επίπεδο. Σύμφωνα με την Apple, οι κερδοφόρες δραστηριότητες μιας αλλοδαπής εταιρείας που λαμβάνουν χώρα εκτός της Ιρλανδίας δεν σχετίζονται με το ύψος του οφειλόμενου φόρου στην Ιρλανδία.

(189) Επίσης, η Apple υποστηρίζει ότι η Επιτροπή εσφαλμένα καταλογίζει το σύνολο των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα με βάση την αστήρικτη και ψευδή παραδοχή ότι η ASI και η AOE δεν έχουν οικονομική δραστηριότητα εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους. Η Apple διατείνεται ότι οι κρίσιμες δραστηριότητες που ασκούνται από ή για την ASI και την AOE λαμβάνουν χώρα εκτός της Ιρλανδίας, και υπενθυμίζει εν είδει παραδείγματος ότι τα συμβούλια της ASI και της AOE αποφάσισαν να προσχωρήσουν στη ΣΕΚ με την Apple Inc., ενώ οι διαπραγματεύσεις όσον αφορά τις συμβάσεις πωλήσεων, προμήθειας και κατασκευής αποτελούν ευθύνη των ανώτατων στελεχών της Apple Inc. εξ ονόματος της ASI και της AOE. Τέλος, η Apple υποστηρίζει ότι το υπόλοιπο των κερδών, που δεν είναι υποκείμενο σε φόρο στην Ιρλανδία, φορολογείται τελικώς στις ΗΠΑ.

(190) Η Apple αμφισβητεί ότι οι άδειες ΔΙ της ASI και της AOE χρησιμοποιούνται αποκλειστικά από, και κατέχονται αποκλειστικά για, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα. Ο λόγος είναι ότι η Επιτροπή υποστηρίζει εσφαλμένα ότι η ASI και η AOE δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων. Απεναντίας, επιτελώντας τους ρόλους τους ως κέντρο προμήθειας και διανομής και ως κοινή μονάδα συναρμολόγησης προϊόντων αντίστοιχα, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα είχαν περιορισμένη μόνο πρόσβαση στις άδειες ΔΙ για τη συναρμολόγηση και αποστολή των προϊόντων. Η Apple υποστηρίζει ότι βάσει της εγκεκριμένης προσέγγισης του ΟΟΣΑ, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE δεν θα είχαν δικαίωμα επιμερισμού κερδών βάσει της περιορισμένης πρόσβασης στις άδειες ΔΙ, ακριβώς όπως μια ανεξάρτητη επιχείρηση δεν θα εισέπραττε απόδοση για ανάλογες άδειες ΔΙ. Η Apple διαπιστώνει ότι τα δικαιώματα ΔΙ που αποτελούν τον κινητήριο μοχλό της κερδοφορίας — π.χ. τα δικαιώματα που σχετίζονται με τον σχεδιασμό και την τεχνολογία υλικού και λογισμικού — δεν είναι τα δικαιώματα στα οποία βασίζονται τα ιρλανδικά υποκαταστήματα για τη διενέργεια των δραστηριοτήτων προμήθειας, διανομής ή συναρμολόγησης, και, συνεπώς, δεν μπορούν να καταλογιστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα.

(191) Η Apple δεν συμφωνεί επίσης ότι, όταν η Επιτροπή αναφέρει ότι «κανένα δικαιώματα σε σχέση με τη σχετική ΔΙ δεν καταλογίζεται στο ιρλανδικό υποκατάστημα των AOE/ASI» στο περιγραφικό μέρος της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή δεν προσυπογράφει το γεγονός αυτό. Σύμφωνα με την Apple, η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε το γεγονός αυτό στην εκτίμηση που περιλαμβανόταν στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας. Ως ένα αδιαμφισβήτητο γεγονός, διατηρεί τη σημασία του και τα συμβαλλόμενα μέρη μπορούν να στηρίζονται σε αυτές τις δηλώσεις πραγματολογικού και νομικού περιεχομένου που περιλαμβάνονται στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας. Η Apple αμφισβητεί επίσης ότι η Επιτροπή χρησιμοποίησε τις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ απλώς ως έγγραφο αναφοράς, δεδομένου ότι η Επιτροπή βασίστηκε πολύ στις εν λόγω Οδηγίες στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας.

7.2. *ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΕΠΙΣΤΟΛΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗ ΣΥΝΑΝΤΗΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΕΚΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ ΣΤΙΣ 7 ΜΑΪΟΥ 2015*

7.2.1. Η ΣΥΝΑΝΤΗΣΗ ΤΗΣ 7ΗΣ ΜΑΪΟΥ 2015

(192) Μετά από αίτημα της Ιρλανδίας, πραγματοποιήθηκε συνάντηση μεταξύ των υπηρεσιών της Επιτροπής και της Ιρλανδίας στις 7 Μαΐου 2015. Στη διάρκεια της συνάντησης συζητήθηκαν τα ακόλουθα θέματα: (i) η ερμηνεία του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 και το ζήτημα της εδαφικότητας· (ii) η φορολογική μεταχείριση των ημεδαπών και των αλλοδαπών εταιρειών· (iii) ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς· (iv) το κριτήριο του ιδιώτη φορέα της αγοράς· (v) ο ρόλος της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στην ιρλανδική και στην ενωσιακή νομοθεσία· (vi) και η σημασία των δραστηριοτήτων στις άλλες εταιρείες του ομίλου της Apple εκτός της ASI και της AOE για τον επιμερισμό των κερδών μεταξύ της ASI και της AOE.

(193) Με ηλεκτρονικό μήνυμα της 9ης Ιουλίου 2015, η Επιτροπή διαβίβασε στην Ιρλανδία το σχέδιο πρακτικών της συνάντησης της 7ης Μαΐου 2015 και κάλεσε την Ιρλανδία να εγκρίνει ή να εισηγηθεί αλλαγές στα εν λόγω πρακτικά.

7.2.2. ΕΠΙΣΤΟΛΕΣ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ ΤΗΣ 17ΗΣ ΙΟΥΛΙΟΥ 2015 (ΣΥΝΟΔΕΥΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΑ) ΚΑΙ ΤΗΣ 14ΗΣ ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 2015

(194) Στην επιστολή της με ημερομηνία 17 Ιουλίου 2015, η Ιρλανδία εξέφρασε την άποψη της για κάποια από τα θέματα που συζητήθηκαν στη διάρκεια της συνάντησης της 7ης Μαΐου 2015.

(195) Κατά την άποψη της Ιρλανδίας, η Επιτροπή φέρεται να αναγνώρισε στη διάρκεια της συνάντησης ότι, σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες σχετικά με τη φορολογική κατοικία, η ASI και η AOE ήταν σε όλες τις ουσιαστικές χρονικές στιγμές

αλλοδαπές εταιρείες και ότι η φορολογική υποχρέωσή τους έπρεπε να υπολογιστεί με βάση το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97. Αυτό σημαίνει ότι η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας, η οποία δεν αμφισβητήθηκε από την Επιτροπή, δεν μπορεί να φορολογεί τα παγκόσμια κέρδη της ASI και της AOE, αλλά ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα είναι υπόχρεα φόρου μόνο σε σχέση με τα κέρδη που παράγονται στην Ιρλανδία. Ως προς αυτό, η Ιρλανδία δεν συμφωνεί, όπως υποστηρίχθηκε στη συνάντηση της 7ης Μαΐου 2015, ότι το πλαίσιο αναφοράς συνίσταται στο κοινό σύστημα φορολογίας εταιρειών. Ο ΕΝΦ 97 δεν έχει έναν ενιαίο γενικό στόχο. Απεναντίας, ενώ στόχος του ΕΝΦ 97 είναι η φορολόγηση των παγκόσμιων κερδών των ημεδαπών εταιρειών στην Ιρλανδία, ο στόχος του όσον αφορά τις αλλοδαπές εταιρείες είναι η φορολόγηση των κερδών που παράγονται στην Ιρλανδία. Το πλαίσιο αναφοράς δεν μπορεί, συνεπώς, να είναι άλλο από το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 και η Ιρλανδία φορολόγησε το σύνολο των κερδών που προέκυπταν για την ASI και την AOE και ενέπιπταν στην περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας της Ιρλανδίας, δηλαδή όλα τα κέρδη των εταιρειών που προέρχονταν από τις δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων. Δεδομένου ότι οι λειτουργίες που ασκούνταν από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE ήταν ουσιαστικά οι συνήθεις επιχειρησιακές και εφοδιαστικές δραστηριότητες, ενώ οι βασικές στρατηγικές και εμπορικές αποφάσεις λαμβάνοντας από τα ανώτατα διοικητικά στελέχη στις ΗΠΑ, δεδομένου ότι η ανάπτυξη και η εκμετάλλευση της ΔΙ της Apple είναι ο βασικός μοχλός κερδοφορίας της εταιρείας εκτός της Ιρλανδίας, και δεδομένου ότι η απόφαση συμμετοχής στη ΣΕΚ καθώς και η διαχείριση και ο έλεγχος των κινδύνων στο πλαίσιο της ΣΕΚ ασκούνταν εκτός της Ιρλανδίας, τα εισοδήματα που προέκυπταν από τη ΣΕΚ και τα οικονομικά δικαιώματα που δημιουργούνταν ως αποτέλεσμα της ΣΕΚ δεν μπορούν, σε καμία περίπτωση, να καταλογιστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE.

(196) Σε αυτό το πλαίσιο, η Ιρλανδία θεωρεί ότι η Επιτροπή δεν τεκμηρίωσε ούτε έδωσε εξήγηση για την άποψή της ότι η ταξινόμηση του εισοδήματος ως ενεργού είναι σημαντική στην προκειμένη περίπτωση και ότι κάπου πρέπει να ασκείται ενεργή διαχείριση του εν λόγω ενεργού εισοδήματος. Το σύνολο των εισοδημάτων των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE, εκτός από τα έσοδα από τόκους, είναι αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και τα υποκαταστήματα δεν έχουν εισόδημα από τη χρήση ή την εκμετάλλευση δικαιωμάτων ΔΙ της Apple το οποίο μπορεί να διαχωριστεί από το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης των υποκαταστημάτων. Ως εκ τούτου, τα μόνα εισοδήματα των υποκαταστημάτων που εμπίπτουν στο πεδίο των «εισοδημάτων από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα τα οποία χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή για λογαριασμό του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας»,σύμφωνα με το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97, είναι τα έσοδα από τόκους. Η Επιτροπή δεν μπορεί να υποστηρίξει ότι το εισόδημα από τη ΔΙ της Apple έπρεπε να έχει φορολογηθεί στην Ιρλανδία βάσει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97. Η Ιρλανδία μπορούσε και έπρεπε να εξετάσει μόνο τις λειτουργίες των ίδιων των υποκαταστημάτων και, συνεπώς, μπορούσε μόνο να τεκμηριώσει ότι η Ε & Α που ανέπτυσσε τη ΔΙ και η ενεργή διαχείριση της ΔΙ δεν ασκούνταν στην Ιρλανδία. Επιπλέον, δεν έχει σημασία πού εγγράφονται τα κέρδη. Τα κέρδη της ASI και της AOE είναι εγγεγραμμένα στους λογαριασμούς αυτών των εταιρειών, αλλά δεν έχουν φορολογηθεί — με εξαίρεση τα κέρδη των ιρλανδικών υποκαταστημάτων και το εισόδημα από επενδύσεις που παράγεται στις ΗΠΑ — επειδή οι εταιρείες δεν έχουν φορολογική κατοικία στις ΗΠΑ. Αυτή η μη φορολόγηση των κερδών οφείλεται σε αναντιστοιχία του κυρίαρχου συστήματος φορολογίας και δεν έχει σχέση με τις κρατικές ενισχύσεις.

(197) Σύμφωνα με την Ιρλανδία, η Επιτροπή φέρεται επίσης να αποδέχθηκε στη συνάντηση της 7ης Μαρτίου 2015 ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και η εγκεκριμένη προσέγγιση δεν έχουν ενσωματωθεί στην ιρλανδική νομοθεσία σχετικά με τη φορολόγηση των υποκαταστημάτων και ότι η ενωσιακή νομοθεσία δεν απαιτούσε την «ανάγνωση» της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97. Συνάγεται, όπως υποστηρίζει η Ιρλανδία, ότι, στο μέτρο που οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν εφάρμοσαν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, αυτό δεν συνιστούσε απόκλιση ή παρέκκλιση από τις απαιτήσεις του ιρλανδικού καθεστώτος φορολόγησης των εταιρειών εν γένει και του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97. Όσον αφορά την άποψη της Επιτροπής ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είναι εφαρμοστέα ως ένα συναφές εργαλείο στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι αυτό αποτελεί ένα τελείως νέο επιχείρημα και σημαντική διαφοροποίηση σε σχέση με τη θέση της Επιτροπής στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, όπου υποτίθεται ότι υπήρχε αναφορά στην παράλειψη της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων να εφαρμόσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Επιπροσθέτως, κατά την άποψη της Ιρλανδίας, η αναδρομική εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ως εργαλείου στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων δεν θεμελιώνεται στη νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης ή στην πρακτική λήψης αποφάσεων της Επιτροπής, ενώ μπορεί επίσης να υποστηριχθεί ότι δεν παρεκκλίνει από το κριτήριο του ιδιώτη φορέα της αγοράς ή ότι δεν θεμελιώνεται γενικά σε συνάρτηση με τις συνθήκες της αγοράς. Η εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ως εργαλείου στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων και ο ισχυρισμός ότι αποτελεί μέρος του ενωσιακού δικαίου από το 1958 θα αποτελούσε πλήρη παραποίηση της ιστορίας και θα αντιστρατευόταν την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Συνεπώς, δεδομένου ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δεν εντάσσεται στην ιρλανδική νομοθεσία, η μη εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού δεν μπορεί κανονικά να χαρακτηριστεί ως πλεονέκτημα. Ωστόσο, ακόμη και αν η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού θεωρούνταν εφαρμοστέα στη συγκεκριμένη περίπτωση, η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου

της Apple] ([116]) καταλήγει στη διαπίστωση ότι ο πραγματικός καταλογισμός κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα συνάδει πλήρως με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Αν η Επιτροπή δεν συμφωνούσε με αυτή την ανάλυση, έπρεπε να είναι ενημερώσει σχετικά την Ιρλανδία παρέχοντάς της δυνατότητα απάντησης.

(198) Όσον αφορά την επιλεκτικότητα, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν διενέργησε ανάλυση επιλεκτικότητας. Ειδικότερα, η Επιτροπή δεν ισχυρίστηκε ποτέ ότι η ASI και η AOE είχαν προνομιακή μεταχείριση έναντι άλλων υποκαταστημάτων. Το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές εταιρείες δεν βρίσκονται στην ίδια νομική ή πραγματική θέση ([117]). Το να υποχρεωθεί η Ιρλανδία να αντιμετωπίζει τις ημεδαπές και τις αλλοδαπές εταιρείες σαν να ήταν συγκρίσιμα μεγέθη θα ερχόταν σε αντίθεση με τη διεθνή πρακτική, τις διεθνείς φορολογικές αρχές, όπως η αρχή της εδαφικότητας, ενώ ήταν ασύμβατο με την ιρλανδική εθνική νομοθεσία. Τέλος, ακόμη και αν η διαφορετική μεταχείριση θεωρούνταν επιλεκτική, είναι σαφές ότι θα δικαιολογούνταν από τη φύση και/ή τη γενική οικονομία του ΕΝΦ.

(199) Σε επιστολή της 17ης Ιουλίου 2015, η Ιρλανδία κατέθεσε επίσης τη γνωμοδότηση Cooke προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της ότι η ASI και η AOE φορολογούνταν σταθερά σύμφωνα με το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 και ότι, ως εξ αυτού, η φορολογική μεταχείρισή τους δεν ενείχε κρατική ενίσχυση. Η γνωμοδότηση Cooke υποστηρίζει ότι, σε αντίθεση με τον υποτιθέμενο ισχυρισμό της Επιτροπής ότι η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων έπρεπε να αντιμετωπίζει την ASI και την AOE ως ημεδαπές εταιρείες στην Ιρλανδία και να τους επιβάλλει φόρο εταιρειών δυνάμει του άρθρου 21 του ΕΝΦ 97, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων δεν έχει το περιθώριο ή τη διακριτική ευχέρεια να παρεκκλίνει από τα ρητώς προβλεπόμενα στο άρθρο 25 του ΕΝΦ 97. Ο κ. Cooke παραπέμπει σε αποφάσεις τόσο του High Court όσο και του Ανωτάτου Δικαστηρίου στην υπόθεση McGrath κατά McDermott ([118]), όπου υποστηρίχθηκε ότι το δικαστήριο έπρεπε να αγνοήσει τις πολύπλοκες και προμελετημένες συναλλαγές που δεν είχαν εμπορικό επιχειρηματικό σκοπό άλλο από τη φοροαποφυγή. Το High Court φέρεται να υπέδειξε ότι, κατά τον καθορισμό του κατά πόσο προκύπτει φορολογική υποχρέωση, το δικαστήριο δεν εξετάζει την ουσία των οικονομικών αποτελεσμάτων μας συναλλαγής. Εξετάζει το πραγματικό νομικό αποτέλεσμα και τα νομικά δικαιώματα των μερών σύμφωνα με τις νομικές αντιλήψεις και ιδέες.

(200) Δεδομένου ότι η κεντρική διοίκηση και έλεγχος της ASI και της AOE ασκούνται στις ΗΠΑ, η γνωμοδότηση Cooke υποστηρίζει ότι η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ορθώς αντιμετώπισε τις θυγατρικές ως αλλοδαπούς φορολογούμενους. Δυνάμει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97, μόνον τα κέρδη που αποδεδειγμένα προκύπτουν σε εμπορική συναλλαγή μέσω του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας ή από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία υπόκεινται σε φορολογική επιβάρυνση, και η Επιτροπή συγχέει τις εταιρείες με τα υποκαταστήματα όταν ζητεί από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων να φορολογήσει τα κέρδη εκμετάλλευσης της εταιρείας και όχι του υποκαταστήματος. Επιπροσθέτως, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων δεν είχε την ευχέρεια να επικαλεστεί κατ' αναλογία την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, επειδή η εν λόγω αρχή δεν αποτελούσε μέρος του ιρλανδικού φορολογικού κώδικα κατά την υπό εξέταση εποχή. Η γνωμοδότηση Cooke καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ιρλανδική νομοθεσία δεν παρέχει βάση για επιβολή φορολογίας στο σύνολο των κερδών της AOE και της ASI στην Ιρλανδία. Η μόνη αρμοδιότητα της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων κατά τα υπό εξέταση έτη ήταν να επιβάλει φόρο στο μέρος εκείνο των κερδών της ASI και της AOE που αναλογούσε στις δραστηριότητες των υποκαταστημάτων τους στην Ιρλανδία.

(201) Τέλος, σύμφωνα με τη γνωμοδότηση Cooke, το να επιμείνει κανείς σε καταλογισμό του συνόλου των εσόδων από τις εν λόγω δραστηριότητες στις λειτουργίες που επιτελούσαν τα δύο υποκαταστήματα δεν είχε καμία βάση στην εμπορική πραγματικότητα. Αυτό καταδεικνύεται από το γεγονός ότι οι πελάτες δεν σχηματίζουν ουρές έξω από τα καταστήματα της Apple ανά τον κόσμο για το τελευταίο iPhone ή iPad επειδή πωλούνται από το Cork, αλλά λόγω της αξίας που παράγεται για τα προϊόντα αυτά χάρη στην εκτεταμένη επένδυση, στην καινοτομία σε επίπεδο μηχανικής και τεχνολογίας, στο κύρος στον τομέα της σχεδίασης (design) και σε όλα όσα συμβάλλουν στην ανάπτυξη της σειράς προϊόντων της Apple, η πλειονότητα των οποίων λαμβάνει χώρα στις ΗΠΑ ή αλλού.

7.2.3. ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΤΗΣ APPLE ΤΗΣ 7ΗΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ 2015 (ΣΥΝΟΔΕΥΟΜΕΝΗ ΑΠΟ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΑ)

(202) Σε επιστολή της 7ης Σεπτεμβρίου 2015, η Apple υπέβαλε παρατηρήσεις επί των πρακτικών που είχε διαβιβάσει η Επιτροπή στην Ιρλανδία σε συνέχεια της συνάντησης της 7ης Μαΐου 2015. Η Apple επισήμανε ότι η Επιτροπή δεν κατάφερνε να αποδείξει ότι η Apple είχε ευνοηθεί από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ούτε ότι υπήρξε επιλεκτική μεταχείριση της ASI και της AOE από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων σε σχέση με εταιρείες σε παρεμφερή κατάσταση.

([116]) Η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] αναφέρεται από την Ιρλανδία στην επιστολή της 18ης Φεβρουαρίου 2016, στην οποία η Επιτροπή υπέβαλε στην Ιρλανδία την ad hoc έκθεση της PwC. Σύμφωνα με την επιστολή της Ιρλανδίας στις «17 Νοεμβρίου 2014, η Apple διαβίβασε ανάλυση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] […]. Εξ όσων γνωρίζει η Ιρλανδία, η Επιτροπή δεν είχε εγείρει σε καμία στιγμή κάποιο ζήτημα όσον αφορά την εν λόγω ανάλυση ούτε εξέφρασε διαφωνία με αυτή.»

([117]) Υπόθεση C-446/03, *Marks & Spencer κατά Halsey*, EU:C:2005:763.

([118]) [1988] IR 258.

(203) Όσον αφορά την ορθή εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97, ο εσφαλμένος προσδιορισμός του πλαισίου αναφοράς και η μη εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, η Apple προβάλλει τα ίδια επιχειρήματα με την Ιρλανδία στην επιστολή της 17ης Ιουλίου 2015. Όσον αφορά τους στόχους του ιρλανδικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος εταιρειών και τη φορολογική κατοικία, η Apple διατυπώνει κατ' ουσίαν τα ίδια επιχειρήματα με την Ιρλανδία. Επειδή η ASI και η AOE δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τις ιρλανδικές ημεδαπές εταιρείες με βάση την ξεκάθαρη διατύπωση της ιρλανδικής φορολογικής νομοθεσίας.

(204) Προς επίρρωση της θέσης της, η Apple υπέβαλε τη γνωμοδότηση του [σύμβουλος της Apple]. Η εν λόγω γνωμοδότηση καταλήγει στη διαπίστωση ότι η Ιρλανδία ορθώς θεώρησε ότι η ASI και η AOE ήταν αλλοδαπές εταιρείες και ότι η μεταχείριση από την Ιρλανδία της ASI και της AOE ως αλλοδαπών εταιρειών συνάδει με τη διεθνή φορολογική αρχή της εδαφικότητας. Η ASI και η AOE δεν βρίσκονται συνεπώς σε πραγματική και νομική κατάσταση η οποία μπορεί να συγκριθεί με τις ιρλανδικές ημεδαπές εταιρείες. Επιπλέον, σύμφωνα με την ίδια γνωμοδότηση, καμία ΔΙ ή κέρδος της Apple προερχόμενο από ΔΙ της Apple δεν πρέπει να καταλογίζεται στα ιρλανδικά υποκαταστήματα επειδή οι «σημαντικές λειτουργίες που ασκούνται από πρόσωπα» σε σχέση με τη ΔΙ εκτελούνται στο σύνολό τους εκτός της Ιρλανδίας. Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση, για να καταλογιστεί το εισόδημα στα υποκαταστήματα πρέπει να γίνει σύγκριση με μια υποθετική ημεδαπή εταιρεία η οποία ασκεί μόνο τοπικές δραστηριότητες, χωρίς νομική ή οικονομική κυριότητα ή εκμετάλλευση δικαιωμάτων ΔΙ. Ο επιμερισμός του εισοδήματος πρέπει, συνεπώς, να βασιστεί στις λειτουργίες, τους κινδύνους και τα στοιχεία ενεργητικού των ιρλανδικών υποκαταστημάτων και να μην οδηγεί, σύμφωνα με την αρχή της «έλξης» — η οποία έχει απορριφθεί κατηγορηματικά από τον ΟΟΣΑ — στον καταλογισμό των εισοδημάτων που δεν παράγονται στην Ιρλανδία. Ο επιμερισμός των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα με βάση αποκλειστικά στις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα στα υποκαταστήματα, δηλαδή μη λαμβάνοντας υπόψη τις δραστηριότητες εκτός των υποκαταστημάτων, είτε εντός των ASI/AOE ή εντός άλλων εταιρειών του ομίλου Apple, ήταν επομένως απολύτως σύμφωνος με τον επιμερισμό κερδών στα υποκαταστήματα όπως προκύπτει από το δημόσιο διεθνές δίκαιο και τις διεθνείς φορολογικές αρχές, συμπεριλαμβανομένης της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010 και της ενωσιακής νομολογίας.

(205) Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τη γνωμοδότηση του [σύμβουλος της Apple], τα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν έχουν κυριότητα ΔΙ και δεν εμπλέκονται σε καμία πτυχή της διαχείρισης της ΔΙ. Όλη η διαχείριση της ΔΙ, στην οποία περιλαμβάνονται όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για τη χρηματοδότηση, τη δημιουργία, τη διεκδίκηση και την προστασία της ΔΙ, λαμβάνει χώρα εκτός της Ιρλανδίας. Οι «σημαντικές λειτουργίες που ασκούνται από πρόσωπα» επιτελούνται όλες εκτός της Ιρλανδίας και, συνεπώς, το σύνολο της δημιουργίας αξίας λαμβάνει χώρα εκτός της Ιρλανδίας. Το επιχείρημα της Επιτροπής ότι τα συμβούλια της ASI και της AOE δεν ασκούν ενεργή διαχείριση της ΔΙ είναι ανακριβές. Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση του [συμβούλου της Apple], τα πρακτικά των συμβουλίων της ASI και της AOE και τα περαιτέρω στοιχεία που υποβλήθηκαν από την Apple στην Επιτροπή καταδεικνύουν ότι όλες οι αποφάσεις για θέματα κεντρικής στρατηγικής σημασίας για την ASI/AOE, στα οποία περιλαμβάνονται (i) η ενασχόληση με οικονομικά θέματα όπως οι επενδυτικές αποφάσεις, οι εξουσιοδοτήσεις σε σχέση με τους τραπεζικούς λογαριασμούς και θέματα διατήρησης του κεφαλαίου· (ii) η εξέταση και η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων· και (iii) η ανάθεση αρμοδιοτήτων εντός ορισμένων παραμέτρων σε σχέση με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, λαμβάνονταν στις ΗΠΑ και όχι στην Ιρλανδία.

(206) Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση του [συμβούλου της Apple], για τον καθορισμό του ύψους των κερδών που πρέπει να επιμερίζονται στη μόνιμη εγκατάσταση μιας αλλοδαπής εταιρείας δυνάμει του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ (σε συνδυασμό με τους εσωτερικούς φορολογικούς κανόνες πολλών χωρών), αφού προσδιοριστεί μέσω λειτουργικής ανάλυσης τι συμβαίνει πραγματικά στη μόνιμη εγκατάσταση, πρέπει να γίνει σύγκριση με μια (εικονική) ημεδαπή εταιρεία. Αυτή η σύγκριση («ως εάν») γίνεται επειδή ελλείψει μιας νομικά διακριτής οντότητας, δεν υπάρχει ένα νομικό κριτήριο για τον διαχωρισμό εντός της αλλοδαπής εταιρείας του ύψους κερδών που θεωρείται ότι έχουν παραχθεί τοπικά από την αλλοδαπή εταιρεία. Κατά τη διενέργεια της σύγκρισης, είναι εξαιρετικά σημαντικό το εξής: η (εικονική) εταιρεία έναντι της οποίας γίνεται η σύγκριση είναι μια πολύ ιδιαίτερη περίπτωση· είναι μια ημεδαπή εταιρεία η οποία παράγει εισόδημα μόνον από δραστηριότητες ή στοιχεία ενεργητικού στη χώρα όπου έχει τη φορολογική κατοικία της. Ενώ μια ημεδαπή εταιρεία υπόκειται γενικά σε φόρο, στη Χώρα φορολογικής κατοικίας της, για τα εισοδήματά της σε παγκόσμιο επίπεδο, η ημεδαπή εταιρεία που χρησιμοποιείται στη σύγκριση έχει εισόδημα από δραστηριότητες ή στοιχεία ενεργητικού μόνο στη χώρα φορολογικής κατοικίας της. Με άλλα λόγια, η σύγκριση πρέπει να γίνει μόνο με μια ημεδαπή εταιρεία με δραστηριότητες και στοιχεία ενεργητικού τα οποία περιορίζονται στη χώρα στην οποία δραστηριοποιείται η αλλοδαπή εταιρεία μέσω του μόνιμου υποκαταστήματός της. Στην περίπτωση της Apple, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE δεν μπορούν να αντιμετωπίζονται σαν να είχαν την οικονομική

κυριότητα αυτών των δικαιωμάτων. Συνεπώς, η σύγκριση πρέπει να γίνει με εταιρεία η οποία δεν έχει τη νομική ή οικονομική κυριότητα των εν λόγω δικαιωμάτων ΔΙ, αλλά έχει πρόσβαση στη ΔΙ, στον περιορισμένο βαθμό που απαιτείται για τη συνέχιση των δραστηριοτήτων της (συναρμολόγηση/προμήθεια, πωλήσεις και διανομή προϊόντων).

(207) Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση του [συμβούλου της Apple], για τον προσδιορισμό του κατά πόσο η ΔΙ (και τα κέρδη που απορρέουν από αυτή) μπορούν να καταλογιστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα, δεν έχει σημασία αν υπάλληλοι ή μέλη των συμβουλίων της ASI και της AOE συμμετείχαν (με ή χωρίς υπαλλήλους ή μέλη των συμβουλίων της Apple Inc.) στην εκτέλεση αυτών των «σημαντικών λειτουργιών που ασκούνται από πρόσωπα». Επειδή ούτε η ASI ούτε η AOE έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ιρλανδία, το μόνο συναφές γεγονός που πρέπει να τεκμηριωθεί είναι κατά πόσο οι υπάλληλοι ή τα μέλη των συμβουλίων εκτελούσαν τις εν λόγω σημαντικές, ασκούμενες από πρόσωπα λειτουργίες εντός της μόνιμης εγκατάστασης μέσω της οποίας η ASI και η AOE δραστηριοποιούνταν στην Ιρλανδία. Με βάση τη λειτουργική ανάλυση των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, είναι προφανές ότι οι λειτουργίες που εκτελούνται μέσω και εντός των μόνιμων εγκαταστάσεων στην Ιρλανδία περιορίζονται σε δραστηριότητες προμήθειας, πώλησης και διανομής (ASI) και σε δραστηριότητες συναρμολόγησης προϊόντων (AOE). Στο μέτρο που τα εν λόγω υποκαταστήματα χρησιμοποιούν ΔΙ της Apple στις δραστηριότητές τους στην Ιρλανδία, τα δικαιώματα επί της οποίας εκχωρούνται στην ASI και την AOE βάσει της ΣΕΚ, δεν λειτουργούν ως αδειοδότες που διαχειρίζονται και εκμεταλλεύονται τα δικαιώματα ΔΙ.

(208) Τέλος, η γνωμοδότηση του [συμβούλου της Apple] εξηγεί ότι βάσει της λεγόμενης αρχής της «έλξης», το σύνολο των εισοδημάτων που παράγονται εκτός υποκαταστήματος σε ένα κράτος πηγής θεωρούνται καταλογιστέα στο υποκατάστημα της εν λόγω χώρας πηγής. Η εφαρμογή αυτής της αρχής, ωστόσο, έχει απορριφθεί κατηγορηματικά από τον ΟΟΣΑ και από τις χώρες μέλη του. Η σύγκριση ημεδαπών εταιρειών που χρησιμοποιούν τη ΔΙ τους στις τοπικές επιχειρηματικές δραστηριότητές τους, με τοπικά υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών που δεν έχουν την οικονομική κυριότητα της εν λόγω ΔΙ, όπως τα τοπικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, θα ισοδυναμούσαν με κατάφωρη παραβίαση των αρχών του ΟΟΣΑ.

7.3. *ΕΠΙΣΤΟΛΕΣ ΤΗΣ APPLE ΤΗΣ 25ΗΣ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2016, ΤΗΣ 18ΗΣ ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ 2016 (ΣΥΝΟΔΕΥΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΑ) ΚΑΙ ΤΗΣ 14ΗΣ ΜΑΡΤΙΟΥ 2016*

(209) Στις επιστολές της με ημερομηνία 25 Ιανουαρίου, 18 Φεβρουαρίου και 14 Μαρτίου 2016, η Apple εξηγεί ότι η Apple, Inc. είναι κάτοχος των νόμιμων τίτλων της ΔΙ η οποία αναπτύσσεται και ελέγχεται εκτός της Ιρλανδίας και ότι η φορολόγηση ενδεχόμενων κερδών από την εν λόγω ΔΙ θα ερχόταν σε αντίθεση με την ιρλανδική νομοθεσία και τις διεθνείς φορολογικές αρχές. Επίσης, η Apple εξηγεί ότι τα κέρδη της ASI και της AOE, εκτός των κερδών από τις δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, είναι υποκείμενα σε ετεροχρονισμένη φορολογία στις ΗΠΑ. Η Apple υποστηρίζει επίσης ότι η Επιτροπή άλλαξε τη θεωρία της περί κρατικής ενίσχυσης μετά την απόφαση για κίνηση της διαδικασίας και ότι η προσέγγιση της Επιτροπής που έχει ως στόχο την επιβολή επαχθούς αναδρομικού φόρου στην Apple καταλογίζοντας στα ιρλανδικά υποκαταστήματα το σύνολο των παγκόσμιων κερδών της Apple αντιβαίνει στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(210) Μαζί με την επιστολή της 18ης Φεβρουαρίου 2016, η Apple υπέβαλε επικαιροποίηση της ad hoc έκθεσης του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple], στην οποία περιλαμβανόταν πρόσθετη ανάλυση που λάμβανε υπόψη τα υποβληθέντα στοιχεία μετά την έκθεση (δεύτερη ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple]). Η δεύτερη ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] περιγράφει πιο αναλυτικά τις λειτουργίες εκτός των υποκαταστημάτων και εστιάζεται στις δραστηριότητες που εκτελούνται από τα συμβούλια της ASI και της AOE. Η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] δεν αναφέρει τον ρόλο που επιτελούν τα συμβούλια, αλλά απλώς αναφέρεται στην ASI και στην AOE ως «νομικές οντότητες» σε σύγκριση με το «ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE και της ASI». Σύμφωνα με τη δεύτερη ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple], η κυριότητα, η διαχείριση και η χρηματοδότηση της ΔΙ πρέπει να επιμερίζεται στις εκτός υποκαταστημάτων λειτουργίες της ASI και της AOE ([119]), επειδή η ASI και η AOE αναλαμβάνουν τον κίνδυνο και τις υποχρεώσεις βάσει της ΣΕΚ, μέσω της εξουσίας που ασκείται από τα συμβούλια που ενεργούν εκτός της Ιρλανδίας. Σύμφωνα με τη δεύτερη ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple], κάθε επιμέρους περίπτωση της ΣΕΚ εγκρίθηκε και εκτελέστηκε από τα συμβούλια της ASI και

([119]) Η έκθεση καταλήγει ότι «με βάση την εκτέλεση από τις Εκτός Υποκαταστημάτων Λειτουργίες των σημαντικών λειτουργιών που ασκούνται από πρόσωπα μέσω των Συμβουλίων της AOE και της ASI τα οποία λαμβάνουν αποφάσεις εκτός της Ιρλανδίας σε σχέση με τη συμμετοχή στη ΣΕΚ, την ανάπτυξη ΔΙ, τη διαχείριση ΔΙ, την εισαγωγή νέων προϊόντων στην αγορά, την τιμολόγηση, τη σύναψη συμβάσεων, την ανάληψη και χρηματοδότηση των βασικών επιχειρηματικών κινδύνων, και την κυριότητα και χρηματοδότηση σημαντικής άυλης περιουσίας μεγάλης αξίας, θα ήταν ορθό να χαρακτηριστούν οι Εκτός Υποκαταστήματος Λειτουργίες της AOE και της ASI ως ο επιχειρηματίας και δικαιούχος της ΔΙ της Apple εκτός της Αμερικής».

της ΑΟΕ εκτός της Ιρλανδίας. Τα συμβούλια της ASI και της ΑΟΕ κατέχουν ενεργούς και κρίσιμους ρόλους στη διαχείριση της ΔΙ, οι οποίοι λαμβάνουν χώρα εκτός της Ιρλανδίας. Τα συμβούλια της ASI και της ΑΟΕ συμμετέχουν στην εισαγωγή νέων προϊόντων στην αγορά και στη διαδικασία της παγκόσμιας τιμολόγησης των προϊόντων της Apple εκτός της Ιρλανδίας. Σύμφωνα με την έκθεση, με καθοδήγηση του συμβουλίου της ASI, η ASI και η Apple Inc. σύναψαν Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ στο πλαίσιο της οποίας η Apple Inc. ασκεί λειτουργίες μάρκετινγκ εξ ονόματος της ASI. Επιπροσθέτως, η έκθεση περιγράφει ότι το συμβούλιο ή οι πληρεξούσιοι της ASI διαπραγματεύονται, εγκρίνουν και υπογράφουν συμφωνίες με υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών και με προμηθευτές και κατασκευαστές προεπιλεγμένους από την Apple Inc. για την κατασκευή προϊόντων της Apple προοριζόμενων για πώληση εκτός της Αμερικής.

(211) Η δεύτερη ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] αναπτύσσει πιο αναλυτικά την εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ όσον αφορά τις συμφωνίες επιμερισμού κόστους και τα μόνιμα υποκαταστήματα. Σε αυτό το πλαίσιο, η έκθεση αναφέρεται στο άρθρο 212 της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010 όπου δηλώνεται ότι μια μόνιμη εγκατάσταση και τα κεντρικά γραφεία της είναι δυνατό να θεωρηθούν οικονομικοί συμμετέχοντες σε δραστηριότητα η οποία αντιστοιχεί σε συμφωνία επιμερισμού κέρδους υπό ορισμένες συνθήκες. Η έκθεση καταλήγει επομένως στη διαπίστωση ότι αυτό δεν ισχύει στην περίπτωση της ASI, της ΑΟΕ και των αντίστοιχων ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους, καθώς δεν χρησιμοποιούνταν ούτε εκτελούνταν από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα σημαντικές λειτουργίες ασκούμενες από πρόσωπα, δεν λαμβάνονταν στην Ιρλανδία αποφάσεις σχετικά με την εκμετάλλευση της ΔΙ και δεν είχαν αναληφθεί από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα χρηματοδοτικοί κίνδυνοι σε σχέση με τη ΔΙ. Η έκθεση καταλήγει, τέλος, στη διαπίστωση ότι, με βάση τη λειτουργική ανάλυση, ήταν δικαιολογημένη η επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως λιγότερο σύνθετης οντότητας και ως εταιρείας για τη δοκιμή των μεθόδων επιμερισμού κέρδους που εγκρίνουν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, καθώς τα υποκαταστήματα απλώς εκτελούσαν σχετικά συνήθεις δραστηριότητες πώλησης και διανομής και δραστηριότητες κατασκευής και η συμβολή τους δεν είχε κάποιον εξαιρετικό χαρακτήρα.

7.4. *ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ ΤΗΣ 18ΗΣ ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ 2016 (ΣΥΝΟΔΕΥΟΜΕΝΗ ΑΠΟ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΑ)*

(212) Στις 18 Φεβρουαρίου 2016, η Ιρλανδία υπέβαλε στην Επιτροπή «Γνωμοδότηση εμπειρογνώμονα σχετικά με τα κέρδη που καταλογίστηκαν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI και στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ μεταξύ 2007 και 2011», την οποία συνέταξε η εταιρεία συμβούλων PwC (ad hoc έκθεση της PwC). Σκοπός της έκθεσης ήταν να γνωμοδοτήσει σχετικά με τη συμμόρφωση με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού του αποτελέσματος του επιμερισμού κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της ΑΟΕ.

(213) Η ad hoc έκθεση της PwC υποστηρίζει ότι εφαρμόζει την προσέγγιση δύο σταδίων της εγκεκριμένης προσέγγισης του ΟΟΣΑ. Σύμφωνα με την έκθεση, το πρώτο βήμα της εν λόγω προσέγγισης συνίσταται στη διενέργεια λειτουργικής ανάλυσης, με την οποία προσδιορίζονται οι σημαντικές λειτουργίες που ασκούνται από πρόσωπα. Το δεύτερο βήμα συνίσταται στον έλεγχο της συμμόρφωσης με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού των τιμών που ίσχυαν στη διάρκεια εφαρμογής των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων ([120]). Βασιζόμενη σε λειτουργική ανάλυση, η έκθεση καταλήγει στη διαπίστωση ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της ΑΟΕ δεν συνέβαλαν με εξαιρετικό και πολύτιμο τρόπο στην παγκόσμια αλυσίδα αξίας της Apple, αλλά απλώς ασκούσαν συνήθεις δραστηριότητες ([121]). Η έκθεση προσδιορίζει επίσης τομείς στους οποίους δεν συμμετείχαν τα υποκαταστήματα, όπως η δημιουργία, η διαχείριση, η διάχυση ή η στρατηγική κατεύθυνση της ΔΙ της Apple. Η έκθεση υποστηρίζει επίσης ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν ασκούσε δραστηριότητες μάρκετινγκ.

(214) Σε ένα δεύτερο μέρος της ad hoc έκθεσης της PwC αφιερωμένο στον έλεγχο της συμμόρφωσης με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού της συμφωνίας που είχαν συνάψει τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της ΑΟΕ, η έκθεση επιλέγει τους δείκτες επιπέδου κερδών, οι οποίοι είναι ο δείκτης Berry για την ASI και ένα περιθώριο επί του συνολικού κόστους για την ΑΟΕ. Η έκθεση υπολογίζει το επίπεδο των επιλεγέντων δεικτών για την ASI και την ΑΟΕ κατά την περίοδο 2007 έως 2011. Το αποτέλεσμα συγκρίνεται με αυτό που η έκθεση ονομάζει «κλαδική βάση» για τις ανεξάρτητες εταιρείες. Η κλαδική βάση παρουσιάζεται στην ad hoc έκθεση της PwC υπό μορφή στατιστικών δεικτών όπως το ανώτερο τεταρτημόριο, η διάμεση τιμή, το κατώτερο τεταρτημόριο και ο αριθμός εταιρειών που περιλαμβάνονται στο δείγμα.

([120]) Τα δύο βήματα όπως περιγράφονται από την ad hoc έκθεση της PwC δεν είναι πανομοιότυπα με την προσέγγιση δύο σταδίων που παρουσιάζεται στην Έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ, παρά την αναφορά του φοροτεχνικού συμβούλου στην εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ.

([121]) Η λειτουργική ανάλυση που διενεργήθηκε δεν εντοπίζει σημαντική, ασκούμενη από πρόσωπα λειτουργία στα κεντρικά γραφεία της ASI και της ΑΟΕ ή στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους. Αντίθετα, παραπέμπει στα ανώτατα διοικητικά στελέχη στις ΗΠΑ.

(215) Όσον αφορά την ASI, η έρευνα συγκρίσιμων μεγεθών από την PwC βασίστηκε σε εταιρείες που δραστηριοποιούνται στη χονδρική πώληση ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, προϊόντων ηλεκτρονικών υπολογιστών και λογισμικού, ηλεκτρονικού και τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού, καθώς και σε δραστηριότητες αποθήκευσης και υποστήριξης για τις μεταφορές ([122]). Η ad hoc έκθεση της PwC περιγράφει στη συνέχεια τα τρία είδη κινδύνων που αναλαμβάνει το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI. Πρώτον, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI αντιμετωπίζει τον κίνδυνο που σχετίζεται με τα αποθέματα, ειδικά όσον αφορά την κατοχή ανεπαρκών ή υπερβολικών αποθεμάτων. Δεύτερον, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI εκτίθεται στον κίνδυνο που σχετίζεται με τις εγγυήσεις. Η ASI παρείχε υπηρεσίες εγγύησης και υποστήριξης μετά την πώληση. Η τεχνική υποστήριξη και διαδικασίες για τις γραμμές ελέγχου προϊόντων της AppleCare ελέγχονταν από ομάδα με έδρα τις ΗΠΑ. Τρίτον, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είναι εκτεθειμένο στον πιστωτικό κίνδυνο της αδυναμίας είσπραξης πληρωμών από τους πελάτες. Λόγω της πολιτικής διαχείρισης κινδύνων του ομίλου, όλοι αυτοί οι κίνδυνοι είναι πολύ περιορισμένοι.

(216) Η έκθεση καταλήγει ότι όσον αφορά το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, το μέσο εύρος του δείκτη Berry σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για συγκρίσιμους παροχείς υπηρεσιών περιορισμένου κινδύνου κυμαίνεται μεταξύ 108,3 % και 137,95 % με διάμεση τιμή 116,72 %. Στη διάρκεια της περιόδου 2007 έως 2011, ο δείκτης Berry που κατέγραψε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI υπερέβαινε το κατώτερο τεταρτημόριο.

(217) Όσον αφορά το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, το μέσο εύρος του περιθωρίου επί του συνολικού κόστους σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για συγκρίσιμες εταιρείες κατασκευής περιορισμένου κινδύνου για την περίοδο 2007 έως 2011 κυμαινόταν μεταξύ 3,19 % και 7,95 % με διάμεση τιμή 5,21 %. Στη διάρκεια της συγκεκριμένης περιόδου, το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE κατέγραφε περιθώριο επί του συνολικού κόστους το οποίο υπερέβαινε κάθε χρόνο την εν λόγω διάμεση τιμή.

7.5. *ΕΠΙΣΤΟΛΕΣ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ ΤΗΣ 17ΗΣ ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ 23ΗΣ ΜΑΡΤΙΟΥ 2016*

(218) Με επιστολές στις 17 Φεβρουαρίου και στις 23 Μαρτίου 2016, η Ιρλανδία υπέβαλε και πάλι παρατηρήσεις σχετικά με την εικαζόμενη ανακολουθία ανάμεσα στο σκεπτικό της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας και στη θεωρία περί κρατικής ενίσχυσης της Επιτροπής που αναπτύχθηκε έκτοτε, καθώς και σχετικά με την εικαζόμενη άρνηση της Επιτροπής να προχωρήσει σε διάλογο με την Ιρλανδία και την Apple. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, η παράλειψη της Επιτροπής να εξηγήσει το σκεπτικό της υπονομεύει τα δικαιώματα υπεράσπισης της Ιρλανδίας και είναι καθήκον της Επιτροπής να εξηγήσει τα επιχειρήματά της πριν από τη λήψη της τελικής απόφασης. Επιπλέον, η απουσία απάντησης από την Επιτροπή στις εκθέσεις εμπειρογνωμόνων που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple δεν μπορεί, κατά την άποψη της Ιρλανδίας, παρά να εκληφθεί ως αποδοχή των διαπιστώσεων των εν λόγω εκθέσεων από την Επιτροπή.

(219) Η Ιρλανδία υποστηρίζει επίσης ότι η έρευνα της Επιτροπής σχετικά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ήταν μεροληπτική, όπως φάνηκε από τις δημόσιες δηλώσεις αξιωματούχων της Επιτροπής που προδίκαζαν το αποτέλεσμα της έρευνας και από τα επανειλημμένα αιτήματα πληροφοριών από την Επιτροπή. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, τα αιτήματα για μεγάλο όγκο πληροφοριών που κάλυπταν ένα μεγάλο εύρος θεμάτων καταδεικνύουν την αποφασιστικότητα της Επιτροπής να στοιχειοθετήσει την ύπαρξη παράνομης κρατικής ενίσχυσης, παραβλέποντας το καθήκον της για διεξαγωγή αμερόληπτης έρευνας.

8. **ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΜΕΤΡΩΝ**

8.1. *ΎΠΑΡΞΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ*

(220) Όπως ορίζεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής

([122]) Ο πλήρης κατάλογος των 52 εταιρειών που επέλεξε η PwC για τη σύγκριση είναι ο ακόλουθος: 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, ΛΑΖΑΝΑΣ ΞΕΠΑΠΑΔΑΚΟΥ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ Α.Ε.Ε.

μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές. Για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 πρέπει να πληρούνται όλες οι προβλεπόμενες στην ανωτέρω διάταξη προϋποθέσεις ([123]). Είναι, συνεπώς, παγίως αποδεκτό ότι, για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως κρατική ενίσχυση πρέπει, καταρχάς, να υπάρξει παρέμβαση από το Δημόσιο ή με κρατικούς πόρους· δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών· τρίτον, πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε μια επιχείρηση και, τέταρτον, πρέπει να στρεβλώνει ή να απειλεί με στρέβλωση τον ανταγωνισμό ([124]).

(221) Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση για διαπίστωση ενίσχυσης, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εκδόθηκαν από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή από τη φορολογική διοίκηση του ιρλανδικού κράτους. Οι εν λόγω αποφάσεις χρησιμοποιήθηκαν από την ASI και την AOE για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσής τους στην Ιρλανδία σε ετήσια βάση. Η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων έκανε δεκτούς αυτούς τους υπολογισμούς, και, ως εξ αυτού, αποδέχθηκε ότι ο φόρος που καταβλήθηκε από την ASI και την AOE στην Ιρλανδία κατά τα έτη ισχύος των εν λόγω αποφάσεων αντιστοιχούσε στον φόρο εταιρειών που όφειλαν να καταβάλουν οι δύο εταιρείες στην Ιρλανδία. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις είναι, συνεπώς, καταλογιστέες στην Ιρλανδία. Όσον αφορά τη χρηματοδότηση των μέτρων με κρατικούς πόρους, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται συγκεκριμένη μεταβίβαση κρατικών πόρων, θέτει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, συνιστά κρατική ενίσχυση ([125]). Στην ενότητα 8.2, η Επιτροπή θα αποδείξει ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογικής υποχρέωσης της ASI και της AOE στην Ιρλανδία κατά παρέκκλιση από τον φόρο που θα όφειλαν σε άλλη περίπτωση να καταβάλλουν οι εν λόγω επιχειρήσεις βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία. Λόγω παραίτησης της Ιρλανδίας από φορολογικά έσοδα τα οποία δικαιούνταν κανονικά να εισπράξει από την ASI και την AOE βάσει των εν λόγω κανόνων, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προκαλούν απώλεια κρατικών πόρων ([126]).

(222) Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση για διαπίστωση ενίσχυσης, η ASI και η AOE ανήκουν στον όμιλο Apple, έναν πολυεθνικό όμιλο παγκόσμιας εμβέλειας με δραστηριότητα σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ, γεγονός που σημαίνει ότι οποιαδήποτε ενίσχυση προς όφελός τους είναι πιθανό να έχει αντίκτυπο στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Κατά τον ίδιο τρόπο, ένα μέτρο που χορηγείται από το Δημόσιο θεωρείται ότι νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό, όταν είναι ικανό να βελτιώσει την ανταγωνιστική θέση της δικαιούχου επιχείρησης σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις με τις οποίες ανταγωνίζεται ([127]). Η Apple σχεδιάζει, κατασκευάζει και διαθέτει στην αγορά φορητές συσκευές επικοινωνίας και μέσων, προσωπικούς υπολογιστές και φορητές συσκευές αναπαραγωγής ψηφιακής μουσικής. Παρέχει προς πώληση σχετικές εφαρμογές λογισμικού, υπηρεσίες, περιφερειακά, λύσεις δικτύωσης καθώς και ψηφιακό περιεχόμενο και εφαρμογές τρίτων σε όλο τον κόσμο. Η ASI ασκεί τις δραστηριότητες προμήθειας, πωλήσεων και διανομής που σχετίζονται με την πώληση προϊόντων της Apple σε σχετιζόμενα μέρη και σε τρίτους πελάτες στις περιφέρειες EMAIA και Ασίας-Ειρηνικού. Η AOE κατασκευάζει μια εξειδικευμένη σειρά προϊόντων ηλεκτρονικών υπολογιστών για την αγορά EMAIA και προμηθεύει όλα τα τελικά προϊόντα της σε συνδεδεμένα μέρη. Στον βαθμό που οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις απαλλάσσουν την ASI και τη AOE από φορολογική υποχρέωση την οποία σε άλλη περίπτωση θα όφειλαν να καταβάλλουν βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία, η ενίσχυση που χορηγήθηκε βάσει των επίμαχων αποφάσεων συνιστά λειτουργική ενίσχυση, καθώς απαλλάσσει τις εν λόγω επιχειρήσεις από μια επιβάρυνση την οποία θα όφειλαν διαφορετικά να επωμιστούν στο πλαίσιο των καθημερινών διαχειριστικών ή κανονικών δραστηριοτήτων τους. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μια λειτουργική ενίσχυση προκαλεί καταρχήν στρέβλωση του ανταγωνισμού ([128]), οπότε κάθε ενίσχυση που χορηγείται στην ASI και στην AOE πρέπει να θεωρείται ότι νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό ενισχύοντας την οικονομική θέση της ASI, της AOE και του ομίλου Apple στις αγορές στις οποίες δραστηριοποιούνται. Πιο συγκεκριμένα, απαλλάσσοντας τις εν λόγω επιχειρήσεις από μια φορολογική υποχρέωση την οποία θα όφειλαν διαφορετικά να επωμιστούν και την οποία οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις υποχρεούνται να επωμιστούν, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις αποδεσμεύουν πόρους τους οποίους οι εν λόγω επιχειρήσεις μπορούν να επενδύσουν στις επιχειρηματικές δραστηριότητές τους, νοθεύοντας με τον τρόπο αυτό τον ανταγωνισμό στην αγορά, με αποτέλεσμα να ικανοποιείται και η τέταρτη προϋπόθεση για διαπίστωση ενίσχυσης στην προκειμένη περίπτωση.

([123]) Βλέπε υπόθεση C-399/08 P, Επιτροπή κατά Deutsche Post, EU:C:2010:481, σκέψη 38, και νομολογία στην οποία παραπέμπει.
([124]) Βλέπε υπόθεση C-399/08 P, Επιτροπή κατά Deutsche Post, EU:C:2010:481, σκέψη 39, και νομολογία στην οποία παραπέμπει.
([125]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, Επιτροπή κατά κυβέρνησης του Γιβραλτάρ και του Ηνωμένου Βασιλείου, EU:C:2011:732, σκέψη 72, και νομολογία στην οποία παραπέμπουν.
([126]) Βλέπε υπόθεση C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri EU:C:2009:709, σκέψη 58.
([127]) Βλέπε υπόθεση 730/79, Philip Morris, EU:C:1980:209, σκέψη 11· και συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-298/97, T-312/97 κ.λπ. Alzetta, EU:T:2000:151, σκέψη 80.
([128]) Υπόθεση C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, σκέψη 55 (εκ των υστέρων υπογράμμιση). Βλέπε επίσης υπόθεση C-494/06 P, Επιτροπή κατά Ιταλίας και Wam, EU:C:2009:272, σκέψη 54 και τη νομολογία στην οποία παραπέμπει, και υπόθεση C-271/13 P, Rousse Industry κατά Επιτροπής, EU:C:2014:175, σκέψη 44. Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής, EU:C:2011:368, σκέψη 136. Βλέπε επίσης υπόθεση C-156/98, Γερμανία κατά Επιτροπής, EU:C:2000:467, σκέψη 30, και νομολογία στην οποία παραπέμπει.

(223) Όσον αφορά την τρίτη προϋπόθεση για διαπίστωση ενίσχυσης, πλεονέκτημα, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, είναι κάθε οικονομικό όφελος το οποίο δεν θα είχε αποκομίσει μια επιχείρηση υπό κανονικές συνθήκες της αγοράς, δηλαδή χωρίς κρατική παρέμβαση ([129]). Συνεπώς, κάθε φορά που η οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης βελτιώνεται ως αποτέλεσμα κρατικής παρέμβασης, υφίσταται πλεονέκτημα. Η εν λόγω βελτίωση αποδεικνύεται συγκρίνοντας την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης μετά την εφαρμογή του επίμαχου μέτρου με την οικονομική κατάσταση της ίδιας επιχείρησης εάν δεν είχε χορηγηθεί το εν λόγω μέτρο ([130]). Ένα πλεονέκτημα μπορεί να συνίσταται είτε σε χορήγηση συγκεκριμένων οικονομικών πλεονεκτημάτων είτε σε μείωση των επιβαρύνσεων που κανονικά περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης ([131]). Όσον αφορά τα μέτρα φορολογικού χαρακτήρα, το πλεονέκτημα μπορεί να συνίσταται σε μείωση, με διάφορους τρόπους, της φορολογικής επιβάρυνσης μιας επιχείρησης, ιδίως δε σε μείωση της φορολογητέας βάσης ή του ύψους του οφειλόμενου φόρου ([132]). Όπως θα αποδείξει η Επιτροπή στην ενότητα 8.2.2, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα μείωση του φόρου εταιρειών που όφειλαν να καταβάλλουν η ASI και η AOE στην Ιρλανδία μέσω της μείωσης των ετήσιων φορολογητέων κερδών των δύο επιχειρήσεων, δηλαδή της φορολογητέας βάσης τους, για τους σκοπούς της επιβολής φόρου εταιρειών στα εν λόγω κέρδη βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις παρέχουν, συνεπώς, οικονομικό πλεονέκτημα στις συγκεκριμένες εταιρείες μέσω μείωσης της φορολογητέας βάσης τους.

(224) Όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα του εν λόγω πλεονεκτήματος, το Δικαστήριο έχει κατά το παρελθόν αποφανθεί ότι, στην περίπτωση ενός μέτρου ατομικής ενίσχυσης, σε αντιδιαστολή με ένα καθεστώς, «βάσει της διαπιστώσεως του οικονομικού πλεονεκτήματος μπορεί, καταρχήν, να τεκμαίρεται ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου» ([133]), χωρίς να απαιτείται ανάλυση της επιλεκτικότητας του μέτρου σύμφωνα με την ανάλυση τριών σταδίων που έχει θεσπίσει το Δικαστήριο για τα καθεστώτα κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα ([134]). Δεδομένου ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνιστούν ατομικά μέτρα ενίσχυσης τα οποία χορηγήθηκαν αποκλειστικά στην ASI και την AOE, και μόνον η διαπίστωση ότι τα εν λόγω μέτρα παρέχουν πλεονέκτημα στην ASI και την AOE αποτελεί επαρκή συνθήκη για να συναχθεί ότι το εν λόγω πλεονέκτημα έχει επιλεκτικό χαρακτήρα. Εντούτοις, για λόγους πληρότητας, η Επιτροπή θα εξετάσει τα εν λόγω μέτρα σύμφωνα με την ανάλυση σε τρία στάδια που έχει θεσπίσει το Δικαστήριο για τα καθεστώτα ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα ώστε να καταδειχθεί ότι είναι επιλεκτικά και βάσει αυτής της ανάλυσης. Ωστόσο, με αυτή τη διαδικασία, η εκτίμηση της Επιτροπής σχετικά με το κατά πόσο τα επίμαχα μέτρα συνιστούν παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς (δεύτερο στάδιο της ανάλυσης επιλεκτικότητας) ταυτίζεται με την εκτίμησή της για το κατά πόσο τα εν λόγω μέτρα παρέχουν πλεονέκτημα στην ASI και την AOE ([135]). Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ο προσδιορισμός του πλεονεκτήματος που απορρέει από το φορολογικό μέτρο απαιτεί σύγκριση της οικονομικής θέσης του δικαιούχου του εν λόγω μέτρου με την οικονομική θέση της ίδιας επιχείρησης εάν δεν είχε χορηγηθεί το μέτρο, ενώ ο προσδιορισμός της παρέκκλισης από το σύστημα αναφοράς απαιτεί σύγκριση της οικονομικής θέσης του δικαιούχου του εν λόγω μέτρου με την οικονομική θέση επιχειρήσεων οι οποίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τον δικαιούχο από την άποψη των σκοπών του συστήματος αναφοράς και οι οποίες δεν επωφελούνται από το επίμαχο φορολογικό μέτρο. Με άλλα λόγια, εάν ένα φορολογικό μέτρο έχει ως αποτέλεσμα αδικαιολόγητη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης ενός δικαιούχου που σε άλλη περίπτωση θα ήταν υποκείμενος σε υψηλότερο επίπεδο φόρου βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας, η εν λόγω μείωση συνιστά αφενός το πλεονέκτημα που χορηγείται από το φορολογικό μέτρο και αφετέρου την παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς.

8.2. *ΥΠΑΡΞΗ ΕΠΙΛΕΚΤΙΚΟΥ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΟΣ*

(225) Κατά την πάγια νομολογία, «το άρθρο 92 παράγραφος 1 [νυν άρθρο 107 παράγραφος 1] της Συνθήκης επιτάσσει να καθορίζεται αν, στο πλαίσιο ενός δεδομένου νομικού καθεστώτος, κρατικό μέτρο είναι ικανό να ευνοήσει “ορισμένες

([129]) Υπόθεση C-39/94, SFEI και λοιποί κατά La Poste και λοιπών, EU:C:1996:285, σκέψη 60. Υπόθεση C-342/96, Ισπανία κατά Επιτροπής, EU:C:1999:210, σκέψη 41.

([130]) Βλέπε υπόθεση C-66/73, Ιταλία κατά Επιτροπής, EU:C:1974:71, σκέψη 13·

([131]) Βλέπε, λόγου χάρη, υπόθεση C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100.

([132]) Βλέπε υπόθεση C-66/02, Ιταλία κατά Επιτροπής, EU:C:2005:768, σκέψη 78· υπόθεση C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze κ.ά., EU:C:2006:8, σκέψη 132· υπόθεση C-522/13, Ministerio de Defensa και Navantia, EU:C:2014:2262, σκέψεις 21 έως 31. Βλέπε επίσης το σημείο 9 της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων (ΕΕ C 384 της 10.12.1998, σ. 3).

([133]) Βλέπε υπόθεση C-270/15 P, Βέλγιο κατά Επιτροπής, EU:C:2016:489, σκέψη 49 και υπόθεση C-15/14 P, Επιτροπή κατά MOL, EU:C:2015:362, σκέψη 60.

([134]) Βλέπε υπόθεση T-385/12, Orange κατά Επιτροπής, EU:C:2015:117, σκέψη 53.

([135]) Στις παρατηρήσεις της επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, η Apple υποστηρίζει ότι το πλεονέκτημα και οι προϋποθέσεις επιλεκτικότητας για τη διαπίστωση κρατικής ενίσχυσης πρέπει να εκτιμηθούν ξεχωριστά, επειδή άπτονται δύο διαφορετικών πτυχών της έννοιας της κρατικής ενίσχυσης. Ωστόσο, δεδομένου ότι η παρούσα απόφαση αφορά μέτρο ατομικής ενίσχυσης και επειδή ο διαχωρισμός των εν λόγω προϋποθέσεων θα είχε ως αποτέλεσμα άσκοπη επανάληψη, η Επιτροπή αποφάσισε να συνδυάσει την εκτίμηση περί ύπαρξης πλεονεκτήματος με το δεύτερο βήμα της ανάλυσης επιλεκτικότητας.

επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής" σε σχέση με άλλους, οι οποίοι τελούν, όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει το εν λόγω καθεστώς, σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση. Σε καταφατική περίπτωση, το οικείο μέτρο πληροί την προϋπόθεση επιλεκτικότητας» ([136]).

(226) Στην περίπτωση των καθεστώτων κρατικών ενισχύσεων φορολογικού χαρακτήρα, το Δικαστήριο έχει καθιερώσει μια ανάλυση σε τρία στάδια για τον καθορισμό του επιλεκτικού ή μη χαρακτήρα ενός μέτρου ([137]). Αρχικά, προσδιορίζεται το κοινό ή κανονικό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στο κράτος μέλος: το «σύστημα αναφοράς». Στη συνέχεια, προσδιορίζεται εάν το επίμαχο φορολογικό μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα, στο μέτρο που εισάγει διακρίσεις μεταξύ οικονομικών φορέων οι οποίοι βρίσκονται, από την άποψη των εγγενών σκοπών του συστήματος, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Εάν το μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, πρέπει να διαπιστωθεί, στο τρίτο στάδιο της ανάλυσης, κατά πόσον το μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος αναφοράς. Συγκεκριμένα, ένα φορολογικό μέτρο που αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή του συστήματος αναφοράς μπορεί να δικαιολογείται, εάν το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις βασικές ή τις κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος ([138]). Εάν όντως συμβαίνει αυτό, το εν λόγω φορολογικό μέτρο δεν είναι επιλεκτικό. Το βάρος της απόδειξης σε αυτό το τρίτο στάδιο ανήκει στο κράτος μέλος.

8.2.1. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

8.2.1.1. ***Σύστημα αναφοράς το οποίο συνίσταται στους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία***

(227) Κατά γενικό κανόνα, ένα σύστημα αναφοράς αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων οι οποίοι εφαρμόζονται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων σε όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του όπως αυτό ορίζεται από τον σκοπό του. Ο καθορισμός του συστήματος αναφοράς εξαρτάται, συνεπώς, από στοιχεία όπως τα υποκείμενα φόρου, η φορολογητέα βάση, οι γενεσιουργοί αιτίες φόρου και οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές.

(228) Στην προκειμένη περίπτωση, σύστημα αναφοράς είναι οι κοινοί κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών δυνάμει του ιρλανδικού συστήματος φορολογίας εταιρειών, εγγενής σκοπός των οποίων είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιρειών που είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία ([139]). Όπως εξηγήθηκε στην ενότητα 2.3, ο εταιρικός φόρος στην Ιρλανδία υπολογίζεται επί των κερδών (εισοδήματα και φορολογούμενα κέρδη) μιας εταιρείας όποια και αν είναι η προέλευσή τους ([140]). Ο υπολογισμός της φορολογητέας βάσης μιας εταιρείας λαμβάνει ως βάση τα λογιστικά κέρδη της εταιρείας ([141]). Οι εταιρείες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία είναι υποκείμενες σε φόρο εταιρειών για το εισόδημά και τα κεφαλαιακά κέρδη τους σε παγκόσμιο επίπεδο ([142]). Οι αλλοδαπές εταιρείες που δραστηριοποιούνται μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας στην Ιρλανδία είναι υποκείμενες σε φόρο εταιρειών για τα κέρδη που σχετίζονται με το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία τους και για τα κεφαλαιακά κέρδη που προέρχονται από τη διάθεση στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας ([143]). Εταιρείες οι οποίες δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και δεν ασκούν εμπορική δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας στην Ιρλανδία είναι υποκείμενες μόνο σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα που παράγονται στην Ιρλανδία και σε φόρο κεφαλαιακών κερδών για τα κέρδη που προέρχονται από τη διάθεση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων στην Ιρλανδία, με την επιφύλαξη ενδεχόμενων ελαφρύνσεων στο πλαίσιο συνθηκών ([144]). Ο συντελεστής φόρου εταιρειών που εφαρμόζεται στα κέρδη όλων των εταιρειών που είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία ανέρχεται σε 12,5 % για τα κέρδη που προέρχονται από το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και σε 25 % για τα εισοδήματα εκτός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης ([145]). Από τη σκοπιά των ανωτέρω κανόνων, όλες οι εταιρείες που έχουν εισόδημα θεωρείται ότι βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση, καθώς σκοπός των εν λόγω κανόνων είναι η φορολόγηση των κερδών που υπόκεινται σε φόρο στην Ιρλανδία. Κατά συνέπεια, όλες οι εταιρείες που είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία, ημεδαπές και αλλοδαπές, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση όσον αφορά τους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία.

(229) Το εν λόγω σύστημα αναφοράς περιλαμβάνει τόσο τις μη καθετοποιημένες εταιρείες τα κέρδη των οποίων προέρχονται από τη διενέργεια συναλλαγών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού στην αγορά όσο και τις καθετοποιημένες εταιρείες τα κέρδη των οποίων προέρχονται (εν μέρει) από συναλλαγές που διενεργούνται εντός της ίδιας εταιρείας ή ομίλου

([136]) Υπόθεση C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, σκέψη 40.
([137]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., EU:C:2011:550.
([138]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., EU:C:2011:550, σκέψη 65.
([139]) Βλέπε επίσης συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., EU:C:2011:550, σκέψη 50.
([140]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 69.
([141]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 70.
([142]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 72.
([143]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 73.
([144]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 76.
([145]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 71.

επιχειρήσεων. Το ιρλανδικό σύστημα φορολογίας εταιρειών δεν κάνει διάκριση μεταξύ των εταιρειών τα κέρδη των οποίων προέρχονται αποκλειστικά από τη διενέργεια συναλλαγών σε συνθήκες αγοράς, όπως οι μη καθετοποιημένες ανεξάρτητες εταιρείες, και των εταιρειών τα κέρδη των οποίων προέρχονται από εσωτερικές συναλλαγές μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων ή μεταξύ μερών της ίδιας εταιρείας, όπως οι καθετοποιημένες εταιρείες. Και οι δύο τύποι εταιρειών είναι υποκείμενοι σε φόρο εταιρειών επί των φορολογητέων κερδών τους με τον βασικό συντελεστή φόρου εταιρειών δυνάμει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία. Κατά συνέπεια, οι μη καθετοποιημένες και οι καθετοποιημένες εταιρείες που είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία θεωρείται ότι βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση από την άποψη των εν λόγω κανόνων.

(230) Το γεγονός ότι το φορολογητέο κέρδος καθορίζεται με διαφορετικό τρόπο για τις μη καθετοποιημένες και τις καθετοποιημένες εταιρείες δεν αλλάζει τη διαπίστωση αυτή. Στην περίπτωση των μη καθετοποιημένων εταιρειών που πραγματοποιούν συναλλαγές στην αγορά, το φορολογητέο εισόδημα μπορεί, καταρχήν, να καταγραφεί και να υπολογιστεί με βάση τις συγκεκριμένες συναλλαγές, καθώς βασίζεται στη διαφορά ανάμεσα στα έσοδα και στα κόστη σε μια ανταγωνιστική αγορά. Συνεπώς, οι μη καθετοποιημένες εταιρείες λαμβάνουν τα λογιστικά κέρδη τους ως αφετηρία για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης επί της οποίας θα εφαρμοστεί ο ιρλανδικός φόρος εταιρειών, καθώς τα εν λόγω κέρδη καθορίζονται με βάση τις τιμές που υπαγορεύει η αγορά για τις αποκτώμενες εισροές και για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που πωλούνται από την εταιρεία. Αντίθετα, ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών μιας καθετοποιημένης εταιρείας, είτε πρόκειται για εταιρεία που ανήκει σε όμιλο επιχειρήσεων είτε για εταιρεία που δραστηριοποιείται σε περισσότερες περιοχές δικαιοδοσίας μέσω υποκαταστήματος, προϋποθέτει χρήση εκτιμήσεων. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι μια καθετοποιημένη εταιρεία, τα μέρη της οποίας συναλλάσσονται μεταξύ τους, μπορεί να καθορίζει τις τιμές και τους όρους αυτών των εσωτερικών συναλλαγών ανεξάρτητα από τους άλλους μετέχοντες στην αγορά, γεγονός που εν συνεχεία καθορίζει το φορολογητέο κέρδος των μερών της εταιρείας που πραγματοποιούν τις εν λόγω συναλλαγές ([146]). Η διαφορά στον καθορισμό του φορολογητέου κέρδους μεταξύ μη καθετοποιημένων και καθετοποιημένων εταιρειών οφείλεται, συνεπώς, στο γεγονός ότι τα κέρδη των καθετοποιημένων εταιρειών ή των υποκαταστημάτων δεν μπορούν να διαπιστωθούν με αξιόπιστο τρόπο από τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς, σε αντίθεση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες ή τις εταιρείες που δεν πραγματοποιούν εσωτερικές συναλλαγές στις οποίες οι λογαριασμοί αντικατοπτρίζουν, ως εκ του γεγονότος αυτού, τις τιμές που διαμορφώνονται στην αγορά σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Ωστόσο, αυτή η διαφορά στον τρόπο καθορισμού των φορολογητέων κερδών μεταξύ μη καθετοποιημένων εταιρειών και καθετοποιημένων εταιρειών δεν επηρεάζει τον τελικό στόχο του προσδιορισμού της φορολογητέας βάσης των δύο τύπων εταιρειών κατά τρόπο ώστε να διασφαλίζεται ισότιμη φορολογική μεταχείριση των καθετοποιημένων εταιρειών με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών.

(231) Η Apple υποστηρίζει ([147]) ότι οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών δεν είναι συγκρίσιμες με τις συναλλαγές μεταξύ μη συνδεδεμένων εταιρειών. Η Apple αναφέρει την απόφαση ([148]) σχετικά με το καθεστώς *Groepsrentebox*, στην οποία η Επιτροπή φέρεται να αναγνώρισε ότι οι οικονομικές σχέσεις μεταξύ των εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων και οι ενδοομιλικές συναλλαγές διαφέρουν και δεν υποκινούνται από το ίδιο ανταγωνιστικό και οικονομικό σκεπτικό με τις σχέσεις μεταξύ μη συνδεδεμένων εταιρειών και μπορεί, ως εξ αυτού, να απαιτούν διαφορετική μεταχείριση. Αρχικά, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι δεν δεσμεύεται από την πρακτική της ως προς τη λήψη αποφάσεων. Κάθε πιθανό μέτρο ενίσχυσης πρέπει να αξιολογείται με βάση την ουσία του έναντι των αντικειμενικών κριτηρίων του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, οπότε ακόμη και αν τεκμηριωνόταν η ύπαρξη αντίθετης πρακτικής ως προς τη λήψη αποφάσεων, αυτό δεν θα μπορούσε να επηρεάσει τις διαπιστώσεις της παρούσας απόφασης ([149]).

(232) Σε κάθε περίπτωση, η Επιτροπή δεν συμμερίζεται τον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύει η Apple την απόφαση σχετικά με το Κουτί τόκων ομίλου/*Groepsrentebox*. Αντίθετα με τους ισχυρισμούς της Apple, η απόφαση δεν επιβεβαιώνει ότι στις περιπτώσεις χορήγησης φορολογικού μέτρου υπέρ εταιρείας που παράγει κέρδη μέσω εσωτερικών συναλλαγών, το σύστημα αναφοράς πρέπει υποχρεωτικά να περιορίζεται στις εταιρείες που παράγουν κέρδη μέσω συναλλαγών αυτού του είδους. Επιπλέον, ο σκοπός του φορολογικού μέτρου στο οποίο βασίστηκε η εν λόγω απόφαση δεν είναι συγκρίσιμος με την προκειμένη περίπτωση και, συνεπώς, τα συμπεράσματα που μπορούν να συναχθούν από αυτή δεν έχουν εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση.

(233) Το καθεστώς *Groepsrentebox* θεσπίστηκε από τις ολλανδικές αρχές με σκοπό να αμβλύνει τη διαφορά στη φορολογική μεταχείριση μεταξύ των ιδίων και των ξένων κεφαλαίων στο πλαίσιο ενός ομίλου και να περιορίσει, έτσι, τη φορολογική διαιτησία μεταξύ αυτών των δύο μορφών ενδοομιλικής χρηματοδότησης ([150]). Η Επιτροπή παρατήρησε στην τελική

([146]) Αυτό ισχύει στην περίπτωση της ASI και της AOE, όπου τα κέρδη των δύο εταιρειών πρέπει να καταλογίζονται μεταξύ των υποκαταστημάτων, τα οποία φορολογούνται στην Ιρλανδία, και της εταιρικής έδρας, που δεν φορολογείται στην Ιρλανδία, παρά το γεγονός ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση της ASI και της AOE δεν εμπλέκεται άλλη περιοχή δικαιοδοσίας, καθώς η εταιρική έδρα δεν έχει φορολογική κατοικία.

([147]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 209.

([148]) Απόφαση 2009/809/ΕΚ της Επιτροπής, της 8ης Ιουλίου 2009, για το καθεστώς σχετικά με το «Κουτί τόκων ομίλου/groepsrentebox» C 4/07 (ex N 465/06) το οποίο προτίθενται οι Κάτω Χώρες να εφαρμόσουν (ΕΕ L 288 της 4.11.2009, σ. 26) (εφεξής «απόφαση Groepsrentebox»).

([149]) Βλέπε υπόθεση C-100/15 P, Netherlands Maritime Technology Association κατά Επιτροπής, EU:C:2016:254 σκέψη 110 και υπόθεση C-138/09 Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, σκέψη 21.

([150]) Το καθεστώς προέβλεπε ότι το θετικό υπόλοιπο μεταξύ των εισπραχθέντων τόκων από δάνεια του ομίλου και των καταβληθέντων τόκων στο πλαίσιο συναλλαγών χρηματοδότησης εντός του ομίλου δεν φορολογούνταν με τον κανονικό συντελεστή φόρου 25,5 % που ίσχυε εκείνη την εποχή για τις εταιρείες, αλλά φορολογούνταν με βάση το λεγόμενο «κουτί τόκων ομίλου» («groepsrentebox») με συντελεστή 5 %.

απόφασή της ότι, με δεδομένο τον στόχο του μέτρου, «μόνον οι επιχειρήσεις ομίλων [και όχι οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις], έρχονται αντιμέτωπες εντός του ομίλου με διαιτησία μεταξύ ιδίων και ξένων κεφαλαίων» ([151]). Υπό το φως της συγκεκριμένης παρατήρησης, και του στόχου του καθεστώτος, που ήταν «η μείωση της παρακίνησης για διαιτησία μεταξύ χρηματοδότησης μέσω εισφοράς κεφαλαίων και δανείου και, από την άποψη αυτή, [η] εγγύηση φορολογικής ουδετερότητας» ([152]), η Επιτροπή έκρινε ότι το σύστημα αναφοράς στην προκειμένη περίπτωση περιλάμβανε μόνον εταιρείες που ήταν υποκείμενες σε φόρο εταιρειών και διενεργούσαν ενδοομιλικές συναλλαγές χρηματοδότησης ([153]). Αντιθέτως, σκοπός των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων είναι ο καθορισμός της φορολογητέας βάσης της ASI και της AOE προκειμένου να επιβληθεί επί του συγκεκριμένου ποσού ο οφειλόμενος φόρος εταιρειών στην Ιρλανδία.

(234) Αν και θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο σκοπός τον οποίο εξυπηρετούσε η απόφαση *Groepsrentebox* έχει εφαρμογή μόνο σε ομιλικό πλαίσιο (π.χ. με το επιχείρημα ότι οι ανεξάρτητες εταιρείες δεν αντιμετωπίζουν το ζήτημα της διαιτησίας μεταξύ των διαφόρων μορφών χρηματοδότησης), ο προσδιορισμός της φορολογητέας βάσης για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου εταιρειών σε ετήσια βάση είναι εξίσου συναφής και εφαρμοστέος τόσο για τις εταιρείες που παράγουν κέρδη μέσω εσωτερικών συναλλαγών όσο και για τις εγχώριες ανεξάρτητες εταιρείες. Επιπροσθέτως, η ASI λειτουργεί ως η εταιρεία προμήθειας και διανομής του ομίλου Apple και η AOE ως η εταιρεία κατασκευής. Οι δύο εταιρείες παρέχουν υπηρεσίες σε άλλες εταιρείες του ομίλου Apple. Ωστόσο, οι συναλλαγές που διενεργούν θα μπορούσαν να διενεργούνται και εκτός του ομίλου. Πράγματι, η Apple προμηθεύεται τις περισσότερες εισροές της από ανεξάρτητους κατασκευαστές.

(235) Τα ανωτέρω χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης επιβεβαιώνουν ότι η παρατήρηση της Επιτροπής στην απόφαση *Groepsrentebox* — ότι όσον αφορά την ενδοομιλική χρηματοδότηση χρέους, οι σχετιζόμενες εταιρείες δεν βρίσκονται σε νομική και πραγματική κατάσταση η οποία μπορεί να συγκριθεί με εκείνη των μη σχετιζόμενων εταιρειών — δεν μπορεί να γενικεύεται σε καταστάσεις στις οποίες ο σκοπός μιας φορολογικής απόφασης είναι να προσδιορίσει τη φορολογητέα βάση προκειμένου να επιβληθεί επί του συγκεκριμένου ποσού ο οφειλόμενος φόρος εταιρειών. Σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, οι εμπορικές και χρηματοοικονομικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών που πραγματοποιούν εσωτερικές συναλλαγές δεν πρέπει να διαφέρουν από τις σχέσεις που θα αναπτύσσονταν μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών ([154]). Σκοπός των κανόνων ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι ακριβώς η σύγκριση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών/εταιρειών ομίλου με τις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών και η διόρθωση τυχόν παρεκκλίσεων. Σε αυτή τη βάση, η παραπομπή της Apple στην απόφαση *Groepsrentebox* είναι άστοχη.

8.2.1.2. ***Το σύστημα αναφοράς δεν περιορίζεται μόνο στο άρθρο 25 του ΕΝΦ 97***

(236) Η Ιρλανδία ([155]) και η Apple ([156]) υποστηρίζουν ότι οι αλλοδαπές εταιρείες δεν βρίσκονται συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τις ημεδαπές εταιρείες καθώς οι ημεδαπές εταιρείες φορολογούνται επί των εισοδημάτων τους σε παγκόσμιο επίπεδο, ενώ οι αλλοδαπές εταιρείες είναι υποκείμενες σε φόρο μόνο για τα τοπικά εισοδήματά τους, δηλαδή για το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης που προκύπτει άμεσα ή έμμεσα από ή μέσω ιρλανδικής αντιπροσωπείας ή υποκαταστήματος.

(237) Η Επιτροπή δέχεται αυτή τη διάκριση, αλλά δεν θεωρεί ότι η ύπαρξή της δικαιολογεί τον καθορισμό ξεχωριστού συστήματος αναφοράς που να διακρίνεται από τους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία. Γεγονός παραμένει ότι, όσον αφορά τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης τους και τον καθορισμό του εταιρικού φόρου που υποχρεούνται να καταβάλλουν, οι δύο τύποι εταιρειών βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική βάση από την άποψη του εγγενούς σκοπού των εν λόγω κανόνων, ο οποίος συνίσταται στη φορολόγηση των κερδών όλων των επιχειρήσεων, ημεδαπών και αλλοδαπών, που είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία ([157])

(238) Όσον αφορά τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας βάσης, τόσο οι ημεδαποί όσο και οι αλλοδαποί φορολογούμενοι φορολογούνται επί των κερδών τους (εισόδημα και φορολογούμενα κέρδη), ανεξαρτήτως προέλευσης, τα οποία καθορίζονται τόσο για τις ιρλανδικές ημεδαπές εταιρείες όσο και για τις αλλοδαπές εταιρείες με βάση τους κανόνες που ορίζονται στις αιτιολογικές σκέψεις 69 και 70. Στην προκειμένη περίπτωση, ακόμη και αν ASI και η AOE είναι αλλοδαπές εταιρείες, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE παράγουν εισόδημα και κέρδη όπως και κάθε

([151]) Απόφαση *Groepsrentebox*, αιτιολογική σκέψη 85.
([152]) Απόφαση *Groepsrentebox*, αιτιολογική σκέψη 101.
([153]) Απόφαση *Groepsrentebox*, αιτιολογική σκέψη 107.
([154]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 251.
([155]) Βλέπε επιστολή της Ιρλανδίας της 4ης Μαΐου 2015, σ. 3.
([156]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 137, 210.
([157]) Βλέπε, ειδικότερα, Παράγραφο 21(1) του ΕΝΦ 97.

άλλη ημεδαπή εταιρεία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα και, στην περίπτωση των εισοδημάτων που προέρχονται από την παραγωγή ή πώληση προϊόντων και υπηρεσιών στην Ιρλανδία, αμφότερες οι ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρείες φορολογούνται για τον ίδιο τύπο εισοδημάτων ([158]).

(239) Το γεγονός ότι αλλοδαπές και ημεδαπές εταιρείες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση όσον αφορά τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας βάσης τους τεκμηριώνεται περαιτέρω από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη φορολογία των υποκαταστημάτων στο πλαίσιο του άρθρου 49 της ΣΛΕΕ. Π.χ., στην απόφασή του επί της υπόθεσης της Royal Bank of Scotland, το Δικαστήριο υποστήριξε ότι μια εταιρεία με έδρα την Ελλάδα και το ελληνικό υποκατάστημα μιας εταιρείας με έδρα σε άλλο κράτος μέλος βρίσκονται σε αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση. Αν και το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι οι εταιρείες με έδρα την Ελλάδα φορολογούνται για τα παγκόσμια εισοδήματα τους, ενώ οι αλλοδαπές εταιρείες είναι υποκείμενες σε φόρο μόνο για τα τοπικά κέρδη τους, εξήγησε επίσης ότι «[τ]ο γεγονός αυτό όμως, που απορρέει από την περιορισμένη φορολογική κυριαρχία του κράτους στο οποίο πραγματοποιείται το εισόδημα σε σχέση με τη φορολογική κυριαρχία του κράτους όπου κείται η έδρα της εταιρείας, δεν μπορεί να εμποδίσει το να θεωρηθούν οι δύο κατηγορίες εταιρειών, όταν όλες οι άλλες περιστάσεις είναι οι ίδιες, ότι τελούν σε παρεμφερείς καταστάσεις όσον αφορά τον τρόπο καθορισμού της φορολογητέας βάσης» ([159]). Ομοίως, στην απόφασή της επί της υπόθεσης CLT-UFA, το Δικαστήριο υποστήριξε ότι δεν υπήρχε αντικειμενική αιτιολογία για διαφορετική και λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση μιας εταιρείας έναντι του γερμανικού υποκαταστήματός της επειδή η έδρα και η κεντρική διοίκησή της βρίσκονταν στο Λουξεμβούργο, σε σχέση με τη μεταχείριση που θα είχε αν ασκούσε τη δραστηριότητά της στη Γερμανία υπό τη νομική μορφή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή της ανώνυμης εταιρείας (public limited company) με την έδρα και/ή την κεντρική διοίκησή της στη Γερμανία. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο παρατήρησε «ότι η εθνική ρύθμιση περί του τρόπου προσδιορισμού της φορολογικής βάσεως δεν κάνει διάκριση μεταξύ των εταιρειών που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος, ανάλογα με το αν αυτές ασκούν τις δραστηριότητές τους μέσω υποκαταστήματος ή μέσω θυγατρικής, πράγμα που θα μπορούσε να θεμελιώσει την ύπαρξη διαφορετικής μεταχειρίσεως μεταξύ των δύο κατηγοριών εταιρειών» ([160]).

(240) Αντίθετα με τον ισχυρισμό της Ιρλανδίας ([161]), η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι η νομολογία ορίζει πως οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές εταιρείες πρέπει να φορολογούνται βάσει των ίδιων κανόνων όσον αφορά τις πηγές εισοδήματος που είναι υποκείμενες σε φόρο. Η Επιτροπή δέχεται ότι, ως αποτέλεσμα της αρχής της εδαφικότητας, οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές εταιρείες φορολογούνται για διαφορετικές πηγές εισοδήματος, όπως αναγνώρισε και το ίδιο το Δικαστήριο. Η Επιτροπή θεωρεί μάλλον ότι αυτό που συνάγεται από τη νομολογία είναι ότι, εφόσον οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές εταιρείες είναι υποκείμενες στους ίδιους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών, το καθεστώς φορολογικής κατοικίας μιας φορολογούμενης εταιρείας δεν μπορεί να αιτιολογεί διακριτική φορολογική μεταχείριση για κανέναν από τους δύο τύπους εταιρειών κατά τον καθορισμό του φόρου εταιρειών που οφείλουν να καταβάλλουν βάσει των εν λόγω κανόνων. Με άλλα λόγια, και οι δύο τύποι εταιρειών θεωρείται ότι βρίσκονται σε ανάλογη νομική και πραγματική κατάσταση όσον αφορά τη φορολογία των εταιρικών κερδών τους τα οποία είναι υποκείμενα φόρου στην Ιρλανδία.

(241) Όσον αφορά τον καθορισμό του οφειλόμενου φόρου εταιρειών, αυτός καθορίζεται με τον ίδιο τρόπο για τις αλλοδαπές και για τις ημεδαπές εταιρείες, συγκεκριμένα με την εφαρμογή του βασικού συντελεστή φόρου εταιρειών επί του ύψους του καθαρού κέρδους που προέκυψε από τις δραστηριότητες της ημεδαπής εταιρείας ή του υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας στο τέλος του φορολογικού έτους ([162]). Εν κατακλείδι, και από αυτή την άποψη, και οι δύο τύποι εταιρειών βρίσκονται σε ανάλογη πραγματική και νομική κατάσταση όσον αφορά τη φορολογία των εταιρικών κερδών τους τα οποία υπόκεινται σε φόρο στην Ιρλανδία.

8.2.1.3. ***Συμπέρασμα σχετικά με το σύστημα αναφοράς***

(242) Με βάση τα προαναφερόμενα, η Επιτροπή θεωρεί ότι το σύστημα αναφοράς βάσει του οποίου πρέπει να εξεταστούν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις είναι οι κοινοί κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία, όπως ορίζονται στην αιτιολογική σκέψη 228 και αναπτύσσονται πιο αναλυτικά στην ενότητα 2.3, εγγενής σκοπός των οποίων είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των υποκείμενων σε φόρο εταιρειών στην Ιρλανδία. Όπως εξηγήθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 229 και 235, το εν λόγω σύστημα αναφοράς περιλαμβάνει τόσο τις μη καθετοποιημένες όσο και τις

([158]) Μόνο στην περίπτωση άλλων εισοδημάτων, συγκεκριμένα εισοδημάτων από μερίσματα ή τόκους, οι ημεδαπές εταιρείες φορολογούνται για το εισόδημά τους σε παγκόσμιο επίπεδο, ενώ οι αλλοδαπές εταιρείες, ως εκ τούτου, δεν φορολογούνται καθόλου.

([159]) Υπόθεση C-311/97, Royal Bank of Scotland, EU:C:1999:2664, σκέψη 29.

([160]) Υπόθεση C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, σκέψη 29.

([161]) Βλέπε, λόγου χάρη, επιστολή της Ιρλανδίας της 17ης Ιουλίου 2015, παράγραφοι 32 και 33.

([162]) Βλέπε, ως προς αυτό, υπόθεση C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, σκέψη 33: «[…] πρέπει να εφαρμοστεί επί των κερδών ενός υποκαταστήματος φορολογικός συντελεστής αντίστοιχος προς τον συνολικό φορολογικό συντελεστή που θα εφαρμοζόταν υπό τις ίδιες περιστάσεις σε περίπτωση καταβολής των κερδών θυγατρικής στη μητρική της εταιρεία.» Βλέπε επίσης συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., EU:C:2011:550, σκέψη 50.

καθετοποιημένες εταιρείες και, όπως εξηγήθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 237 έως 241, τόσο τις ημεδαπές όσο και τις αλλοδαπές εταιρείες. Το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 πρέπει, συνεπώς, να θεωρείται αναπόσπαστο και αναγκαίο μέρος του εν λόγω συστήματος αναφοράς, αλλά όχι αφ' εαυτής ξεχωριστό σύστημα αναφοράς.

(243) Το γεγονός ότι οι κοινοί κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία αποτελούν το ενδεδειγμένο πλαίσιο αναφοράς στην προκειμένη περίπτωση επιβεβαιώνεται από τις ίδιες τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις. Σκοπός των αποφάσεων αυτών ήταν ο προσδιορισμός των ετήσιων φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία προκειμένου να επιβληθεί φόρος εταιρειών στα συγκεκριμένα κέρδη, βάσει των εν λόγω κανόνων. Πράγματι, τα ετήσια φορολογητέα κέρδη της ASI και της AOE στην Ιρλανδία, όπως προκύπτουν από την εφαρμογή των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, φορολογούνται δυνάμει του άρθρου 21(1) του ΕΝΦ 97 με τον βασικό συντελεστή φόρου εταιρειών που ανέρχεται σε 12,5 % για το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και σε 25 % για τα εισοδήματα εκτός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης, όπως εξάλλου και τα κέρδη κάθε άλλης εταιρείας που υπόκειται σε φόρο στην Ιρλανδία, καθετοποιημένης και μη, ημεδαπής και αλλοδαπής. Συνεπώς, τελικός σκοπός της διαδικασίας που ακολουθείται στο πλαίσιο των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων είναι ο προσδιορισμός ενός ετήσιου φορολογητέου κέρδους για την ASI και την AOE το οποίο εξασφαλίζει ότι οι συγκεκριμένες αλλοδαπές εταιρείες φορολογούνται για τα τοπικά εισοδήματά τους κατά τον ίδιο τρόπο με τις μη καθετοποιημένες ημεδαπές εταιρείες βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία. Όπως εξήγησε η ίδια η Ιρλανδία στη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας: «Η Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων, στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητάς της, συνεργάζεται με τους φορολογουμένους, προκειμένου να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας […]. Στόχος είναι να διασφαλιστεί η καταβολή του ορθού ύψους φόρου από τις εν λόγω εταιρείες στην Ιρλανδία για το μέρος των κερδών τους που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ιρλανδικού φόρου εταιρειών, συμπεριλαμβανομένου, όσον αφορά τις αλλοδαπές εταιρείες, του μέρους των κερδών που αναλογεί στις δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους. Σε αυτό το πλαίσιο η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων συνεργάζεται με την Apple Operations Europe και την Apple Sales International προκειμένου να διασφαλίσει ότι τα κέρδη που καταλογίζονταν στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους αναλογούσαν στις δραστηριότητες των εν λόγω υποκαταστημάτων.» ([163])

8.2.2. ΕΠΙΛΕΚΤΙΚΟ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑ ΛΟΓΩ ΠΑΡΕΚΚΛΙΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΚΟΙΝΟΥΣ ΚΑΝΟΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΗΝ ΙΡΛΑΝΔΙΑ ΜΕ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΒΑΣΗΣ

(244) Η λειτουργία μιας φορολογικής απόφασης είναι να διασφαλίσει εκ των προτέρων την εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος σε μια ιδιαίτερη περίπτωση, με βάση τα ειδικά γεγονότα και συνθήκες της περίπτωσης αυτής. Ωστόσο, όπως και κάθε άλλο φορολογικό μέτρο, η έκδοση μιας φορολογικής απόφασης πρέπει να συμμορφώνεται τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Εάν μια φορολογική απόφαση εγκρίνει ένα αποτέλεσμα το οποίο δεν αντικατοπτρίζει με αξιόπιστο τρόπο εκείνο που θα προέκυπτε από τη συνήθη εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος, η εν λόγω φορολογική απόφαση θεωρείται ότι παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη, στο μέτρο που η επιλεκτική αυτή μεταχείριση έχει ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογικής υποχρέωσης του εν λόγω φορολογούμενου στο οικείο κράτος μέλος έναντι των εταιρειών που βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση

(245) Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εγκρίνουν μεθόδους για τον επιμερισμό των κερδών της ASI και της AOE στα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους, οι οποίες επιτρέπουν στις δύο εταιρείες να καθορίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους και, συνεπώς, τον φόρο εταιρειών που υποχρεούνται να καταβάλλουν στην Ιρλανδία σε ετήσια βάση για την περίοδο ισχύος των αποφάσεων. Αφού καθορίστηκε ότι οι κοινοί κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία, συμπεριλαμβανομένης μεταξύ άλλων του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97, συνιστούν το σύστημα αναφοράς βάσει του οποίου πρέπει να εκτιμηθούν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, πρέπει τώρα να προσδιοριστεί κατά πόσο οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνιστούν παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα αναφοράς, με αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση εταιρειών οι οποίες βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση. Όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 224, η εκτίμηση της Επιτροπής σχετικά με το κατά πόσο οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνιστούν παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς συμπίπτει με τον προσδιορισμό του οικονομικού πλεονεκτήματος που χορηγείται στην ASI και την AOE ως αποτέλεσμα των εν λόγω αποφάσεων.

8.2.2.1. *Η εφαρμοσιμότητα της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στα άρθρα 21(1) και 25 του ΕΝΦ 97*

α) **Το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 απαιτεί χρήση μεθόδου επιμερισμού κέρδους**

(246) Σύμφωνα με το άρθρο 21(1) του ΕΝΦ 97, ο φόρος εταιρειών στην Ιρλανδία υπολογίζεται επί των κερδών των εταιρειών. Το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 ορίζει ότι μια εταιρεία η οποία δεν έχει φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και ασκεί εμπορική δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας στην Ιρλανδία είναι υποκείμενη «σε φόρο εταιρειών

([163]) Επιστολή της Ιρλανδίας της 9ης Ιουλίου 2013, παράρτημα 1, σ. 9.

για όλα τα φορολογούμενα κέρδη της ανεξαρτήτως της προέλευσής τους». Για να καθοριστεί η φορολογική υποχρέωση μιας αλλοδαπής εταιρείας στην Ιρλανδία βάσει του άρθρου 21(1) του ΕΝΦ 97, είναι, συνεπώς, αναγκαίο να καθοριστούν τα φορολογούμενα κέρδη της κατά την έννοια του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97.

(247) Για τον σκοπό αυτό, το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 ορίζει ότι φορολογούμενα κέρδη θεωρούνται «τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή μέσω του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας, και τα εισοδήματα από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή για λογαριασμό του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας, χωρίς ωστόσο να περιλαμβάνονται στην παρούσα παράγραφο διανεμόμενα ποσά από εταιρείες με φορολογική κατοικία στη Χώρα». Η αναφορά του αποτελέσματος εκμετάλλευσης υπονοεί ότι τα εισοδήματα εκτός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης, δηλαδή τα παθητικά εισοδήματα, όπως εκείνα που προέρχονται από τόκους και μερίσματα, αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της. Ωστόσο, το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 εφαρμόζεται σε καταστάσεις στις οποίες δεν είναι, καταρχήν, δυνατό να προσδιοριστεί διακριτή κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων στη βάση συμβάσεων μεταξύ των διαφόρων μερών της ίδιας αλλοδαπής εταιρείας και στις οποίες οι κίνδυνοι και οι λειτουργίες δεν μπορούν να οριοθετηθούν βάσει συμβάσεων ώστε να υπάρχει μια κατεύθυνση σχετικά με τα φορολογούμενα κέρδη ενός ιρλανδικού υποκαταστήματος σε αντιδιαστολή με τα άλλα μέρη της εν λόγω εταιρείας. Το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 δεν περιέχει επίσης καμία αναφορά στον τρόπο με τον οποίο γίνεται η διάκριση ανάμεσα στο αποτέλεσμα εκμετάλλευσης που καταγράφεται στους λογαριασμούς του ιρλανδικού υποκαταστήματος (άμεσα ή έμμεσα) έναντι των εισοδημάτων που παράγονται από τα άλλα μέρη της εταιρείας εκτός της Ιρλανδίας και όχι άμεσα ή έμμεσα από το ιρλανδικό υποκατάστημα.

(248) Η διατύπωση και ο σκοπός του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 αποκαλύπτουν συνεπώς ότι η εν λόγω διάταξη μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε συνδυασμό με μια μέθοδο επιμερισμού κερδών. Η ίδια η Ιρλανδία αναγνωρίζει ότι το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 δεν παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με τον τρόπο καθορισμού των φορολογούμενων κερδών ενός ιρλανδικού υποκαταστήματος, αλλά επιτάσσει τη χρήση μεθόδου επιμερισμού κερδών ([164]), και η Apple συμφωνεί με αυτή την άποψη ([165]). Αυτό επιβεβαιώνεται και από τις ίδιες τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, σκοπός των οποίων είναι η καθιέρωση μιας μεθόδου επιμερισμού των κερδών ώστε να είναι δυνατός ο καθορισμός των φορολογούμενων κερδών των αντίστοιχων ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE για τους σκοπούς του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 και εν συνεχεία τη φορολόγηση των εν λόγω κερδών με βάση τους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία.

β) **Το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ επιτάσσει συμμόρφωση της μεθόδου επιμερισμού των κερδών με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού**

(249) Κατά την πάγια νομολογία, κάθε φορολογικό μέτρο που θεσπίζεται από ένα κράτος μέλος, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών αποφάσεων με τις οποίες εγκρίνεται μέθοδος επιμερισμού των κερδών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης ενός υποκαταστήματος, πρέπει να συμμορφώνεται με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, οι οποίοι είναι δεσμευτικοί για τα κράτη μέλη και υπερισχύουν της εθνικής νομοθεσίας τους ([166]). Το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι μείωση της φορολογητέας βάσης η οποία είναι αποτέλεσμα φορολογικού μέτρου το οποίο παρέχει σε φορολογούμενο τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί τιμές μεταβίβασης στις ενδοομιλικές συναλλαγές οι οποίες δεν είναι ανάλογες προς τις τιμές που θα ίσχυαν υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων οι οποίες συναλλάσσονται υπό συγκρίσιμες συνθήκες με όρους πλήρους ανταγωνισμού, παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον εν λόγω φορολογούμενο, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ ([167]). Αυτό συμβαίνει επειδή η φορολογική υποχρέωση του εν λόγω φορολογούμενου, η οποία καθορίζεται βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών, μειώνεται σε σύγκριση με τις ανεξάρτητες επιχειρήσεις τα φορολογητέα κέρδη των οποίων αντικατοπτρίζουν τις τιμές που διαμορφώνονται στην αγορά σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

(250) Στην απόφασή του σχετικά με το βελγικό φορολογικό καθεστώς για τα κέντρα συντονισμού ([168]), το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της προσβολής μιας απόφασης της Επιτροπής η οποία κατέληγε, μεταξύ άλλων, στο συμπέρασμα ότι η μέθοδος για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει του εν λόγω καθεστώτος παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στα περί ου ο λόγος κέντρα ([169]). Σύμφωνα με το επίμαχο καθεστώς, τα φορολογητέα κέρδη ορίζονταν σε

([164]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 21.
([165]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 154 και 155: «Το άρθρο 25 του ΕΝΦ επιτάσσει τον καταλογισμό κερδών στο υποκατάστημα.»
([166]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, EU:C:2006:416, σκέψη 81· συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, EU:C:2011:732· υπόθεση C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, σκέψη 25, και εντολή στην υπόθεση C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, σκέψη 18· βλέπε επίσης υπόθεση T-538/11, Βέλγιο κατά Επιτροπής, EU:T:2015:188, σκέψη 66.
([167]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, EU:C:2006:416.
([168]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, EU:C:2006:416.
([169]) Απόφαση 2003/757/ΕΚ της Επιτροπής, της 17ης Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο (ΕΕ L 282 της 30.10.2003, σ. 25).

ένα κατ' αποκοπή ποσό που αντιστοιχούσε σε ένα ποσοστό επί του συνολικού ποσού των λειτουργικών δαπανών και εξόδων, από τα οποία εξαιρούνταν τα έξοδα προσωπικού και οι χρηματοοικονομικές δαπάνες. Κατά το Δικαστήριο, «για να εκτιμηθεί αν ο καθορισμός των φορολογητέων εισοδημάτων, όπως προβλέπεται στο καθεστώς των κέντρων συντονισμού, παρέχει ευεργέτημα στα εν λόγω κέντρα, επιβάλλεται, […], η σύγκριση του καθεστώτος αυτού με το καθεστώς κοινού δικαίου που στηρίζεται τη διαφορά μεταξύ κέρδους και ζημίας για μια επιχείρηση που ασκεί τις δραστηριότητές της υπό τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού.» Το Δικαστήριο υποστήριξε ακολούθως ότι «ο αποκλεισμός των [εξόδων προσωπικού και των χρηματοοικονομικών δαπανών] από το κόστος καθορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων των οικείων κέντρων δεν συνεπάγεται τιμές μεταβιβάσεως ανάλογες προς εκείνες που ισχύουν υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού», γεγονός που, κατά το Δικαστήριο, «[παρείχε] ευεργέτημα στα κέντρα συντονισμού» ([170]).

(251) Το Δικαστήριο έχει, συνεπώς, δεχθεί ότι ένα φορολογικό μέτρο διά του οποίου μια καθετοποιημένη εταιρεία που ανήκει σε όμιλο να χρεώνει ενδοομιλικές τιμές μεταβίβασης που δεν είναι σύμφωνες με τις τιμές που θα χρεώνονταν σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, δηλαδή τις τιμές που διαπραγματεύονται ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό συγκρίσιμες συνθήκες με όρους πλήρους ανταγωνισμού, παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στην εταιρεία αυτή, διότι συνεπάγεται μείωση της φορολογητέας βάσης και, ως εκ τούτου, του οφειλόμενου φόρου όπως αυτός καθορίζεται σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών. Όπως ήδη εξηγήθηκε, η αρχή ότι οι συναλλαγές μεταξύ καθετοποιημένων εταιρειών ενός ομίλου πρέπει να αμείβονται σαν να είχαν συμφωνηθεί από μη καθετοποιημένες ανεξάρτητες εταιρείες οι οποίες διαπραγματεύονται υπό συγκρίσιμες συνθήκες με όρους πλήρους ανταγωνισμού αναφέρεται ως η «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού». Στην απόφασή του σχετικά με το φορολογικό καθεστώς για τα βελγικά κέντρα συντονισμού, το Δικαστήριο επικύρωσε την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ως το κριτήριο αναφοράς προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο μια καθετοποιημένη εταιρεία που ανήκει σε όμιλο απολαμβάνει πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης ως αποτέλεσμα φορολογικού μέτρου το οποίο καθορίζει τις τιμές μεταβίβασης και, συνεπώς, τη φορολογητέα βάση της.

(252) Σκοπός της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού είναι να διασφαλίζει ότι οι συναλλαγές μεταξύ των καθετοποιημένων εταιρειών ενός ομίλου αντιμετωπίζονται για φορολογικούς σκοπούς με κριτήριο αναφοράς το ύψος του κέρδους που θα είχε προκύψει εάν οι ίδιες συναλλαγές είχαν διενεργηθεί από ανεξάρτητες εταιρείες. Σε άλλη περίπτωση, οι εταιρείες που ανήκουν σε ομίλους θα απολάμβαναν προνομιακή μεταχείριση βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης τους, η οποία δεν ισχύει για τις μη καθετοποιημένες ανεξάρτητες εταιρείες, με αποτέλεσμα τη μη ισότιμη αντιμετώπιση εταιρειών οι οποίες βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση από την άποψη του σκοπού ενός τέτοιου συστήματος, που είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιρειών οι οποίες εμπίπτουν στη φορολογική δικαιοδοσία του, καθώς τα φορολογητέα κέρδη αμφότερων των εταιρειών φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή φόρου εισοδήματος εταιρειών.

(253) Η ίδια αρχή εφαρμόζεται επίσης στις εσωτερικές συναλλαγές των διαφόρων μερών της ίδιας καθετοποιημένης εταιρείας, όπως είναι ένα υποκατάστημα που συναλλάσσεται με άλλα μέρη της εταιρείας στην οποία ανήκει. Όπως εξηγήθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 228 έως 242, όλες οι εταιρείες που είναι υποκείμενες σε φόρο εταιρειών στην Ιρλανδία, ημεδαπές και αλλοδαπές, μη καθετοποιημένες και καθετοποιημένες, πρέπει να θεωρείται ότι βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία, που είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιρειών που είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία. Όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 230, τα φορολογητέα κέρδη μιας μη καθετοποιημένης εταιρείας καθορίζονται από τις τιμές που υπαγορεύει η αγορά για τις αποκτώμενες εισροές και για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που πωλούνται από την εν λόγω εταιρεία, όπως αποτυπώνονται στους λογαριασμούς της, και είναι αυτά ακριβώς τα κέρδη που αποτελούν την αφετηρία για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης επί της οποίας θα εφαρμοστεί ο φόρος εταιρειών στην Ιρλανδία, δυνάμει των παραγράφων 21(1) και 26 του ΕΝΦ 97. Συνεπώς, για να είναι βέβαιο ότι μια μέθοδος επιμερισμού κερδών εγκεκριμένη βάσει φορολογικής απόφασης δεν ευνοεί επιλεκτικά μια αλλοδαπή εταιρεία η οποία λειτουργεί μέσω υποκαταστήματος στην Ιρλανδία, η εν λόγω μέθοδος πρέπει να διασφαλίζει ότι τα φορολογητέα κέρδη του εν λόγω υποκαταστήματος, επί των οποίων επιβάλλεται φόρος εταιρειών δυνάμει των παραγράφων 21(1) και 25 του ΕΝΦ 97, καθορίζονται με τρόπο ο οποίος εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Μια φορολογική απόφαση η οποία επιτρέπει σε αλλοδαπή εταιρεία να επιμερίζει τα κέρδη στο υποκατάστημά της με τρόπο ο οποίος καταλογίζει στο υποκατάστημα ένα φορολογητέο κέρδος το οποίο δεν συνιστά αξιόπιστη εκτίμηση των τιμών που διαμορφώνονται στην αγορά σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στη συγκεκριμένη εταιρεία στο πλαίσιο των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία — πλεονέκτημα το οποίο δεν απολαμβάνουν οι μη καθετοποιημένες εταιρείες –, στο μέτρο που επιτρέπει στη συγκεκριμένη εταιρεία να μειώσει τη φορολογητέα βάση της και, ως εκ τούτου, τον φόρο εταιρειών που οφείλει να καταβάλλει στην Ιρλανδία.

(254) Η Επιτροπή θεωρεί, συνεπώς, ότι για να διαπιστωθεί κατά πόσο χορηγήθηκε επιλεκτικό πλεονέκτημα από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στην ASI και την AOE μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, πρέπει να εφαρμόζεται

([170]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, EU:C:2006:416, σκέψεις 96 και 97.

η αρχή ότι οι συναλλαγές στους κόλπους μιας καθετοποιημένης εταιρείας πρέπει να διενεργούνται σαν να πραγματοποιούνταν μεταξύ μη καθετοποιημένων εταιρειών στην αγορά ([171]). Μόνο εάν οι τιμές που χρεώνονται για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, οι οποίες χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης των μερών της εταιρείας, συνιστούν αξιόπιστη εκτίμηση των τιμών που διαμορφώνονται στην αγορά σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, μπορεί να αποκλειστεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι μόνο σε αυτή την περίπτωση υπάρχει ισότιμη αντιμετώπιση των αλλοδαπών εταιρειών με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες, κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης τους και, συνεπώς, του φόρου εταιρειών που οφείλουν να καταβάλλουν βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία.

(255) Αντίθετα με τους ισχυρισμούς της Ιρλανδίας ([172]) και της Apple ([173]), η Επιτροπή δεν εφαρμόζει απευθείας το άρθρο 7 παράγραφος 2 και/ή το άρθρο 9 του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ ή τις κατευθύνσεις του ΟΟΣΑ σχετικά με τον επιμερισμό κερδών ή την ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως περιγράφηκε στην ενότητα 2.4, στην εκτίμηση φορολογικών αποφάσεων σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών και την ενδοομιλική τιμολόγηση υπό το πρίσμα των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 79, το πλαίσιο του ΟΟΣΑ περιλαμβάνει μη δεσμευτικές κατευθύνσεις σχετικά με τις μεθόδους επιμερισμού κερδών και ενδοομιλικής τιμολόγησης οι οποίες δεν άπτονται άμεσα του τομέα των κρατικών ενισχύσεων ([174]). Ακριβέστερα, κατά την εξέταση μιας φορολογικής απόφασης υπό το πρίσμα των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, η Επιτροπή εφαρμόζει το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ και την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο και περιγράφονται στην αιτιολογική σκέψη 250. Ωστόσο, παρόλο που το πλαίσιο του ΟΟΣΑ δεν είναι δεσμευτικό, η Επιτροπή θεωρεί ότι το εν λόγω πλαίσιο παρέχει χρήσιμες κατευθύνσεις στις φορολογικές αρχές και στις πολυεθνικές επιχειρήσεις σχετικά με το πώς μπορεί να διασφαλιστεί ότι οι ρυθμίσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης και επιμερισμού κερδών παράγουν αποτελέσματα που είναι σύμφωνα με τους όρους της αγοράς. Συνεπώς, στον βαθμό που μια μέθοδος επιμερισμού κερδών παρεκκλίνει από τις κατευθύνσεις του εν λόγω πλαισίου, αυτό αποτελεί μια πρόσθετη ένδειξη ότι η εν λόγω μέθοδος δεν εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Αντιστρόφως, μια φορολογική απόφαση που εγκρίνει μέθοδο επιμερισμού κερδών η οποία συμμορφώνεται πλήρως με το γράμμα και το πνεύμα των κατευθύνσεων που παρέχει το πλαίσιο του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών σχετικά με την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, είναι απίθανο να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον δικαιούχο της.

(256) Αντίθετα με τα όσα ισχυρίζεται η Ιρλανδία ([175]), η Επιτροπή εφαρμόζει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού σε αυτό το πλαίσιο όχι ως βάση για την «επιβολή» φόρων που σε άλλη περίπτωση δεν θα ήταν οφειλόμενοι βάσει του συστήματος αναφοράς, αλλά ως κριτήριο αναφοράς προκειμένου να εξακριβωθεί εάν τα φορολογητέα κέρδη ενός υποκαταστήματος, στο οποίο εφαρμόζονται οι κοινοί κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών, καθορίζονται με τρόπο ο οποίος διασφαλίζει ότι οι αλλοδαπές καθετοποιημένες εταιρείες που λειτουργούν μέσω υποκαταστήματος στην Ιρλανδία δεν έχουν ευνοϊκή μεταχείριση βάσει των συγκεκριμένων κανόνων σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες των οποίων τα φορολογητέα κέρδη αντικατοπτρίζουν τις τιμές που διαμορφώνονται στην αγορά σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

(257) Τέλος, όσον αφορά την επιμονή της Ιρλανδίας ότι η ιρλανδική φορολογική νομοθεσία δεν επιτρέπει την επιβολή φόρων στη βάση γενικών αρχών ([176]), η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού την οποία εφαρμόζει απορρέει από το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, το οποίο δεσμεύει τα κράτη μέλη και από το πεδίο εφαρμογής του οποίου δεν εξαιρούνται οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες ([177]). Συνεπώς, η εν λόγω αρχή εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το εάν το εκάστοτε κράτος μέλος έχει ενσωματώσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο εθνικό νομικό σύστημά του.

([171]) Η Apple διατείνεται παρομοίως, στις παρατηρήσεις της επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 154 και 155, ότι η διαδικασία καταλογισμού των κερδών βάσει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 έχει ως προϋπόθεση να θεωρείται το υποκατάστημα ως «ανεξάρτητη οντότητα».

([172]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 38 και εξής.

([173]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 228 και εξής.

([174]) Η Επιτροπή κατέστησε ήδη σαφές στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας ότι δεν εφάρμοσε τις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ ως πηγή δικαίου, αλλά ότι περισσότερο βασίστηκε στις εν λόγω οδηγίες ως έγγραφο αναφοράς, παραπέμποντας παράλληλα στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Στην πραγματικότητα, αφού περιέγραψε τις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ και την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η Επιτροπή συνεχίζει στην αιτιολογική σκέψη 57 δηλώνοντας ότι «με γνώμονα ακριβώς αυτές τις γενικές παρατηρήσεις θα εξετάσει η Επιτροπή κατά πόσο οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις είναι σύμφωνες με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού».

([175]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 43.

([176]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 42, οι οποίες παραπέμπουν σε απόφαση του ιρλανδικού Ανώτατου Δικαστηρίου η οποία αναφέρει: «Αποτελεί πάγιο κανόνα δικαίου ότι ένας πολίτης δεν πρέπει να φορολογείται εκτός εάν η διατύπωση του νόμου επιβάλλει ρητώς την υποχρέωση.» (Texaco (Ιρλανδίας) Ltd. κατά Murphy (Φορολογικός Επιθεωρητής) [1991] 2 IR 449 σ. 454 (Ανώτατο Δικαστήριο).

([177]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, EU:C:2006:416, σκέψη 81.

γ) **Συμπέρασμα: το κριτήριο για την εκτίμηση του κατά πόσο οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και την AOE**

(258) Με βάση τις ανωτέρω παρατηρήσεις, εάν μπορεί να αποδειχθεί ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που ενέκρινε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα καταλογισμό φορολογητέων κερδών για την ASI και την AOE στην Ιρλανδία ο οποίος δεν συνιστά αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στις δύο εταιρείες κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, εφόσον έχουν ως αποτέλεσμα μείωση του φόρου εταιρειών που οφείλουν να καταβάλλουν βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία, σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες η φορολογητέα βάση των οποίων καθορίζεται με βάση τα κέρδη τους σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς.

(259) Στις ενότητες 8.2.2.2 και 8.2.2.3, η Επιτροπή θα αποδείξει ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις παρεκκλίνουν από τους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία επειδή οι μέθοδοι που εγκρίνονται στις εν λόγω αποφάσεις επιτρέπουν στην ASI και στην AOE να καθορίζουν τα ετήσια φορολογητέα κέρδη στην Ιρλανδία με τρόπο ο οποίος δεν εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(260) Πρώτον και κύριον, η Επιτροπή θεωρεί ότι η αποδοχή από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων της αβάσιμης παραδοχής ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE έπρεπε να επιμερίζονται εκτός της Ιρλανδίας, παραδοχή στην οποία βασίζονταν οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, είχε ως αποτέλεσμα ετήσια φορολογητέα κέρδη για την ASI και την AOE στην Ιρλανδία τα οποία δεν συνιστούν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ([178]).

(261) Επικουρικώς, και με την επιφύλαξη του συμπεράσματος στην αιτιολογική σκέψη 260, η Επιτροπή θεωρεί ότι ακόμη και αν η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ορθώς έκανε δεκτή την αβάσιμη παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE έπρεπε να επιμερίζονται εκτός της Ιρλανδίας, κάτι το οποίο αμφισβητείται από την Επιτροπή, οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις καταλήγουν και πάλι σε ένα ύψος ετήσιων φορολογητέων κερδών για την ASI και την AOE στην Ιρλανδία το οποίο δεν συνιστά αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, καθώς οι εν λόγω μέθοδοι βασίζονται σε κάθε περίπτωση σε μη ενδεδειγμένες μεθοδολογικές επιλογές ([179]).

(262) Πριν εξετάσει εκτενώς τα δύο σκεπτικά, η Επιτροπή παρατηρεί ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εκδόθηκαν χωρίς να έχει προηγουμένως εκπονηθεί έκθεση επιμερισμού κερδών ή ενδοομιλικής τιμολόγησης από την Apple. Κατά την εξέταση των αιτημάτων για τη χορήγηση των αποφάσεων η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων είχε στη διάθεσή της μόνο τα έγγραφα που παρουσιάζονται συνοπτικά στην ενότητα 2.2.3. Η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες σχετικά με την απουσία έκθεσης επιμερισμού κερδών ή ενδοομιλικής τιμολόγησης στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, οι οποίες δεν έχουν αρθεί. Μόνο μετά την έγκριση της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας από την Επιτροπή η Ιρλανδία και η Apple κατέθεσαν ξεχωριστά η καθεμιά ad hoc εκθέσεις επιμερισμού κερδών, που είχαν συνταχθεί από την PwC και τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple] αντίστοιχα, προκειμένου να τεκμηριώσουν εκ των υστέρων τις μεθόδους επιμερισμού κερδών που ενέκριναν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις. Για λόγους πληρότητας, η Επιτροπή θα εξετάσει επίσης τις εξηγήσεις που περιλαμβάνονται στις εν λόγω εκθέσεις, στο μέτρο που είναι συναφείς, παρόλο που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων όταν εκδόθηκαν οι επίμαχες αποφάσεις.

(263) Τέλος, η Επιτροπή παρατηρεί ότι, παρά τους ισχυρισμούς της Ιρλανδίας ότι το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 δεν υποχρεώνει την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων να ακολουθεί τις κατευθύνσεις που παρέχει το πλαίσιο του ΟΟΣΑ κατά την έκδοση των φορολογικών αποφάσεων, οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών τις οποίες εγκρίνουν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις καθιερώνουν αμοιβή για το σύνολο των δραστηριοτήτων που ασκούν τα εν λόγω υποκαταστήματα με βάση τις λειτουργικές δαπάνες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, αντί για μια αμοιβή με βάση τις μεμονωμένες συναλλαγές που διενεργούν τα εν λόγω υποκαταστήματα με τις αντίστοιχες εταιρικές έδρες. Με άλλα λόγια, οι μονομερείς μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις φαίνεται να αποτελούν ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης με βάση τη μέθοδο TNMM και λαμβάνοντας τις λειτουργικές δαπάνες ως δείκτη επιπέδου κερδών όπως περιγράφεται στις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ.

([178]) Βλέπε ενότητα 8.2.2.2.
([179]) Βλέπε ενότητα 8.2.2.3.

8.2.2.2. ***Επιλεκτικό πλεονέκτημα το οποίο απορρέει από την αποδοχή από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων της αβάσιμης παραδοχής ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η ΑΟΕ έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας***

(264) Όπως εξηγήθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 265 έως 321, η Επιτροπή θεωρεί ότι η αποδοχή από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων της αβάσιμης παραδοχής ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η ΑΟΕ έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας, παραδοχή στην οποία βασίζονταν οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που προτάθηκαν από την Apple και εγκρίθηκαν από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, έχει ως αποτέλεσμα ετήσια φορολογητέα κέρδη για την ASI και την ΑΟΕ στην Ιρλανδία τα οποία δεν συνιστούν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

α) **Ο επιμερισμός κερδών στο εσωτερικό μιας εταιρείας συνεπάγεται επιμερισμό των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ των διαφόρων μερών της εν λόγω εταιρείας**

(265) Στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ενέκρινε μονομερείς μεθόδους επιμερισμού κερδών για τον επιμερισμό των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της ΑΟΕ. Οι εν λόγω μέθοδοι θεμελιώνονται στην αβάσιμη παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η ΑΟΕ έπρεπε να επιμεριστούν εξολοκλήρου εκτός της Ιρλανδίας ([180]). Στη βάση αυτής της παραδοχής, τα φορολογητέα κέρδη της ASI και της ΑΟΕ στην Ιρλανδία καθορίζονται μέσω μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης η οποία παρουσιάζει ομοιότητες με την TNMM, με τα ιρλανδικά υποκαταστήματα να αντιμετωπίζονται ως η «υπό εξέταση εταιρεία» και τα εναπομένοντα κέρδη της ASI και της ΑΟΕ να επιμερίζονται εκτός της Ιρλανδίας ([181]).

(266) Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι βάσει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 έχει δικαιοδοσία να φορολογεί το μερίδιο των κερδών της εταιρείας που αναλογεί στις δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων και ότι αυτό σημαίνει ότι, για τους σκοπούς του επιμερισμού των κερδών, μόνον οι δραστηριότητες που ασκούνται στα ιρλανδικά υποκαταστήματα πρέπει να εξετάζονται από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ([182]). Σύμφωνα με την Ιρλανδία, οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η ΑΟΕ δεν έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα για φορολογικούς σκοπούς, καθώς δεν υπάρχουν δραστηριότητες διαχείρισης που συνδέονται με τις εν λόγω άδειες στα υποκαταστήματα ([183]). Εγκρίνοντας μια μέθοδο για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των ιρλανδικών υποκαταστημάτων η οποία λάμβανε ως γνώμονα μόνο τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, η Ιρλανδία διατείνεται ότι η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων εφάρμοσε ορθώς το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 και δεν παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI ή στην ΑΟΕ.

(267) Η Επιτροπή δεν αποδέχεται αυτό τον ισχυρισμό.

(268) Όπως εξηγήθηκε στην ενότητα 8.2.2.1, η εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 επιτάσσει τη χρήση μεθόδου επιμερισμού των κερδών η οποία βασίζεται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Όταν δύο ανεξάρτητες εταιρείες συναλλάσσονται μεταξύ τους, η τιμή που χρεώνεται για τη συναλλαγή αντικατοπτρίζει τις λειτουργίες που ασκεί η κάθε εταιρεία στο πλαίσιο αυτής της σχέσης, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούν και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν οι εν λόγω εταιρείες. Κατά συνέπεια, στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών, για να διαπιστωθεί εάν η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής πληροί τους όρους πλήρους ανταγωνισμού, είναι αναγκαία η σύγκριση των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιεί, των λειτουργιών που ασκεί και των κινδύνων που αναλαμβάνει η καθεμία από τις δύο εταιρείες ([184]).

(269) Σε αντίθεση με μια κατάσταση στην οποία η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των εμπορικών όρων μεταξύ διακριτών εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων, στην περίπτωση του επιμερισμού κερδών

([180]) Βλέπε, π.χ., τις παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, σ. 7, σύμφωνα με τις οποίες «[Ο διευθυντής της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων που συμφώνησε στη βάση καταλογισμού των κερδών το 1991] απέδωσε κρίσιμη σημασία στο γεγονός ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν είχαν δικαιώματα, ούτε συμφέρον, σε διανοητική ιδιοκτησία (ΔΙ) της Apple η οποία αποτελούσε σημαντική πηγή εισοδήματος των εταιρειών». Βλέπε επίσης το απόσπασμα από τη συνέντευξη της 30ής Νοεμβρίου 1990, το οποίο αναπαράγεται στην αιτιολογική σκέψη 64, όπου δηλώνεται ότι «κατά την άποψη του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] τα κέρδη προέρχονται από τρεις πηγές — την τεχνολογία, το μάρκετινγκ και την κατασκευή. Μόνον η συνιστώσα της κατασκευής σχετίζεται με το ιρλανδικό υποκατάστημα».

([181]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 329.

([182]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 159 και 200.

([183]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 113, 185, 195 και 213.

([184]) Βλέπε παράγραφο 1.42 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010, η οποία αναπαράγεται στην υποσημείωση 61.

μεταξύ διαφορετικών μερών της ίδιας εταιρείας ο επιμερισμός των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων δεν αποτελεί δεδομένο, αλλά καθορίζεται και ο ίδιος μέσω της διαδικασίας επιμερισμού των κερδών. Αυτό συμβαίνει επειδή, στην περίπτωση του επιμερισμού κερδών στο εσωτερικό μιας εταιρείας, κανένα από τα μέρη που απαρτίζουν την εν λόγω εταιρεία δεν έχει διακριτή νομική προσωπικότητα και, συνεπώς, κανένα από τα μέρη αυτά δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει την κυριότητα των στοιχείων ενεργητικού ή ότι επωμίζεται τις οφειλές της εν λόγω εταιρείας. Είναι η εταιρεία ως ενιαίο σύνολο, απαρτιζόμενη από τα μέρη της, η οποία έχει την κυριότητα των στοιχείων ενεργητικού και είναι υπόχρεη έναντι των πιστωτών. Πράγματι, ένας πιστωτής μιας τέτοιας εταιρείας θα μπορούσε, εν είδει εγγύησης, να εγείρει πιθανές απαιτήσεις επί του συνόλου των στοιχείων ενεργητικού της εταιρείας σε περίπτωση αφερεγγυότητας της τελευταίας, ανεξάρτητα από το εάν τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού έχουν επιμεριστεί εσωτερικά ή για φορολογικούς λόγους στην εταιρική έδρα της εταιρείας ή σε συγκεκριμένο υποκατάστημα.

(270) Εξάλλου, σε αυτές τις περιπτώσεις, η κυριότητα των στοιχείων ενεργητικού δεν μπορεί να παρατηρηθεί απευθείας στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς της εν λόγω εταιρείας με αξιόπιστο τρόπο ([185]). Ενώ η φυσική παρουσία προσωπικού ή στοιχείων ενεργητικού σε μια συγκεκριμένη περιοχή δικαιοδοσίας, π.χ. μιας εργοστασιακής εγκατάστασης, μπορεί να παρέχει μια ένδειξη για τον ενδεδειγμένο επιμερισμό των στοιχείων ενεργητικού σε ενδοεταιρικό επίπεδο, τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που ανήκουν ή κατέχονται από την εταιρεία, όπως οι άδειες ΔΙ, δεν είναι παρατηρήσιμα σε φυσική μορφή και, συνεπώς, είναι πιο δύσκολο να επιμεριστούν για φορολογικούς σκοπούς. Κατά τον ίδιο τρόπο, επειδή δεν μπορεί να υπάρξουν συμβατικές διευθετήσεις μεταξύ δύο μερών της ίδιας εταιρείας, η κυριότητα των (υλικών ή άυλων) στοιχείων ενεργητικού σε ενδοεταιρικό επίπεδο, δεν μπορεί να καθοριστεί μέσω συμβάσεων.

(271) Κατά συνέπεια, εφόσον τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE δεν έχουν διακριτή νομική προσωπικότητα από τις εταιρείες στις οποίες ανήκουν, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι τα εν λόγω υποκαταστήματα ή άλλο μέρος των εν λόγω εταιρειών, και συγκεκριμένα οι αντίστοιχες εταιρικές έδρες τους, έχουν την κυριότητα των στοιχείων ενεργητικού ή επωμίζονται τις οφειλές των εν λόγω εταιρειών. Κατά τον ίδιο τρόπο, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι εταιρικές έδρες της ASI και της AOE ή τα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους κατέχουν χωριστά άδειες ΔΙ της Apple. Είναι σε κάθε περίπτωση η εταιρεία ως ενιαίο σύνολο, απαρτιζόμενη από τα διάφορα μέρη της, η οποία κατέχει τις εν λόγω άδειες ΔΙ.

(272) Για να διασφαλιστεί ότι ο επιμερισμός κερδών σε ένα υποκατάστημα εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι τα στοιχεία ενεργητικού, οι κίνδυνοι, τα κεφάλαια και τα δικαιώματα, καθώς και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τις συναλλαγές μεταξύ του εν λόγω υποκαταστήματος και των άλλων μερών της ίδιας εταιρείας ανήκουν στην εταιρεία ως σύνολο, και όχι σε ένα μέρος της εταιρείας ([186]). Τα κέρδη που καταλογίζονται σε ένα υποκατάστημα είναι, επομένως, τα κέρδη που αναμένεται ότι θα είχε το υποκατάστημα, ιδίως στις συναλλαγές του με τα άλλα μέρη της επιχείρησης, εάν ήταν χωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση με τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τις ασκούμενες λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η εταιρεία μέσω του υποκαταστήματός της και μέσω των άλλων μερών της επιχείρησης.

([185]) Εντούτοις, είναι δυνατό να τηρούνται ξεχωριστοί λογαριασμοί για λόγους εσωτερικής καταχώρισης, χωρίς να αποτελούν νομικά δεσμευτική οριοθέτηση των πιθανών απαιτήσεων επί στοιχείων ενεργητικού, οι οποίοι δεν χρειάζεται να ελέγχονται ή να επαληθεύονται εξωτερικά. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, ακόμη και μια τέτοια ενδεικτική και εσωτερική οριοθέτηση είτε δεν υπήρχε είτε δεν προσκομίστηκε από την Ιρλανδία όταν υποβλήθηκαν τα αιτήματα για τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις. Το γεγονός ότι η ASI δεν υπέδειξε την ύπαρξη ξεχωριστών λογαριασμών στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων για την εταιρική έδρα και το υποκατάστημα επιβεβαιώθηκε από την Ιρλανδία. Το ίδιο ίσχυε και για την AOE. Βλέπε αιτιολογική σκέψη 101.

([186]) Βλέπε επίσης σημείο 14, ενότητα Β-3 (i), σ. 14 της Έκθεσης σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010: «Όπως και στην περίπτωση των μη σχετιζόμενων επιχειρήσεων, τα ζητήματα της κυριότητας των στοιχείων ενεργητικού και της ανάληψης των κινδύνων μεταξύ των επιχειρήσεων καθορίζονται από νομικά δεσμευτικές συμβάσεις ή άλλες εξακριβώσιμες νομικές διευθετήσεις. Η ίδια προσέγγιση ισχύει και στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι συμβάσεις ή οι νομικές διευθετήσεις αντανακλούν την υποκείμενη πραγματικότητα […]. Παρομοίως, σε ένα πλαίσιο χωριστών επιχειρήσεων, δεν προκύπτουν γενικώς ζητήματα όσον αφορά τον καθορισμό του ποια επιχείρηση κατέχει τα κεφάλαια. Η πραγματική, νομική θέση στο πλαίσιο μιας μόνιμης εγκατάστασης (ΜΕ), από την άλλη, είναι ότι δεν υπάρχει ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης το οποίο κατά τον νόμο έχει την κυριότητα, αναλαμβάνει τους κινδύνους, κατέχει τα κεφάλαια ή συνάπτει συμβάσεις με χωριστές επιχειρήσεις. Η νομική θέση δεν είναι, συνεπώς, χρήσιμη στο πλαίσιο μιας ΜΕ, καθώς το άρθρο 7 παράγραφος 2 επιβάλλει την αντιμετώπιση της ΜΕ σαν να ήταν χωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση, που ασκεί δικές της λειτουργίες, αναλαμβάνει δικούς της κινδύνους και έχει μόνη της την κυριότητα ή τη χρήση στοιχείων ενεργητικού. Είναι συνεπώς αναγκαίο, βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού του άρθρου 7, να αναπτυχθεί ένας μηχανισμός για τον επιμερισμό των κινδύνων, της οικονομικής κυριότητας των στοιχείων ενεργητικού και των κεφαλαίων στην υποθετικώς χωριστή και ανεξάρτητη ΜΕ, για τη σύνδεση με την υποθετικώς χωριστή και ανεξάρτητη ΜΕ των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις συναλλαγές μεταξύ χωριστών επιχειρήσεων και της επιχείρησης της οποίας αποτελεί μέρος η ΜΕ, και για την αναγνώριση και τον προσδιορισμό του χαρακτήρα των συναλλαγών (δηλαδή των ενδοεπιχειρησιακών ισοδυνάμων των συναλλαγών μεταξύ χωριστών επιχειρήσεων) μεταξύ της υποθετικώς χωριστής ΜΕ και των άλλων μερών της επιχείρησης της οποίας αποτελεί μέρος η ΜΕ.», σ. 14.

(273) Η Ιρλανδία φαίνεται να αναγνωρίζει ([187]), όπως εξάλλου και η Apple ([188]), ότι η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων, κατά τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών μιας αλλοδαπής εταιρείας βάσει της παραγράφου 25 του ΕΝΦ 97, έπρεπε να λάβει υπόψη τα στοιχεία ενεργητικού, τις λειτουργίες και τους κινδύνους του ιρλανδικού υποκαταστήματός της. Η Apple δέχεται επίσης ότι ο επιμερισμός των κερδών βάσει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 προϋποθέτει ότι το υποκατάστημα θεωρείται «*ανεξάρτητη οντότητα*» ([189]). Ωστόσο, αντίθετα με την προσέγγιση που υιοθετεί η Ιρλανδία στην αιτιολογική σκέψη 266, για να διασφαλιστεί ότι μια μέθοδος επιμερισμού κερδών σε ένα ιρλανδικό υποκατάστημα εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, ήταν καθήκον της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων να εξακριβώσει εάν ο επιμερισμός των αδειών ΔΙ της Apple εκτός της Ιρλανδίας, και όχι στα ιρλανδικά υποκαταστήματά της, ήταν μια διευθέτηση που θα μπορούσε να έχει συμφωνηθεί σε ένα πλαίσιο συνθηκών πλήρους ανταγωνισμού. Ειδικότερα, όταν κλήθηκε να αποφασίσει αν θα ενέκρινε τις μεθόδους που πρότεινε η Apple για τον επιμερισμό των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, ήταν καθήκον της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων να εξετάσει πρώτα με προσοχή τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούν, τις λειτουργίες που ασκούν και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν οι εν λόγω εταιρείες μέσω των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους και μέσω των άλλων μερών των ίδιων εταιρειών.

(274) Η Ιρλανδία και η Apple αντιτείνουν ότι, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας, η ASI και η AOE μπορούν να φορολογηθούν μόνο για τα κέρδη από τις δραστηριότητές τους στην Ιρλανδία. Οι εξουσίες επιβολής φόρου της Ιρλανδίας περιορίζονται επομένως στα εισοδήματα ιρλανδικής προέλευσης της εταιρείας, όπως προβλέπεται στο άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 ([190]). Η Επιτροπή συμφωνεί με αυτή την περιγραφή της αρχής της εδαφικότητας. Ωστόσο, η αρχή της εδαφικότητας, η οποία δεν αμφισβητείται από την Επιτροπή, αφορά το δικαίωμα φορολόγησης. Η εν λόγω αρχή δεν σημαίνει ότι η φορολογική διοίκηση δεν χρειάζεται να καθορίζει τον επιμερισμό των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιεί, των λειτουργιών που ασκεί και των κινδύνων που αναλαμβάνει μια αλλοδαπή εταιρεία μέσω του υποκαταστήματός της και μέσω των άλλων μερών της εταιρείας, συμπεριλαμβανομένης της ΔΙ που ανήκει στην εταιρεία συνολικά, ώστε να μπορεί να καθορίσει το ύψος των παραγόμενων εισοδημάτων με τρόπο που να εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Με αυτό το επιχείρημα, η Ιρλανδία και η Apple φαίνεται να συγχέουν την αρχή της εδαφικότητας που συνίσταται στη φορολογία των εισοδημάτων που παράγονται μέσω των ιρλανδικών υποκαταστημάτων με τη μέριμνα για συγκέντρωση πραγματικών πληροφοριών σχετικά με τις δραστηριότητες της ASI και της AOE προκειμένου να διασφαλιστεί ο επιμερισμός των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων στο εσωτερικό των εν λόγω εταιρειών σε συμμόρφωση με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού για τους σκοπούς του προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών τους στην Ιρλανδία. Για την εξακρίβωση του κατά πόσο μια μέθοδος επιμερισμού των κερδών αλλοδαπής εταιρείας εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, δεν ισχύουν εδαφικοί περιορισμοί όσον αφορά τη συγκέντρωση πληροφοριών.

(275) Τόσο το αίτημα για τη χορήγηση των επίμαχων αποφάσεων όσο και τα έγγραφα που υποβλήθηκαν αργότερα από την Ιρλανδία και την Apple, όταν περιγράφουν πού ασκείται η διαχείριση της ΔΙ της Apple και σε ποιον πρέπει να καταλογίζονται οι άδειες της ΔΙ της Apple, αναφέρουν ότι η διαχείριση της ΔΙ ασκείται εκτός της Ιρλανδίας ([191]). Γίνεται αναφορά στις δραστηριότητες που εκτελούνται από τις εταιρικές έδρες της ASI και της AOE, αφενός, και στις λειτουργίες και οικονομικές δραστηριότητες που ασκούνται από την Apple Inc., αφετέρου, ιδίως δε στα καθήκοντα των ανωτάτων στελεχών της Apple στις ΗΠΑ. Ωστόσο, δεδομένου ότι μια πλειοψηφία των μελών των συμβουλίων της ASI και της AOE βρίσκονται στις ΗΠΑ και, ταυτόχρονα, είναι υπάλληλοι της Apple Inc ([192]), παραμένει ασαφές κατά πόσο οι αναφερόμενες δραστηριότητες καταλογίζονται στις εταιρικές έδρες της ASI και της AOE ή στην Apple Inc. Η Επιτροπή θα εξετάσει τι συνεπάγονται τα δύο σενάρια για τον επιμερισμό των κερδών στα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE στις αιτιολογικές σκέψεις 276 έως 307 και στις αιτιολογικές σκέψεις 308 έως 318, αντίστοιχα.

([187]) Η Ιρλανδία εξήγησε ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 ορίζει ότι η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων αποφασίζει κατά την κρίση της λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα γεγονότα και συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης που μπορεί να περιλαμβάνουν «τις λειτουργίες που ασκούνται από ένα υποκατάστημα, το συμφέρον του (εάν υπάρχει) στα στοιχεία ενεργητικού της εταιρείας, τη φύση και το επίπεδο των κινδύνων που ενδεχομένως αναλαμβάνει το υποκατάστημα και τη συνολική συμβολή του υποκαταστήματος στα κέρδη της εταιρείας.» Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 21.

([188]) Η Apple υποστηρίζει στις παρατηρήσεις της επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 154 και 155, ότι η διαδικασία καταλογισμού των κερδών βάσει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 διενεργείται με βάση τα ακόλουθα κριτήρια: «(i) τις δραστηριότητες του υποκαταστήματος (και ιδίως τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιεί, τις λειτουργίες που ασκεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει το υποκατάστημα), (ii) την αξία που παράγουν οι εν λόγω δραστηριότητες και το πραγματικό κόστος που επωμίζεται το υποκατάστημα, και (iii) τη σύγκριση με άλλες εταιρείες σε παρεμφερή κλάδο ή βιομηχανία.» Κατά την Apple, οι βασικές αυτές αρχές ήταν καθοριστικές στην εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 κατά τη διάρκεια ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων και συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή έως σήμερα. Βλέπε επίσης τη γνωμοδότηση του [σύμβουλος της Apple], όπως περιγράφηκε στην αιτιολογική σκέψη 204.

([189]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 154 και 155.

([190]) Επιστολή της Ιρλανδίας της 4ης Μαΐου 2015, σ. 4.

([191]) Βλέπε, π.χ., τις αιτιολογικές σκέψεις 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 και 210.

([192]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 114.

β) **Επιμερισμός στοιχείων ενεργητικού, λειτουργιών και κινδύνων μεταξύ υποκαταστήματος που ασκεί φάσμα δραστηριοτήτων και εταιρικής έδρας που δεν διαθέτει φυσική παρουσία ούτε υπαλλήλους**

(276) Αμφότερες η ASI και η AOE συστάθηκαν στην Ιρλανδία. Ωστόσο, βάσει του άρθρου 23Α του ΕΝΦ 97, η ASI και η AOE δεν είχαν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία κατά τη διάρκεια ισχύος των επίμαχων αποφάσεων. Πριν από την τροποποίησή της με τον Νόμο περί του Προϋπολογισμού 2013, το άρθρο 23Α του ΕΝΦ 97 επέτρεπε σε εταιρείες που είχαν συσταθεί στην Ιρλανδία να θεωρούνται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αλλοδαπές από φορολογική άποψη στην Ιρλανδία. Εφόσον τόσο η ASI όσο και η AOE ελέγχονται τελικώς από εταιρεία με φορολογική κατοικία σε χώρα στην οποία εφαρμόζεται φορολογική σύμβαση, συγκεκριμένα από την Apple Inc., η οποία έχει φορολογική κατοικία στις ΗΠΑ, και, επειδή αμφότερες οι εταιρείες ασκούσαν εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία μέσω των αντίστοιχων υποκαταστημάτων τους ενώ διοικούνταν και ελέγχονταν εκτός της Ιρλανδίας, η ASI και η AOE θεωρούνταν αλλοδαπές εταιρείες στην Ιρλανδία δυνάμει της εξαίρεσης λόγω εμπορικής δραστηριότητας του άρθρου 23Α του ΕΝΦ 97 ([193]). Σε σχέση με αυτό, η Apple υποστήριξε ότι η φορολογική κατοικία της ASI και της AOE δεν βρισκόταν «πουθενά» ([194]), ενώ η Ιρλανδία έκρινε ότι οι δύο εταιρείες «διοικούνταν και ελέγχονταν λειτουργικά» στις ΗΠΑ ([195]). Όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 52, κατά τη διάρκεια ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, ο χαρακτηρισμός «χωρίς εθνικότητα» είναι αυτός που θα περιέγραφε καλύτερα την ASI και την AOE σε φορολογικό επίπεδο.

(277) Αντίθετα με όσα ισχυρίζεται η Ιρλανδία ([196]), η έρευνα της Επιτροπής δεν εξέτασε ούτε τη συμβατότητα του άρθρου 23Α του ΕΝΦ 97 με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων ούτε την απουσία φορολογικής κατοικίας της ASI και της AOE ως αποτέλεσμα εφαρμογής της συγκεκριμένης διάταξης βάσει των εν λόγω κανόνων. Δεν εξέτασε ούτε εάν η δομή και η οργάνωση των εταιρειών του ομίλου Apple στην Ιρλανδία συνάδουν με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 39, η έρευνά της επικεντρώθηκε κυρίως στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις και στο κατά πόσο οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που ενέκρινε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στις εν λόγω αποφάσεις είχαν ως αποτέλεσμα χορήγηση κρατικής ενίσχυσης.

(278) Εντούτοις, η Επιτροπή επισημαίνει ότι το απόσπασμα των ελεγμένων λογαριασμών της ASI που περιλαμβανόταν στην ετήσια έκθεσή της για το 2007, και στο Διάγραμμα 6 της παρούσας απόφασης, φαίνεται να ξεκινά από την παραδοχή ότι το σύνολο των λογιστικών κερδών της ASI είναι υποκείμενο στον βασικό συντελεστή του φόρου εταιρειών στην Ιρλανδία που ανέρχεται σε 12,5 % επί του αποτελέσματος εκμετάλλευσης. Επιπροσθέτως, το επεξηγηματικό σημείωμα στον λεπτομερή υπολογισμό της φορολογικής επιβάρυνσης που παρατίθεται στο Διάγραμμα 6 διευκρινίζει ότι «[η] τρέχουσα φορολογική επιβάρυνση είναι μικρότερη από τον βασικό φορολογικό συντελεστή στην Ιρλανδία. […]» ([197]). Με άλλα λόγια, φαίνεται ότι η Apple έλαβε ως σημείο εκκίνησης το σύνολο των λογιστικών κερδών της ASI ως φορολογητέα βάση για τον υπολογισμό του οφειλόμενου εταιρικού φόρου στην Ιρλανδία, εφάρμοσε τις μεθόδους

([193]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 50. Στην επισκόπηση της ιρλανδικής πρακτικής όσον αφορά τις αποφάσεις με αντικείμενο τον επιμερισμό των κερδών στα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών (βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 384 έως 396), η Επιτροπή εντόπισε περιπτώσεις άλλων εταιρειών που είχαν μεν συσταθεί αλλά δεν είχαν τη φορολογική κατοικία τους στην Ιρλανδία, αλλά στη περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία θα ασκούνταν η διοίκηση και ο έλεγχος αυτών των εταιρειών. Η φορολογική κατοικία εταιρειών που είχαν συσταθεί στην Ιρλανδία εμφανιζόταν, π.χ., να βρίσκεται στ.. […] (βλέπε Εταιρεία [Θ]) και στ.. […] (βλέπε Εταιρεία [Δ]). Σε έναν αριθμό περιπτώσεων η φορολογική κατοικία δεν προσδιοριζόταν καθόλου στα αιτήματα για τη χορήγηση της φορολογικής απόφασης.

([194]) Ο Διευθύνων Σύμβουλος της Apple δήλωσε ότι «Εξ όσων γνωρίζω δεν υπάρχει φορολογική κατοικία για καμία από τις δύο-για καμία από τις τρεις θυγατρικές που μόλις αναφέρατε [AOI, ASI και AEO]» στην ακρόαση με θέμα την Υπεράκτια Μετατόπιση Κερδών και τον Φορολογικό Κώδικα Μέρος 2 (Apple Inc.) [Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)] της Μόνιμης Υποεπιτροπής Ερευνών [Permanent Subcommittee on Investigations] της αμερικανικής Γερουσίας, 21 Μαΐου 2013, σ. 45. Βλέπε επίσης διάγραμμα 7 της παρούσας απόφασης, όπου παρατίθεται απόσπασμα της ετήσιας έκθεσης 2012 της ASI, στο οποίο αναφέρεται ότι «[η] εταιρεία δεν έχει φορολογική κατοικία σε καμία περιοχή δικαιοδοσίας».

([195]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 51, 112 και 200. Βλέπε επίσης τις δηλώσεις του Tim Cook, Διευθύνοντος Συμβούλου της Apple, και του Phillip Bullock, Προϊσταμένου Φορολογικού Τμήματος της Apple Inc., στην:: Ακρόαση με θέμα την Υπεράκτια Μετατόπιση Κερδών και τον Φορολογικό Κώδικα Μέρος 2 (Apple Inc.) [Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)] της Μόνιμης Υποεπιτροπής Ερευνών [Permanent Subcommittee on Investigations] της αμερικανικής Γερουσίας, 21 Μαΐου 2013, σ. 41.

([196]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 199 και 200.

([197]) Παρουσιάζοντας τον υπολογισμό της φορολογικής επιβάρυνσης, η Apple ξεκινά λαμβάνοντας ως βάση το σύνολο των λογιστικών κερδών της ASI (το οικονομικό έτος 2007 ανήλθαν σε περίπου 1 844 εκατ. USD) και εφαρμόζοντας τον ιρλανδικό φορολογικό συντελεστή του 12,5 % για το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης στα εν λόγω συνολικά κέρδη για να φτάσει σε μια θεωρητική φορολογική υποχρέωση για την ASI στην Ιρλανδία (περίπου 230 εκατ. USD). Ακολούθως, προσθέτει στο ποσό αυτό την επιβάρυνση που προκύπτει για τα έσοδα από τόκους τα οποία φορολογούνται με συντελεστή 25 %. Από το θεωρητικό ποσό οφειλόμενου φόρου που προκύπτει δυνάμει του βασικού φορολογικού συντελεστή στην Ιρλανδία, η Apple αφαιρεί ένα ποσό το οποίο έχει καθοριστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μειώνει το θεωρητικό ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης στο επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης που εγκρίνουν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις για το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI (περίπου 8,9 εκατ. USD). Αυτή η έκπτωση ενός ποσού ύψους περίπου 224 εκατ. USD παρουσιάζεται ως διόρθωση για «εισοδήματα φορολογούμενα με χαμηλότερους συντελεστές».

επιμερισμού κερδών που είχαν εγκριθεί από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ως μέσο για τη μείωση αυτής της βάσης και δέχθηκε ότι ο οφειλόμενος εταιρικός φόρος της ASI στην Ιρλανδία ήταν χαμηλότερος από τον φόρο που ίσχυε γενικά για τις εταιρείες που φορολογούνταν στην Ιρλανδία ([198]).

(279) Μετά την ανωτέρω επισήμανση, για να διαπιστωθεί κατά πόσο οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνουν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα (και συνεπώς κρατική ενίσχυση) σε εταιρείες όπως η ASI και η AOE, πρέπει να προσδιοριστεί εάν οι εν λόγω μέθοδοι δίνουν ως αποτέλεσμα ετήσια φορολογητέα κέρδη για την ASI και την AOE στην Ιρλανδία τα οποία δεν συνιστούν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ([199]). Αυτό εξαρτάται από το κατά πόσο αυτές οι μέθοδοι παρέχουν αξιόπιστη εκτίμηση του επιπέδου κερδών που θα είχαν αποκομίσει τα ιρλανδικά υποκαταστήματα των εν λόγω εταιρειών σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, ιδίως στις συναλλαγές τους με άλλα μέρη των αντίστοιχων εταιρειών, εάν ήταν χωριστές κι ανεξάρτητες εταιρείες που ασκούσαν τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες ([200]). Δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων η ASI δεν διέθετε υποκαταστήματα εκτός της Ιρλανδίας και ότι το μοναδικό άλλο υποκατάστημα της AOE εκτός της Ιρλανδίας βρισκόταν στη Σινγκαπούρη, και ότι ούτε η Ιρλανδία ούτε η Apple άφησαν ποτέ να εννοηθεί ότι το εν λόγω υποκατάστημα ασκούσε λειτουργίες που παρήγαν το σύνολο των κερδών της AOE, η αποδοχή από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων της αβάσιμης παραδοχής ότι οι άδειες ΔΙ της Apple έπρεπε να επιμερίζονται εκτός της Ιρλανδίας συνεπάγεται ότι επιμερίστηκαν στις εταιρικές έδρες της ASI και της AOE για φορολογικούς λόγους.

(280) Κατά τον ίδιο τρόπο, πριν εγκρίνει μεθόδους επιμερισμού κερδών που θεμελιώνονταν στην αβάσιμη παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ της Apple έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων όφειλε να έχει εξετάσει εάν ο εν λόγω καταλογισμός εντός της ASI και της AOE ήταν ένας καταλογισμός που θα μπορούσε να έχει συμφωνηθεί υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού μεταξύ δύο μη συνδεδεμένων εταιρειών σε παρεμφερή κατάσταση με τα ιρλανδικά υποκαταστήματα και τις εταιρικές έδρες της ASI και της AOE. Για τον σκοπό αυτό, ήταν καθήκον της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων να επιβεβαιώσει εάν οι εν λόγω άδειες χρήσης έπρεπε πράγματι να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούσαν, τις λειτουργίες που ασκούσαν και τους κινδύνους που αναλάμβαναν οι εν λόγω εταιρείες μέσω των ιρλανδικών υποκαταστημάτων και μέσω των αντίστοιχων εταιρικών κερδών τους. Όπως αποδείχθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 281 έως 293, εάν η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων είχε εξετάσει αυτό το ζήτημα, θα έπρεπε να έχει καταλήξει ότι η απουσία δραστηριοτήτων που σχετίζονταν με ΔΙ της Apple στο επίπεδο των αντίστοιχων εταιρικών εδρών σήμαινε ότι οι εν λόγω άδειες χρήσης έπρεπε να καταλογιστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα για φορολογικούς σκοπούς, καθώς αυτή ήταν η μόνη δυνατή έκβαση εφόσον δεν μπορούσαν να καταλογιστούν στις εταιρικές έδρες.

(281) Με βάση τα δεδομένα που προσκομίστηκαν στην Επιτροπή ([201]), φαίνεται ότι κατά τη διάρκεια ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων οι εταιρικές έδρες της ASI και της AOE υπήρχαν μόνο στα χαρτιά, καθώς η ASI και η AOE δεν είχαν φυσική παρουσία ούτε διέθεταν υπαλλήλους εκτός της Ιρλανδίας στη διάρκεια της εν λόγω περιόδου. Ελλείψει υπαλλήλων, οι μόνοι άνθρωποι που θα μπορούσαν να ασκήσουν τις λειτουργίες των εταιρικών εδρών θα ήταν τα διοικητικά συμβούλιά τους.

(282) Η Apple υποστήριξε επανειλημμένα ότι τα συμβούλια της ASI και της AOE ασκούσαν τις λειτουργίες διαχείρισης της ΔΙ ([202]). Ωστόσο, το μόνο αποδεικτικό στοιχείο που προσκομίστηκε σε σχέση με τις δραστηριότητες του διοικητικού

([198]) Ανάλογη διαδικασία ακολουθείται για τον υπολογισμό του φόρου εταιρειών που οφείλει να καταβάλει το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI στο διάγραμμα 7, με τη διαφορά ότι η Apple εφαρμόζει συντελεστή φόρου εισοδήματος εταιρειών [1-5] % στο σύνολο των λογιστικών κερδών της ASI. Το ποσοστό [1-5] % παρουσιάζεται ως ο μέσος φορολογικός συντελεστής για όλες τις περιοχές δικαιοδοσίας στις οποίες δραστηριοποιείται η ASI. Η Apple δεν προσκόμισε περισσότερες λεπτομέρειες ή διευκρινίσεις σχετικά με το πώς προέκυψε το [1-5] %. Η αντιστοίχιση του [1-5] % με έναν μέσο όρο φόρων που ισχύουν σε περιοχές δικαιοδοσίας στις οποίες δραστηριοποιείται η ASI δεν μοιάζει εφικτή, καθώς η ASI έχει φορολογητέα παρουσία μόνο στην Ιρλανδία.

([199]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 258.

([200]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 272.

([201]) Όπως η απουσία υπαλλήλων, η απουσία μόνιμης εγκατάστασης και η απουσία αναφοράς σε χώρους γραφείων διαφορετικούς από εκείνους της Apple Inc.

([202]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 113, 163, 189, 205 και 210.

συμβουλίου της ASI και της AOE κατά τη διάρκεια ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων είναι οι αποφάσεις που αποτυπώνονται στα πρακτικά κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, τα οποία κατατέθηκαν στην Επιτροπή στη διάρκεια της έρευνας και παρατίθενται στον Πίνακα 4 και στον Πίνακα 5 της παρούσας απόφασης. Με βάση τα εν λόγω πρακτικά, δεν αποδεικνύεται ότι τα διοικητικά συμβούλια της ASI και της AOE είχαν ενεργό και κρίσιμο ρόλο στη διαχείριση και τον ουσιαστικό έλεγχο των αδειών ΔΙ της Apple. Σε επιστολή της προς την Επιτροπή όπου περιγράφονταν οι συζητήσεις που πραγματοποιούνταν στις εν λόγω συνεδριάσεις του Συμβουλίου, η ίδια η Apple, συνοψίζοντας τις δραστηριότητες των συμβουλίων, δεν αναφέρθηκε σε συζητήσεις για θέματα ΔΙ στα εν λόγω πρακτικά ([203]).

(283) Από τα πρακτικά απουσιάζει επίσης οποιαδήποτε συζήτηση σχετικά με τις αποφάσεις σύναψης ή τροποποίησης της ΣΕΚ. Όπως εξηγήθηκε στην ενότητα 2.5.4, η ΣΕΚ τροποποιήθηκε επανειλημμένα μετά το 1991, με σημαντικότερη την τροποποίηση του 2009. Σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της Ιρλανδίας ότι τα συμβούλια της ASI και της AOE έλαβαν τις κρίσιμες αποφάσεις για τη συμμετοχή στη ΣΕΚ όπως και για τη χρηματοδότηση του σημαντικού κόστους που προέκυπτε από τη συμμετοχή στην εν λόγω συμφωνία ([204]), και σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της Apple ότι τα συμβούλια έλαβαν αποφάσεις για διάφορες τροποποιήσεις της ΣΕΚ ([205]), τα πρακτικά των συνεδριάσεων των συμβουλίων δεν καταγράφουν συζήτηση σχετικά με την τροποποίηση του 2009 ούτε άλλη συζήτηση σχετικά με τη ΣΕΚ ή ΔΙ της Apple ([206]), έως τη συζήτηση για τη νέα δομή της Apple στην Ιρλανδία στο τέλος του 2014 ([207]).

(284) Πράγματι, σε όλη τη διάρκεια της περιόδου από το 1980 έως το 2015 για την οποία προσκομίστηκαν πρακτικά στην Επιτροπή, τα εν λόγω πρακτικά δείχνουν απουσία οποιασδήποτε συζήτησης σχετικά με τη ΣΕΚ, έως τα πρακτικά της συνεδρίασης του συμβουλίου της […] τον Αύγουστο 2014. Η συγκεκριμένη συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου της […] ήταν η πρώτη φορά […]. Ωστόσο, ακόμη και όταν αναφέρονται στη ΣΕΚ, τα πρακτικά υπογραμμίζουν την εμπλοκή άλλων προσώπων που συμμετέχουν στις συζητήσεις σχετικά με τη ΣΕΚ εξ ονόματος της ASI και της AOE, τα οποία δεν είναι μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ASI ή της AOE και δεν παρίσταντο στην εν λόγω συνεδρίαση ([208]). Σε κάθε περίπτωση, είναι εμφανές από το σύνολο των πρακτικών που μελέτησε η Επιτροπή ότι τα διοικητικά συμβούλια της ASI και της AOE άρχισαν να συζητούν σχετικά με τη ΣΕΚ στο τέλος του 2014, […], και όχι όταν […] ήταν σε ισχύ οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ([209]).

(285) Τα πρακτικά των συνεδριάσεων των συμβουλίων που κατέθεσε η Επιτροπή αποδεικνύουν ότι η πρώτη αναλυτική συζήτηση επιχειρηματικού περιεχομένου που πραγματοποίησαν τα συμβούλια ήταν η συζήτηση για τη νέα δομή της Apple στην Ιρλανδία, η οποία, κατά την Apple, είχε ως αποτέλεσμα την άρση ισχύος της απόφασης του 2007 για τον καθορισμό των ετήσιων φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία. Η σύνοψη των πρακτικών που παρατίθεται στον Πίνακα 4 και στον Πίνακα 5 παρουσιάζει τις συζητήσεις κατά την περίοδο μεταξύ Ιανουαρίου 2009

([203]) Η Apple συνόψισε τη γνωμοδότηση του [σύμβουλος της Apple] όσον αφορά το περιεχόμενο των συνεδριάσεων των συμβουλίων ως εξής: «Τα πρακτικά των συμβουλίων των AOE/ASI […] περιλαμβάνουν αποφάσεις για θέματα στρατηγικής σημασίας για τις AOE/ASI, όπως (i) ο χειρισμός οικονομικών ζητημάτων όπως οι επενδυτικές αποφάσεις, τα δικαιώματα επί των τραπεζικών λογαριασμών και θέματα συντήρησης κεφαλαίων· (ii) η εξέταση και η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων· και (iii) η ανάθεση αρμοδιοτήτων εντός ορισμένων παραμέτρων σε σχέση με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, που είχαν στο σύνολό τους συντελεστεί στις ΗΠΑ και όχι στην Ιρλανδία.» Επιστολή της 7ης Σεπτεμβρίου 2015, σ. 7, βλέπε αιτιολογική σκέψη 205.

([204]) Βλέπε επιστολή της Ιρλανδίας της 4ης Μαΐου 2015, σ. 3.

([205]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 113.

([206]) Οι συζητήσεις στις συνεδριάσεις των συμβουλίων της ASI και της AOE τον Αύγουστο 2013 στις οποίες θα εκχωρούνταν πληρεξούσια σχετικά με την προστασία της ΔΙ αφορούν μια λειτουργία σχετική με τη ΔΙ την οποία, βάσει της ΣΕΚ, ούτε η ASI ούτε η AOE μπορούσαν να ασκήσουν. Συνεπώς, η ανάθεση των καθηκόντων αυτών σε υπαλλήλους του ομίλου στις ΗΠΑ ήταν καταρχήν περιττή, καθώς μόνον η Apple Inc. εξουσιοδοτούνταν να προστατεύει τη ΔΙ βάσει της ΣΕΚ ακόμη και χωρίς ανάθεση. Βλέπε αιτιολογική σκέψη 127.

([207]) Βλέπε ενότητα 2.5.7.

([208]) Τα πρακτικά αναφέρουν ότι […]. Βλέπε πρακτικά του του διοικητικού συμβουλίου της ASI στις […] Αυγούστου 2014, σ. 7.

([209]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 136.

και Σεπτεμβρίου 2011 για την ASI και μεταξύ Δεκεμβρίου 2008 και Σεπτεμβρίου 2011 για την AOE ([210]). Με την εξαίρεση μίας απόφασης επιχειρηματικού χαρακτήρα για μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού από το υποκατάστημα της AOE στη Σινγκαπούρη σε άλλη εταιρεία του ομίλου της Apple ([211]), τα εν λόγω πρακτικά δείχνουν ότι οι συζητήσεις στα διοικητικά συμβούλια της ASI και της AOE αφορούσαν κυρίως διοικητικά καθήκοντα, όπως η έγκριση των λογαριασμών και η είσπραξη μερισμάτων ([212]), και όχι ενεργές ή κρίσιμες λειτουργίες σε σχέση με τη διαχείριση των αδειών ΔΙ της Apple.

(286) Η Ιρλανδία αντιτείνει ότι οι επιχειρηματικές αποφάσεις δεν λαμβάνονται στην Ιρλανδία ([213]). Ωστόσο, τα πρακτικά των συνεδριάσεων των συμβουλίων της ASI και της AOE αποδεικνύουν ότι διάφορες λειτουργίες, συμπεριλαμβανομένου του συνόλου των λειτουργιών του συμβουλίου, έχουν κατά καιρούς ανατεθεί σε υπαλλήλους της Apple με έδρα την Ιρλανδία ([214]). Κατά συνέπεια, η Ιρλανδία δεν μπορεί να διατείνεται ότι δεν επιτελούνταν σημαντικές λειτουργίες στην Ιρλανδία. Σε κάθε περίπτωση, τα πρακτικά των συνεδριάσεων των συμβουλίων της ASI και της AOE επιτρέπουν τον ακριβή εντοπισμό και οριοθέτηση των δραστηριοτήτων των εταιρικών εδρών, κάτι που δεν είναι δυνατό για τις δραστηριότητες που ασκούνται στα ιρλανδικά υποκαταστήματα, τα οποία απασχολούν το καθένα εκατοντάδες υπαλλήλους σε διάφορους τομείς.

(287) Η Apple υποστηρίζει ότι οι δραστηριότητες των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της AOE ασκούνταν με «χιλιάδες τρόπους» ([215]), χωρίς περαιτέρω λεπτομέρειες. Ωστόσο, επειδή η διατύπωση «χιλιάδες» μοιάζει να αναφέρεται στο πλαίσιο αυτό σε ένα απροσδιόριστο και απροσμέτρητο σύνολο στοιχείων, τα οποία δεν ήταν, ως εξ αυτού, δυνατό να εξακριβωθούν ή να περιγραφούν, μια μέθοδος επιμερισμού κερδών η οποία βασίζεται σε τέτοιου είδους απροσδιόριστο στοιχεία δεν μπορεί να οδηγήσει σε αποτέλεσμα βασισμένο στις συνθήκες της αγοράς, καθώς δεν μπορεί να διενεργηθεί με αντικειμενικό τρόπο εκτίμηση της εν λόγω μεθόδου με βάση την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Σε κάθε περίπτωση, με δεδομένο ότι η πλειοψηφία των μελών των συμβουλίων της ASI και της AOE έχουν ως βάση τις ΗΠΑ και είναι, ταυτόχρονα, υπάλληλοι της Apple Inc., εάν αυτές οι δραστηριότητες ήταν σημαντικές, θα θεωρούνταν, καταρχήν, ότι η ASI και η AOE διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στις ΗΠΑ. Το ίδιο ισχύει για τις εικαζόμενες δραστηριότητες των εταιρικών εδρών της ASI και της AOE εκτός των συνεδριάσεων των συμβουλίων. Στην περίπτωση της ASI, η Επιτροπή παρατηρεί επίσης ότι τα μέλη του συμβουλίου της δεν εισπράττουν αμοιβή και, θεωρώντας ως δεδομένο ότι τα μέλη του συμβουλίου αμείβονται με όρους της αγοράς, το γεγονός αυτό επιβεβαιώνει περαιτέρω ότι η δραστηριότητά τους δεν έχει ιδιαίτερη αξία για την εταιρική έδρα της ASI.

(288) Οι εν λόγω εταιρικές έδρες όχι μόνο δεν ασκούσαν ενεργές ή κρίσιμες λειτουργίες όσον αφορά τη διαχείριση των αδειών ΔΙ της Apple, αλλά δεν είχαν ούτε την ικανότητα να ασκήσουν αυτές τις λειτουργίες κατά την περίοδο ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων. Πράγματι, οι δραστηριότητες διαχείρισης σε σχέση με τη ΔΙ της Apple, όπως

([210]) Ο συγκεφαλαιωτικός πίνακας που κατέθεσε η Ιρλανδία στις 22 Απριλίου 2016 απαριθμεί 57 συνεδριάσεις του συμβουλίου της ASI οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από την πρώτη συνεδρίαση του συμβουλίου της ASI στις 5 Απριλίου 1990 έως το τέλος της λογιστικής χρήσης του 2014 (27 Σεπτεμβρίου 2014 σύμφωνα με τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς). Επίσης, η Apple δεν προσκόμισε τις συνόψεις των συνεδριάσεων συμβουλίου που κατατέθηκαν στην αμερικανική Γερουσία, οι οποίες κάλυπταν την περίοδο 2006 έως 2012. Η Apple αναφέρθηκε στη σύνοψη στην επιστολή της 15ης Απριλίου 2015 (βλέπε επιστολή της Apple της 22ας Απριλίου, σ. 18). Η συγκεφαλαίωση που κατέθεσε η Ιρλανδία σε μορφή πίνακα πράγματι δεν περιλαμβάνει 30 συνεδριάσεις συμβουλίου για την περίοδο 2006 έως 2012, τα πρακτικά των οποίων διαβιβάστηκαν, ωστόσο, από την Ιρλανδία την ίδια εκείνη ημέρα, στις 22 Απριλίου 2016. Τα πρακτικά τριών ακόμη συνεδριάσεων του συμβουλίου που πρέπει να είχαν πραγματοποιηθεί στη διάρκεια αυτής της περιόδου κατατέθηκαν από την Ιρλανδία στις 24 Μαΐου 2016. Τέλος, ο πίνακας με τις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου της ASI που υποβλήθηκε από την Apple στην αμερικανική Γερουσία στις 15 Απριλίου 2015, περιλαμβάνει 5 ακόμη συνεδριάσεις του συμβουλίου της ASI οι οποίες πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 2006 και 2010, για τις οποίες η Ιρλανδία δεν έχει καταθέσει πρακτικά στην Επιτροπή. Ο συνολικός αριθμός συνεδριάσεων συμβουλίου ανέρχεται συνεπώς σε 90 με βάση τα πρακτικά που έχουν κατατεθεί στην Επιτροπή και σε 92 εάν έχουν πράγματι λάβει χώρα όλες οι συνεδριάσεις συμβουλίου που περιλαμβάνονται στον πίνακα ο οποίος κατατέθηκε στην αμερικανική Γερουσία (δεν έχουν υποβληθεί πρακτικά για τις συνεδριάσεις του Ιανουαρίου 2008 και του Οκτωβρίου 2009 οι οποίες αναφέρονται στον πίνακα προς την αμερικανική Γερουσία). Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, ο αριθμός συνεδριάσεων συμβουλίου για την περίοδο 1990 έως τα τέλη Σεπτεμβρίου ήταν κατά μέσο όρο λιγότερο από τέσσερις κατ' έτος. Επιπροσθέτως, με βάση τις πληροφορίες που υπέβαλε η Ιρλανδία στις 22 Απριλίου 2016, για τα έτη 1993 έως 1997, δεν πραγματοποιήθηκαν συνεδριάσεις διοικητικού συμβουλίου και οι αποφάσεις εγκρίνονταν μέσω γραπτών αποφάσεων του διοικητικού συμβουλίου. Αυτό θα ίσχυε και για το έτος 2008 με βάση τα στοιχεία που υποβλήθηκαν στις 22 Απριλίου 2016.

([211]) Ωστόσο, η αναφορά στη συγκεκριμένη επιχειρηματική απόφαση μοιάζει απλώς να καταγράφει τη μεταβίβαση ως γεγονός, το οποίο δεν συνδέεται με τη διαχείριση της ΔΙ, αλλά αποτελεί μια απλή αναδιοργάνωση δραστηριοτήτων, ενώ δεν φαίνεται να συζητήθηκε στο συμβούλιο η τιμή ή οι όροι της μεταβίβασης.

([212]) Αυτό επιβεβαιώνεται από τη γνωμοδότηση του [σύμβουλος της Apple], βλέπε αιτιολογική σκέψη 205.

([213]) Βλέπε σημείο 12 των παρατηρήσεων της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας της 5ης Σεπτεμβρίου 2014.

([214]) Βλέπε, π.χ., τη συνεδρίαση της 22ας Ιουνίου 2010 του συμβουλίου της ASI, και τη συνεδρίαση της 20ής Ιουλίου 2009 της AOE, πίνακα 4 και πίνακα 5 αντίστοιχα. Και στις δύο συνεδριάσεις, εκχωρήθηκαν πληρεξούσια στην κ. C. Kearney και στον κ. M. O'Sullivan, υπαλλήλους της Apple που εργάζονταν στην Ιρλανδία, σύμφωνα με τα στοιχεία στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς των θυγατρικών εταιρειών της Apple με έδρα την Ιρλανδία. Βλέπε επίσης τα πρακτικά της συνεδρίασης της 15ης Νοεμβρίου 2010 του συμβουλίου της AOE όπου αναφέρεται ότι «ο David O'Connell, διευθυντής εγκαταστάσεων της Apple Cork διαπραγματευόταν εξ ονόματος της Εταιρείας [AOE] σε συνεργασία με τους τοπικούς συμβολαιογράφους μεταβίβασης για την εταιρεία [AOE], […], με σκοπό τη μίσθωση επιπλέον χώρων αποθηκών που θα εξυπηρετούσαν τις εγκαταστάσεις στην Apple Cork […] ώστε να διευκολυνθεί η αύξηση της παραγωγής.»

([215]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 113.

περιγράφονται στις παρατηρήσεις της Apple (π.χ. οι αποφάσεις σχετικά με το ποια ΔΙ θα αξιοποιηθεί εμπορικά, ο τρόπος κατασκευής των προϊόντων και ο σχεδιασμός των εκστρατειών μάρκετινγκ, καθώς και οι αποφάσεις σχετικά με τα κονδύλια που θα διαθέσουν οι εταιρείες στην Ε & Α) ([216]), επιτάσσουν ενεργή διαχείριση και δεν μπορούν να διασφαλίζονται μέσω περιστασιακών αποφάσεων των συμβουλίων. Δεν θα μπορούσαν συνεπώς να ασκούνται από την ASI και την ΑΟΕ εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους, καθώς οι εταιρικές έδρες δεν ήταν σε θέση να συμμετέχουν ενεργά στη λήψη αποφάσεων διαχείρισης εφόσον δεν απασχολούσαν υπαλλήλους.

(289) Βασικότερο όλων, πολλές από τις λειτουργίες και τους κινδύνους που περιλαμβάνονται στη ΣΕΚ και συνοψίζονται στο Διάγραμμα 8 και στο Διάγραμμα 9 της παρούσας απόφασης ([217]), μπορούσαν να ασκούνται και να αναληφθούν μόνον από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, και όχι από τις εταιρικές έδρες. Π.χ., ο έλεγχος ποιότητας των προϊόντων δεν μπορεί να διενεργηθεί από μια εταιρική έδρα χωρίς υπαλλήλους. Παρομοίως, η διαχείριση των εγκαταστάσεων Ε & Α δεν φαίνεται να είναι εφικτή χωρίς υπαλλήλους. Δεδομένου ότι οι εν λόγω λειτουργίες προβλεπόταν να ασκούνται και οι εν λόγω κίνδυνοι προβλεπόταν να αναληφθούν βάσει της ΣΕΚ, και δεδομένου ότι η ASI και η ΑΟΕ είναι συμβαλλόμενα μέρη στη ΣΕΚ, η ΣΕΚ δεν μπορεί να εκτελεστεί αποτελεσματικά εάν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν συμμετέχουν στην εκτέλεσή της ([218]).

(290) Η Apple υποστηρίζει βασιζόμενη στην ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple], η οποία επίσης επιμερίζει τις άδειες ΔΙ της Apple εκτός της Ιρλανδίας, ότι η ASI και η ΑΟΕ έχουν την ικανότητα να λαμβάνουν τις αναγκαίες στρατηγικές αποφάσεις για τον περιορισμό της έκθεσης της εταιρείας σε κίνδυνο κατά τη συνήθη επιχειρηματική δραστηριότητα εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ([219]). Είναι, ωστόσο, σαφές ότι, εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους, ούτε η ASI ούτε η ΑΟΕ είναι σε θέση να ελέγξουν τους επιχειρηματικούς κινδύνους ελλείψει υπαλλήλων. Ένας κίνδυνος δεν πρέπει να επιμερίζεται για φορολογικούς σκοπούς σε μέρος μιας εταιρείας το οποίο δεν είναι σε θέση να διαχειριστεί, να ελέγξει και να παρακολουθήσει τον εν λόγω κίνδυνο ([220]). Αυτό συνάδει με την οικονομική πραγματικότητα ότι ένας λογικός οικονομικός φορέας δεν θα εμπιστευόταν κανέναν κίνδυνο σε αντισυμβαλλόμενο ο οποίος δεν είναι σε θέση να αναλάβει και να διαχειριστεί αυτόν τον κίνδυνο. Ως προς αυτό, και όπως εξηγείται περαιτέρω στις αιτιολογικές σκέψεις 308 έως 318, η Επιτροπή δεν μπορεί να δεχθεί το σκεπτικό που αναπτύσσεται στην ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] και στην ad hoc μελέτη του [2ου συμβούλου της Apple], τις οποίες υπέβαλε η Apple, και οι οποίες απαριθμούν τις λειτουργίες που ασκεί η Apple Inc. στην εκτίμηση του επιμερισμού κερδών της ASI και της ΑΟΕ. Τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της ΑΟΕ δεν είναι υποκαταστήματα της Apple Inc., καθώς η τελευταία αποτελεί χωριστή νομική οντότητα που καταγράφει κέρδη ξεχωριστά από τα κέρδη της ASI και της ΑΟΕ.

(291) Με δεδομένη την απουσία δραστηριοτήτων στο επίπεδο των εταιρικών εδρών, μόνον περιορισμένοι κίνδυνοι οι οποίοι μπορούν να ελέγχονται μέσω περιστασιακών συνεδριάσεων των συμβουλίων είναι δυνατό να επιμεριστούν στις εταιρικές έδρες για φορολογικούς σκοπούς. Όπως επισημάνθηκε στην αιτιολογική σκέψη 285, τα πρακτικά των συνεδριάσεων των συμβουλίων που εξέτασε η Επιτροπή αναφέρονται σε συζητήσεις σχετικά με χρηματοδοτικές αποφάσεις, π.χ. αποφάσεις σχετικά με την κατανομή μερισμάτων και τη διαχείριση των ταμειακών διαθεσίμων. Όσον αφορά τα τελευταία, αμφότερες οι εταιρείες εισπράττουν τόκους από την παθητική διαχείριση ρευστότητας, η οποία έχει ανατεθεί από το διοικητικό συμβούλιό τους στη Braeburn, όπως αποτυπώνεται στα πρακτικά των συνεδριάσεων των συμβουλίων ([221]). Επειδή αυτές οι λειτουργίες παθητικής διαχείρισης δεν απαιτούν καθημερινή διαχείριση και επειδή η διαχείριση ρευστότητας δεν αποτελεί κεντρική δραστηριότητα της ASI και της ΑΟΕ, η Επιτροπή δέχεται ότι τα έσοδα από τόκους που προκύπτουν για την ASI και την ΑΟΕ από την εν λόγω λειτουργία παθητικής διαχείρισης πρέπει να επιμεριστούν στις εταιρικές έδρες για φορολογικούς σκοπούς.

(292) Αντιθέτως, δεν έπρεπε να έχει επιμεριστεί στις εταιρικές έδρες της ASI και της ΑΟΕ ΔΙ η οποία απαιτεί ενεργή διαχείριση, όπως οι άδειες ΔΙ που η ASI και η ΑΟΕ έχουν δικαίωμα να εκμεταλλεύονται βάσει της ΣΕΚ, σε αντίθεση με την αβάσιμη παραδοχή που έγινε δεκτή με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις. Υπήρξαν έτη στη διάρκεια των οποίων δεν πραγματοποιήθηκαν συνεδριάσεις του συμβουλίου με φυσική παρουσία των μελών: το συμβούλιο ενέκρινε μόνο

([216]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 163.
([217]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 122.
([218]) Κατά την Apple, οι πίνακες που περιλαμβάνονται στο Τεκμήριο της ΣΕΚ δεν απαριθμούσαν τις δραστηριότητες που ασκούσε πραγματικά ο κάθε συμμετέχων αλλά τις δραστηριότητες που εξουσιοδοτούνταν να ασκεί, βλέπε αιτιολογική σκέψη 124. Αυτή η εκ των υστέρων ερμηνεία της ΣΕΚ από την Apple δεν επιβεβαιώνεται από το κείμενο της ΣΕΚ, η οποία δεν περιέχει τέτοιο προσδιορισμό ή περιορισμό.
([219]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 167.
([220]) Όπως εξηγείται και στο άρθρο 1.49 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010 «ένας παράγοντας που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την εξέταση της οικονομικής ουσίας ενός εικαζόμενου επιμερισμού των κινδύνων είναι η επίπτωση ενός τέτοιου επιμερισμού στις συναλλαγές με όρους πλήρους ανταγωνισμού. Στις συναλλαγές με όρους πλήρους ανταγωνισμού θεωρείται γενικά λογικό να επιμερίζεται στο κάθε μέρος μεγαλύτερο μερίδιο εκείνων των κινδύνων τους οποίους είναι σε θέση να ελέγξει κάπως πιο αποτελεσματικά.».
([221]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 108.

γραπτές αποφάσεις, γεγονός που δημιουργεί περιορισμούς στη διαδικασία λήψης αποφάσεων του συμβουλίου και στην ικανότητα των εταιρικών εδρών να διαδραματίζουν ενεργό ρόλο στη λήψη διαχειριστικών αποφάσεων. Στις λίγες περιπτώσεις στις οποίες το συμβούλιο συζήτησε πράγματι για τις δραστηριότητες διανομής ή κατασκευής της ASI, τα πρακτικά αναφέρονται συστηματικά σε προηγούμενες συζητήσεις της ASI με τρίτους ([222]).

(293) Εν ολίγοις, εάν η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων είχε επιβεβαιώσει όπως έπρεπε ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που είχαν στην κατοχή τους η ASI και η AOE έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας πριν εγκρίνει τις μεθόδους επιμερισμού κερδών που βασίζονταν στην εν λόγω παραδοχή, θα είχε διαπιστώσει ότι οι εταιρικές έδρες της ASI και της AOE δεν ασκούσαν τον έλεγχο ή τη διαχείριση, ούτε ήταν σε θέση να ασκήσουν τον έλεγχο ή τη διαχείριση, των αδειών ΔΙ της Apple κατά τέτοιο τρόπο ώστε να παράγεται το είδος εισοδημάτων που κατέγραφαν οι εν λόγω εταιρείες. Συνεπώς, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, εάν οι τελευταίες ήταν χωριστές και ανεξάρτητες εταιρείες με τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες και λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού, τις ασκούμενες λειτουργίες και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν οι εν λόγω εταιρείες μέσω των αντίστοιχων ιρλανδικών υποκαταστημάτων και μέσω των αντίστοιχων εταιρικών εδρών, δεν θα είχαν αποδεχθεί μια μέθοδο επιμερισμού κερδών στη βάση αυτής της παραδοχής, η οποία επιμερίζει το σύνολο των κερδών της ASI και της AOE, πάνω από ένα περιορισμένο περιθώριο κέρδους επί μειωμένης βάσης κόστους, στις εταιρικές έδρες και όχι στα υποκαταστήματα.

(294) Όπως αποδεικνύεται στις αιτιολογικές σκέψεις 281 έως 292, οι πληροφορίες που απαιτούνταν για να συναχθεί αυτή η διαπίστωση ήταν στη διάθεση της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων ή θα μπορούσαν να έχουν τεθεί στη διάθεσή της κατά την περίοδο ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων ([223]). Οι εν λόγω πληροφορίες τεκμηριώνουν με αξιόπιστο και κατηγορηματικό τρόπο ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE δεν έπρεπε να έχουν επιμεριστεί στις εταιρικές έδρες για φορολογικούς λόγους. Αντίθετα με τους ισχυρισμούς της Ιρλανδίας ([224]), οι πληροφορίες αυτές δεν έπρεπε να αγνοηθούν κατά τον επιμερισμό των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα, καθώς παρέχουν στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων τη δυνατότητα να αποφανθεί με πιο αξιόπιστο τρόπο κατά πόσο οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που προτάθηκαν από την Apple εξασφαλίζουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, σε σχέση με το αν στηριζόταν αποκλειστικά σε πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων.

(295) Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν γινόταν δεκτό το επιχείρημα της Ιρλανδίας ότι η διαδικασία επιμερισμού των κερδών έπρεπε να διενεργηθεί λαμβάνοντας υπόψη μόνο τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούσαν, τις λειτουργίες που ασκούσαν και τους κινδύνους που αναλάμβαναν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, κάτι το οποίο αμφισβητείται από την Επιτροπή, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων έπρεπε τουλάχιστον να επιβεβαιώσει ότι οι άδειες ΔΙ της Apple δεν έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE. Όπως εξηγήθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 296 έως 304, δεδομένου ότι με βάση όσα περιγράφηκαν στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων τα εν λόγω υποκαταστήματα ασκούσαν λειτουργίες για τις οποίες η χρήση των εν λόγω αδειών ήταν κρίσιμης σημασίας και δεδομένου ότι υπήρχαν ενδείξεις ότι τα εν λόγω υποκαταστήματα ασκούσαν στην πραγματικότητα λειτουργίες σχετικές με τη ΔΙ οι οποίες ήταν κρίσιμης σημασίας για την αναγνωρισιμότητα του εμπορικού σήματος και τη διάδοση του εμπορικού σήματος στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ, ήταν καθήκον της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων να έχει τουλάχιστον επιβεβαιώσει ότι οι άδειες ΔΙ της Apple δεν έπρεπε να επιμεριστούν, πλήρως ή εν μέρει, στα ιρλανδικά υποκαταστήματα πριν εγκρίνει μεθόδους επιμερισμού κερδών που θεμελιώνονταν στην αβάσιμη παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ της Apple έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας.

(296) Όσον αφορά την ASI, με βάση όσα περιγράφηκαν στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων το ιρλανδικό υποκατάστημά της ασκούσε δραστηριότητες προμήθειας, πωλήσεων και διανομής που σχετίζονται με την πώληση προϊόντων της Apple σε σχετιζόμενα μέρη και σε τρίτους πελάτες στις περιφέρειες ΕΜΑΙΑ και Ασίας-Ειρηνικού ([225]). Εφόσον το εν λόγω υποκατάστημα ήταν εξουσιοδοτημένο να διανέμει επώνυμα προϊόντα της Apple, οι δραστηριότητές του απαιτούσαν πρόσβαση στο εμπορικό σήμα Apple, το οποίο εκχωρήθηκε στην ASI συνολικά υπό μορφή αδειών ΔΙ

([222]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 284 σχετικά με τη μοναδική συζήτηση που αφορούσε τη ΣΕΚ σε επίπεδο διοικητικού συμβουλίου, η οποία πραγματοποιήθηκε το 2014 στο πλαίσιο της νέας εταιρικής δομής της Apple στην Ιρλανδία. Στις 27 Μαρτίου 2012, πραγματοποιήθηκε συζήτηση στο επίπεδο του διοικητικού συμβουλίου της ASI σχετικά με τις γεωγραφικές περιοχές διανομής της ADI. Τα πρακτικά της συνεδρίασης καταγράφουν ότι «αναφέρθηκε στη συνεδρίαση [του διοικητικού συμβουλίου] ότι βρίσκονταν σε εξέλιξη συζητήσεις μεταξύ της Εταιρείας [ASI] και της Apple Distribution International ("ADI") σχετικά με τον προτεινόμενο διορισμό της ADI ως διανομέα για την Ευρώπη […]». Η δήλωση αυτή είναι απόδειξη του γεγονότος ότι το διοικητικό συμβούλιο της ASI δεν είχε ενεργή συμμετοχή στις συζητήσεις για τις οποίες ενημερώθηκε, και ότι μάλλον άλλα πρόσωπα που εκπροσωπούσαν την ASI συμμετείχαν σε αυτή τη συζήτηση.

([223]) Με δεδομένες τις πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ικανότητα των εταιρικών εδρών οι οποίες θα μπορούσαν να είναι γνωστές στην Ιρλανδία, η τελευταία θα ήταν σκόπιμο να έχει ζητήσει πληροφορίες σχετικά με τις πραγματικές δραστηριότητες των συμβουλίων στο πλαίσιο της εφαρμογής των επίμαχων αποφάσεων, προκειμένου να επαληθεύσει την παραδοχή που επικύρωσαν οι επίμαχες αποφάσεις ότι η ΔΙ έπρεπε να επιμεριστεί εκτός της Ιρλανδίας.

([224]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 266 και 274.

([225]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 54.

της Apple. Συνεπώς, ακόμη και αν η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων δεν θεωρούσε ότι οι άδειες ΔΙ της Apple έπρεπε να επιμεριστούν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI για φορολογικούς λόγους, έπρεπε τουλάχιστον να έχει αναλύσει με ποιο τρόπο διασφαλιζόταν και οργανωνόταν η πρόσβαση του εν λόγω υποκαταστήματος στη ΔΙ της Apple, που ήταν αναγκαία για την άσκηση των λειτουργιών της. Τίποτε δεν αποδεικνύει ότι διενεργήθηκε πράγματι μια τέτοια ανάλυση.

(297) Αν η εν λόγω ανάλυση είχε διενεργηθεί, θα ήταν προφανές ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων προμήθειας, πωλήσεων και διανομής που σχετίζονται με την πώληση προϊόντων της Apple, ασκεί μια σειρά κρίσιμων λειτουργιών για την ανάπτυξη και εμπέδωση του εμπορικού σήματος Apple στην τοπική αγορά και για την εξασφάλιση της αφοσίωσης των πελατών στο εν λόγω εμπορικό σήμα στις συγκεκριμένες αγορές ([226]). Επί παραδείγματι, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI αναλάμβανε απευθείας το τοπικό κόστος μάρκετινγκ έναντι τρίτων παροχέων υπηρεσιών μάρκετινγκ για την τοπικοποίηση και την υλοποίηση των παγκόσμιων στρατηγικών μάρκετινγκ. Η προσαρμογή της στρατηγικής εμπορικού σήματος στην τοπική αγορά αποτελούσε βασική λειτουργία για την ανάπτυξη του εμπορικού σήματος στις αντίστοιχες περιφέρειες και το υποκατάστημα επιβαρυνόταν με μερίδιο του κόστους των παγκόσμιων και των τοπικών διαφημιστικών προγραμμάτων για την άσκηση αυτής της λειτουργίας ([227]).

(298) Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ήταν επίσης υπεύθυνο για τη συλλογή και ανάλυση των περιφερειακών δεδομένων με σκοπό την εκτίμηση της αναμενόμενης πρόβλεψης ζήτησης για προϊόντα Apple ([228]), λειτουργία που μοιάζει να θεωρείται απαραίτητη για την εκμετάλλευση της ΔΙ της Apple στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ.

(299) Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ήταν επίσης εξολοκλήρου υπεύθυνο για τη λειτουργία υποστήριξης πελατών AppleCare, η οποία παρέχει υπηρεσίες υποστήριξης και επισκευής μετά την πώληση για ολόκληρη την περιφέρεια ΕΜΑΙΑ. Η συγκεκριμένη λειτουργία επηρεάζει άμεσα την εμπορική επωνυμία, καθώς στοχεύει στην ικανοποίηση του πελάτη, και περιλαμβάνει την ευθύνη για τα προγράμματα εγγύησης και επισκευής ([229]). Συνάγεται επομένως ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI αναλάμβανε σημαντικούς κινδύνους που σχετίζονταν με την απόδοση των προϊόντων και της τεχνολογίας.

(300) Τέλος, [50-60] από τα [300-400] ΙΠΑ/FSE της ASI, όλοι απασχολούμενοι στην Ιρλανδία, ταξινομούνταν από την Apple το 2014 ως προσωπικό E & A ([230]).

(301) Όσον αφορά την ΑΟΕ, με βάση όσα περιγράφηκαν στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων το ιρλανδικό υποκατάστημά της ήταν υπεύθυνο για την κατασκευή και συναρμολόγηση μιας εξειδικευμένης σειράς προϊόντων ηλεκτρονικών υπολογιστών με προορισμό την περιφέρεια ΕΜΑΙΑ. Σε αυτό το πλαίσιο, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ ανέπτυσσε διεργασίες και κατασκευαστική εμπειρογνωμοσύνη ειδικά για την Apple και ασκούσε λειτουργίες διασφάλισης ποιότητας και ελέγχου ποιότητας ([231]), οι οποίες είναι αναγκαίες για τη διατήρηση της αξίας του εμπορικού σήματος ([232]).

(302) Επίσης, όταν η Apple παρουσίασε το ενδεικτικό μορφότυπο υποβολής λογαριασμών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ΑΟΕ στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ενόψει της έκδοσης της απόφασης του 1991, αυτό επιμέριζε τις δαπάνες που σχετίζονταν με τη ΣΕΚ στο εν λόγω υποκατάστημα και όχι στην εταιρική έδρα του ([233]). Αν και η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων δεν φαίνεται να είχε εξετάσει τους όρους της ΣΕΚ όταν εξέδωσε τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, το γεγονός ότι οι δαπάνες της ΣΕΚ επιμερίζονταν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ από την ίδια την Apple έπρεπε να οδηγήσει την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων σε έλεγχο της αβάσιμης παραδοχής στην οποία βασίζονταν οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών τις οποίες τελικώς ενέκρινε ότι οι άδειες ΔΙ της Apple έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας.

([226]) Παράρτημα 1 της ad-hoc έκθεσης της PwC, σ. 8.
([227]) Παράρτημα 1 της ad-hoc έκθεσης της PwC, σ. 8.
([228]) Παράρτημα 1 στην ad-hoc έκθεση της PwC, σ. 10.
([229]) Παράρτημα 1 στην ad-hoc έκθεση της PwC, σ. 10-11.
([230]) Η λειτουργική ομάδα των υπαλλήλων αυτών καλούνταν «Τοπικοποίηση και δοκιμή προϊόντων». Η Apple υποστήριξε ότι, παρόλο που οι υπάλληλοι ταξινομούνταν στην E & A, δεν συμμετείχαν στη δημιουργία, διαχείριση, διάχυση ή στρατηγική κατεύθυνση της ΔΙ, βλέπε επιστολή της Ιρλανδίας της 29ης Ιανουαρίου 2016, σ. 27.
([231]) Ad hoc έκθεση της PwC, σ. 13.
([232]) Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ είχε επίσης αναλάβει κινδύνους σε σχέση με την κατασκευή και τα αποθέματα, Ad hoc έκθεση της PwC, σ. 13.
([233]) Βλέπε επιστολή του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] της 16ης Ιανουαρίου 1991, αιτιολογική σκέψη 66. Η εν λόγω επιστολή περιέχει παράρτημα με τίτλο «Παραδείγματα μορφοτύπου υποβολής για το ιρλανδικό υποκατάστημα της Apple Computer Ltd.», το οποίο χαρακτηρίζει ως σημαντικότερο στοιχείο κόστους στον λογαριασμό κερδών και ζημιών του υποκαταστήματος τα «Άυλα στοιχεία τεχνολογίας/μάρκετινγκ».

(303) Και εδώ, η ίδια η Apple στο αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης του 2007 πρότεινε να εισπράττει το ιρλανδικό υποκατάστημά της απόδοση για τη ΔΙ της Apple. Βάσει της απόφασης του 2007, το [1-5] % του κύκλου εργασιών του υποκαταστήματος επιμεριζόταν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ ως «απόδοση ΔΙ» ([234]). Η πρόταση αυτή θα έπρεπε να έχει αποτελέσει ένδειξη για την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ συμμετείχε στην ανάπτυξη ΔΙ ή σε κάποια μορφή διαχείρισης ή ελέγχου των αδειών ΔΙ της Apple.

(304) Σε αυτό το πλαίσιο, ήταν καθήκον της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, όταν της υποβλήθηκαν οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που πρότεινε η Apple για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών της ASI και της ΑΟΕ στην Ιρλανδία, να επιβεβαιώσει τουλάχιστον ότι οι άδειες ΔΙ της Apple δεν έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των εν λόγω εταιρειών, και όχι να δεχθεί την αβάσιμη παραδοχή ότι οι εν λόγω άδειες έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας Με δεδομένη την εμπλοκή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων με τη ΔΙ της Apple, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων δεν έπρεπε να παραβλέψει τυχόν κέρδη από τη χρήση των αδειών ΔΙ της Apple και τις δαπάνες που απέρρεαν από τη ΣΕΚ για τα ιρλανδικά υποκαταστήματα.

(305) Υπό το φως των ανωτέρω, η Επιτροπή συνάγει ότι ο επιμερισμός των αδειών ΔΙ της Apple εκτός της Ιρλανδίας δεν ήταν ένας επιμερισμός που θα μπορούσε να έχει συμφωνηθεί σε ένα πλαίσιο πλήρους ανταγωνισμού μεταξύ δύο μη συνδεδεμένων εταιρειών. Με δεδομένη την απουσία λειτουργιών οι οποίες ασκούνται από τις εταιρικές έδρες και/ή τις λειτουργίες που ασκούνται από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, οι άδειες ΔΙ της Apple για την προμήθεια, κατασκευή, πώληση και διανομή προϊόντων της Apple εκτός της Αμερικής έπρεπε να έχουν επιμεριστεί στα ιρλανδικά υποκαταστήματα για φορολογικούς σκοπούς.

(306) Υπό το πρίσμα αυτής της διαπίστωσης, ο ισχυρισμός της Ιρλανδίας ότι, εφόσον η ΔΙ της Apple η οποία αποφέρει τα κέρδη που καταγράφουν η ASI και η ΑΟΕ επιμερίζεται εκτός της Ιρλανδίας, τα κέρδη που προέρχονται από την εν λόγω ΔΙ πρέπει να αφαιρούνται από τα φορολογητέα κέρδη στην Ιρλανδία σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας, πρέπει επίσης να απορριφθεί ([235]). Σε κάθε περίπτωση, τα εισοδήματα που καταγράφουν η ASI και η ΑΟΕ δεν είναι εισοδήματα από δικαιώματα, αλλά εισοδήματα από πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει υποδειχθεί αμοιβή ΔΙ στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών. Πράγματι, τα εισοδήματα που καταγράφουν η ASI και η ΑΟΕ αναφέρονται ως αποτέλεσμα εκμετάλλευσης στις οικονομικές καταστάσεις των δύο εταιρειών ([236]) και έχουν δηλωθεί ως τέτοια στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων (εξαιρουμένου του εισοδήματος από τόκους). Επιπροσθέτως, όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 278, το σύνολο του εισοδημάτων των δύο εταιρειών (εξαιρουμένου του εισοδήματος από τόκους) καταγραφόταν στους ετήσιους λογαριασμούς της ASI και της ΑΟΕ από το 2004 έως το 2008 ως φορολογητέο με συντελεστή 12,5 %, ο οποίος αντιστοιχεί, σύμφωνα με την ταξινόμηση που παρέσχε η Ιρλανδία, στο αποτέλεσμα εκμετάλλευσης ([237]). Όπως εξηγήθηκε επίσης στην ίδια αιτιολογική σκέψη, μόνον αφού είχε υπολογιστεί ένα θεωρητικό ύψος οφειλόμενου φόρου εταιρειών για το σύνολο των εισοδημάτων αμφότερων των εταιρειών με την εφαρμογή του συντελεστή 12,5 % για το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, εφαρμόστηκε έκπτωση για «εισοδήματα φορολογούμενα με χαμηλότερους συντελεστές», με συνέπεια τη μείωση της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης των εν λόγω εταιρειών στην Ιρλανδία. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνει ότι τα εν λόγω εισοδήματα θεωρούνταν από την Apple αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και όχι εισοδήματα από δικαιώματα ([238]).

(307) Εφόσον ούτε η ASI ούτε η ΑΟΕ έχουν φυσική παρουσία ή οικονομική δραστηριότητα εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους ([239]), η δραστηριότητα που συνίσταται στην προμήθεια, τις πωλήσεις και τη διανομή προϊόντων της Apple εκτός της Αμερικής και ασκείται από την ASI και η δραστηριότητα που συνίσταται στην κατασκευή προϊόντων ηλεκτρονικών υπολογιστών για τις αγορές εκτός της Αμερικής και ασκείται από την ΑΟΕ πρέπει να θεωρείται ότι επιτελούνται εξολοκλήρου από τα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους. Τα εισοδήματα της ASI και της ΑΟΕ

([234]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 62.
([235]) Βλέπε, π.χ., τη γνωμοδότηση Cooke, αιτιολογική σκέψη 194.
([236]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 96.
([237]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 103 και διάγραμμα 6, όπου το 12,5 % παρουσιάζεται στους λογαριασμούς ως ο «βασικός φορολογικός συντελεστής στην Ιρλανδία».
([238]) Παρά το γεγονός ότι από το 2008 και μετά η θεωρητική φορολογική υποχρέωση δεν υπολογιζόταν πλέον με συντελεστή φόρου εταιρειών 12,5 %, αλλά με την εφαρμογή συντελεστή [1-5] %, ακολουθούσε έκπτωση από τη θεωρητική φορολογική υποχρέωση των εταιρειών για «εισοδήματα φορολογούμενα με χαμηλότερους συντελεστές» προκειμένου να υπολογιστεί η πραγματική φορολογική υποχρέωση των εν λόγω εταιρειών στην Ιρλανδία, όπως ακριβώς γινόταν κατά τις χρήσεις πριν από το 2008. Ο φορολογικός συντελεστής [1-5] % εξηγείται στους λογαριασμούς ως εξής: «Ο μέσος φορολογικός συντελεστής για όλες τις περιοχές δικαιοδοσίας στις οποίες δραστηριοποιείται [η ASI] ανέρχεται σε περίπου [1-5] %». Βλέπε διάγραμμα 7. Όπως εξηγήθηκε στην υποσημείωση 198, δεν παρέχονται περαιτέρω λεπτομέρειες ή διευκρινίσεις σχετικά με το πώς η Apple έφτασε σε έναν μέσο φορολογικό συντελεστή της τάξης του [1-5] % για την ASI. Η αντιστοίχιση του φορολογικού συντελεστή [1-5] % με έναν μέσο όρο φόρων που ισχύουν σε περιοχές δικαιοδοσίας στις οποίες δραστηριοποιείται η ASI δεν μοιάζει εφικτή, καθώς η ASI έχει δραστηριότητες μόνο στην Ιρλανδία.
([239]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 281 και ακόλουθες.

αντιστοιχούν, συνεπώς, στο ενεργό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης που προέρχεται από τη δραστηριότητα των υποκαταστημάτων, αφού δεν υπάρχουν υπάλληλοι που θα μπορούσαν να παράξουν τέτοιο εισόδημα εκτός της Ιρλανδίας ([240]). Με άλλα λόγια, εισοδήματα όπως το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης που καταγράφουν η ASI και η AOE δεν έπρεπε, ως εκ τούτου, να έχουν επιμεριστεί στις εταιρικές έδρες των εν λόγω εταιρειών, είτε εξολοκλήρου είτε εν μέρει. Ωστόσο, ακόμη και αν τα εν λόγω εισοδήματα μπορούσαν να θεωρηθούν εισόδημα από ΔΙ, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων παρέλειψε σε κάθε περίπτωση να εξετάσει ποιο ποσοστό των παραγόμενων εναπομενόντων κερδών που μεταβιβάζονταν στις εταιρικές έδρες, αν υπήρχε, μπορούσε να καταλογιστεί ως εισόδημα από δικαιώματα.

γ) **Οι λειτουργίες που ασκεί η Apple Inc. στην Ε & Α και στη διαχείριση των αδειών ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE δεν μπορούν να επηρεάζουν τον επιμερισμό των κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE**

(308) Όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 275, η Ιρλανδία και η Apple υποστηρίζουν επίσης ότι η Ε & Α και η διαχείριση της ΔΙ της Apple ασκούνται σε κεντρικό επίπεδο και διευθύνονται από την έδρα της Apple στις ΗΠΑ. Σύμφωνα με την Ιρλανδία και την Apple, είναι αυτές ακριβώς οι λειτουργίες των υπαλλήλων της Apple Inc. που δίνουν ώθηση στην κερδοφορία της ASI και της AOE, και, συνεπώς, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ορθώς εξαίρεσε τα κέρδη που προέρχονται από τις συγκεκριμένες λειτουργίες από τα φορολογητέα κέρδη των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ([241]).

(309) Η Επιτροπή δεν συμφωνεί με αυτό το σκεπτικό για τους λόγους που εξηγήθηκαν στις αιτιολογικές σκέψεις 310 έως 318.

(310) Αν και η ASI, η AOE και η Apple Inc. ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων, αποτελούν τρεις διακριτές νομικές οντότητες, πράγμα που σημαίνει ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ αυτών των οντοτήτων υπόκεινται σε ρυθμίσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης ([242]). Π.χ., η αμοιβή της Apple Inc. από την ASI και την AOE για την ανάπτυξη της ΔΙ της Apple καθορίζεται στη ΣΕΚ ([243]), ενώ η αμοιβή της Apple Inc. από την ASI και την AOE για τις υπηρεσίες μάρκετινγκ καθορίζεται στη Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ ([244]). Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν καλύπτουν, ωστόσο, τις συγκεκριμένες ούτε άλλες ενδοομιλικές συναλλαγές που ενδέχεται να διενεργούνται μεταξύ της ASI και της AOE, αφενός, και της Apple Inc., αφετέρου. Με άλλα λόγια, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν εξετάζουν κατά πόσο η ΣΕΚ ή η Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ συνάφθηκαν με όρους πλήρους ανταγωνισμού, αλλά μάλλον λαμβάνουν ως δεδομένο τους όρους των εν λόγω συμφωνιών, πράγμα που σημαίνει ότι οι εν λόγω αποφάσεις δεν εγκρίνουν οποιαδήποτε συμφωνία ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταξύ των τριών αυτών εταιρειών, π.χ. για την Ε & Α ή για τη διαχείριση των υπηρεσιών ΔΙ ή μάρκετινγκ της Apple. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις αφορούν αποκλειστικά τον επιμερισμό των κερδών της ASI και της AOE στα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους.

(311) Σύμφωνα με τους όρους της ΣΕΚ, η ASI και η AOE ([245]) καταβάλλουν αμοιβή στην Apple Inc. για τις δραστηριότητες Ε & Α που παρέχει η Apple Inc. (ή άλλες εταιρείες του ομίλου) σε σχέση με τη ΔΙ της Apple. Κατά συνέπεια, η ΣΕΚ, που έχει συναφθεί μεταξύ της ASI και της AOE, αφενός, και της Apple Inc., αφετέρου, είναι εκείνη που καθορίζει το μερίδιο δαπανών και εσόδων για την ανάπτυξη της ΔΙ της Apple που αναλογεί στον κάθε συμβαλλόμενο της εν λόγω συμφωνίας. Δυνάμει της ΣΕΚ, οι δαπάνες Ε & Α για τα προϊόντα της Apple επιμερίζονται μεταξύ της Apple Inc., της ASI και της AOE με βάση το ποσοστό πωλήσεων προϊόντων που επιτυγχάνονται στις αντίστοιχες επικράτειές τους ([246]). Πράγματι, σύμφωνα με τους λογαριασμούς της ASI, το στοιχείο «Έρευνα και ανάπτυξη» είναι το μεγαλύτερο κονδύλιο των λειτουργικών δαπανών της ([247]). Π.χ., τα έτη 2013 και 2014, η ASI κατέβαλε [2,0-2,5] δισεκατ. USD και [4,0-4,5] δισεκατ. USD, αντίστοιχα, για την ανάπτυξη της ΔΙ της Apple ([248]). Κατά το διάστημα 2010-2014, η ASI και η AOE χρηματοδότησαν από κοινού πάνω από το ήμισυ των δαπανών Ε & Α ΔΙ της Apple, ενώ η Apple Inc. χρηματοδότησε λιγότερο από το ήμισυ των εν λόγω δαπανών κατά το ίδιο διάστημα. Με άλλα λόγια, η ASI και η AOE καταβάλλουν αμοιβή στην Apple Inc. για την ανάπτυξη της ΔΙ της Apple μέσω της ΣΕΚ, οι δαπάνες της οποίας συνδέονται με τη συνολική κερδοφορία της ASI και της AOE.

([240]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 112.
([241]) Βλέπε, π.χ., επιστολή της Ιρλανδίας της 29ης Ιανουαρίου 2016, σ. 25· επιστολή της Apple της 4ης Μαΐου 2015, σ. 5· και επιστολή της Apple της 18ης Φεβρουαρίου 2016, σ. 5.
([242]) Κατά τον ίδιο τρόπο, η αμοιβή της ADI για τις υπηρεσίες διανομής που παρέχει στην ASI ορίζονται στη συμφωνία διανομής μεταξύ των δύο αυτών συνδεδεμένων εταιρειών του ομίλου· βλέπε αιτιολογική σκέψη 134.
([243]) Βλέπε ενότητα 2.5.4 της παρούσας απόφασης.
([244]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 133.
([245]) Συλλογικά καλούμενες «ο διεθνής συμμετέχων» στη ΣΕΚ, βλέπε αιτιολογική σκέψη 122.
([246]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 121.
([247]) Βλέπε διάγραμμα 4.
([248]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 121.

(312) Ουσιαστικά, η Apple με τον τρόπο αυτό αποφάσισε και εφάρμοσε έναν τρόπο αποτίμησης των δραστηριοτήτων που ασκούνται από την Apple Inc., αφενός, και την ASI και την AOE, αφετέρου, σε σχέση με τη ΔΙ της Apple και της συμβολής τους στην αξία της εν λόγω ΔΙ. Αυτό αποτυπώνεται στη ΣΕΚ, βάσει της οποίας κάθε εταιρεία συμμετέχει στη συνολική δαπάνη για την ανάπτυξη της ΔΙ της Apple με βάση τα κριτήρια καταλογισμού που αποφάσισε αυτόνομα η Apple. Το κριτήριο που επιλέχθηκε ήταν ο καταλογισμός της δαπάνης για τη ΔΙ της Apple IP σε συνάρτηση με τον κύκλο εργασιών της κάθε εταιρείας, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα να επιβαρυνθούν η ASI και η AOE με το μεγαλύτερο μέρος της δαπάνης για την Ε & Α ΔΙ. Η αμοιβή για τις δραστηριότητες Ε & Α που ασκεί η Apple Inc. σε σχέση με τη ΔΙ της Apple έχει, επομένως, ήδη εκτιμηθεί με τον καταλογισμό των δαπανών ανάπτυξης στη βάση των σχετικών πωλήσεων του κάθε συμβαλλομένου της ΣΕΚ, καθώς αυτή ήταν η βάση που επέλεξε η Apple για τον επιμερισμό του μεριδίου της ΔΙ της Apple IP στην κάθε εταιρεία. Κατά συνέπεια, τα κέρδη της κάθε εταιρείας — Apple Inc., ASI and AOE — αντιστοιχούν στη διαφορά μεταξύ των πωλήσεων και όλων των σχετικών εξόδων, συμπεριλαμβανομένων των ετήσιων πληρωμών για την ανάπτυξη της ΔΙ της Apple όπως ορίζεται στη ΣΕΚ.

(313) Αναφερόμενες σε δραστηριότητες που ασκούνται στις ΗΠΑ σε σχέση με την Ε & Α και με τη διαχείριση της ΔΙ της Apple, η Ιρλανδία και η Apple φαίνεται, συνεπώς, να παραπέμπουν στην ύπαρξη μη αμειβόμενων λειτουργιών οι οποίες ασκούνται από την Apple Inc. επ' ωφελεία της ASI και της AOE πέραν των αμειβόμενων δραστηριοτήτων που ασκεί η Apple Inc. στο πλαίσιο της ΣΕΚ και της Συμφωνίας Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ, καθώς δεν υπάρχει άλλη ένδειξη στους λογαριασμούς της ASI ή της AOE ότι η Apple Inc. εισέπραττε πρόσθετη αμοιβή για την Ε & Α και τη διαχείριση της ΔΙ της Apple. Ωστόσο, η ύπαρξη τέτοιου είδους μη αμειβόμενων λειτουργιών δεν μπορεί να έχει αντίκτυπο στον επιμερισμό των κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE. Όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 271, τόσο οι εταιρικές έδρες της ASI και της AOE όσο και τα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους δεν έχουν χωριστή νομική προσωπικότητα. Αντίθετα, αποτελούν μέρος της ίδιας νομικής οντότητας, η οποία είναι κάτοχος της άδειας ΔΙ της Apple, και είναι η οντότητα για την οποία η Apple Inc. ασκούσε τις εν λόγω εικαζόμενες μη αμειβόμενες λειτουργίες συνολικά. Ως εκ τούτου, αν και η αμοιβή της Apple Inc. από την ASI και την AOE για τις λειτουργίες της πρώτης σε σχέση με την Ε & Α και τη διαχείριση της ΔΙ της Apple θα μπορούσε να επηρεάσει, και πράγματι επηρεάζει, τη συνολική κερδοφορία της ASI και της AOE, δεν μπορεί να έχει αντίκτυπο στον επακόλουθο επιμερισμό των εν λόγω κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE και, συνεπώς, στον επιμερισμό των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE.

(314) Με άλλα λόγια, ενώ αυτές οι πρόσθετες λειτουργίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν τη συνολική κερδοφορία της ASI και της AOE, αν πραγματικά ασκούνταν και τιμολογούνταν, κάτι που δεν συνέβαινε, δεν μπορούν να έχουν αντίκτυπο στον επακόλουθο επιμερισμό των εν λόγω κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE. Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι το κόστος των εν λόγω λειτουργιών για την ASI και την AOE θα επιβάρυνε τις εταιρείες συνολικά (και όχι μόνο τις εταιρικές έδρες ή τα ιρλανδικά υποκαταστήματα) και συνεπώς θα μείωνε τα συνολικά κέρδη των εταιρειών. Ωστόσο, μόνο μετά την αφαίρεση του το εν λόγω κόστους από τα συνολικά κέρδη, θα έπρεπε να επιμεριστούν τα εναπομένοντα κέρδη της ASI και της AOE μεταξύ των εταιρικών εδρών και των αντίστοιχων ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους. Παρομοίως, το γεγονός ότι η Apple Inc. είναι υπεύθυνη για την Ε & Α και σχεδιάζει τις εκστρατείες μάρκετινγκ επ' ωφελεία της ASI και της AOE βάσει της ΣΕΚ και της Συμφωνίας Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ αντίστοιχα, έχει αντίκτυπο στη συνολική κερδοφορία της ASI και της AOE, αλλά δεν σχετίζεται με τον επιμερισμό των κερδών της ASI και της AOE μεταξύ των εταιρικών εδρών και των αντίστοιχων ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους. Το επιχείρημα της Ιρλανδίας ότι η αξία που παράγουν τα προϊόντα της Apple ενδέχεται να απαιτεί υψηλές επενδύσεις μπορεί να είναι ορθό ([249]), αλλά, αναφορικά με τη συμμετοχή της ASI και της AOE στις εν λόγω επενδύσεις, αυτή καλύπτεται από τη ΣΕΚ και από τη Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ, που δεν μπορούν να επηρεάσουν τον επιμερισμό των κερδών στο εσωτερικό των εν λόγω εταιρειών.

(315) Σε κάθε περίπτωση, εφόσον δεν υπάρχει ένδειξη στους λογαριασμούς της ASI ή της AOE ότι η Apple Inc. έχει λάβει αμοιβή για την Ε & Α και τη διαχείριση της ΔΙ της Apple πέραν της ΣΕΚ ([250]), το επιχείρημα ότι οι λειτουργίες της Apple Inc. στην Ε & Α και στη διαχείριση της ΔΙ της Apple έχουν αντίκτυπο στον επιμερισμό των κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE, σε κάθε περίπτωση, δεν θεμελιώνεται. Η Ιρλανδία και η Apple δεν φαίνεται να περιγράφουν τίποτε περισσότερο από μια αφηρημένη απαίτηση της Apple Inc. επί των κερδών άλλων νομικών οντοτήτων (ASI και AOE), η οποία υπερβαίνει τις συμβατικές ρυθμίσεις στο πλαίσιο της ΣΕΚ ή της Συμφωνίας Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ και η οποία βρίσκεται εκτός του πεδίου μιας διαδικασίας επιμερισμού κερδών.

([249]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 201.
([250]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 313.

(316) Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι οι πληρωμές που κατέβαλαν η ASI και η AOE για τις λειτουργίες που ασκούσε η Apple Inc. πρέπει να καταλογιστούν στις εταιρικές έδρες και επικαλείται, ως προς αυτό, τις πληρωμές βάσει της ΣΕΚ και της Συμφωνίας Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ ([251]). Ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι πληρωμές στο πλαίσιο της ΣΕΚ και της Συμφωνίας Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ θα μπορούσαν να επηρεάσουν τον επιμερισμό κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE, κάτι που η Επιτροπή αμφισβητεί ([252]), δεν υπάρχει προφανής λόγος επιμερισμού των εν λόγω πληρωμών στις εταιρικές έδρες και όχι στα ιρλανδικά υποκαταστήματα. Όσον αφορά τη ΣΕΚ και τη Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ, οι όροι των εν λόγω συμφωνιών δεν κάνουν διάκριση μεταξύ των εταιρικών εδρών και των ιρλανδικών υποκαταστημάτων. Αυτό είναι αναμενόμενο, καθώς σε συμβατικό επίπεδο αποτελούν μέρος της ίδιας νομικής οντότητας. Ωστόσο, στις περιπτώσεις που αναφέρεται κάποια διεύθυνση για την ASI και την AOE στις εν λόγω συμφωνίες, αυτή είναι πάντα η διεύθυνση των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ([253]). Παρά ταύτα, ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι λειτουργίες που ασκούνταν από την Apple Inc. επ' ωφελεία της ASI και της AOE μπορούσαν να επηρεάσουν τον επιμερισμό των κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE, δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι, απουσία των εταιρικών εδρών, η Apple Inc. δεν θα ασκούσε τις ίδιες λειτουργίες επ' ωφελεία των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι οι εταιρικές έδρες δεν φαίνεται να αποκομίζουν όφελος από τις εν λόγω λειτουργίες δεδομένου ότι δεν έχουν φυσική παρουσία και δεν διαθέτουν υπαλλήλους. Αποδείχθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 281 έως 290 ότι οι εταιρικές έδρες, μέσω της περιορισμένης δραστηριότητάς τους που συνίσταται στις συνεδριάσεις των διοικητικών συμβουλίων, δεν ασκούν και δεν μπορούν να ασκήσουν δραστηριότητες Ε & Α. Αυτό θα ήταν, πράγματι, αδύνατο, καθώς οι εταιρικές έδρες δεν διαθέτουν ούτε φυσική παρουσία ούτε υπαλλήλους. Απεναντίας, όπως επισημάνθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 295 έως 304, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα φαίνεται πράγματι να ασκούν δραστηριότητες που υποστηρίζουν άμεσα ή έμμεσα τη ΔΙ της Apple και η Apple τα έχει αντιμετωπίσει με ανάλογο τρόπο στο παρελθόν. Συνεπώς, ακόμη και αν υποτεθεί ότι υπήρχαν μη αμειβόμενες λειτουργίες που ασκούνταν από την Apple Inc. επ' ωφελεία της ASI και της AOE και ότι οι εν λόγω μη αμειβόμενες λειτουργίες θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι επηρέαζαν τον επιμερισμό των κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE, οι εν λόγω λειτουργίες έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα.

(317) Η Ιρλανδία και η Apple υποστηρίζουν επίσης ότι οι κίνδυνοι για την ASI και την AOE αναλαμβάνονται και περιορίζονται μέσω των πολιτικών του ομίλου, οι οποίες χαράσσονται στις ΗΠΑ. Ωστόσο, ο σκοπός τον οποίο εξυπηρετούν οι πολιτικές του ομίλου είναι ο περιορισμός των κινδύνων που αφορούν συγκεκριμένα τον όμιλο και η καθιέρωση διαδικασιών συντονισμού, πράγμα που σημαίνει ότι είναι πιο πιθανό ο όμιλος να ζητήσει την εφαρμογή πολιτικών αυτού του είδους από τις θυγατρικές του, παρά οι θυγατρικές του να επωφεληθούν από τέτοιες πολιτικές. Εξάλλου, δεν μπορεί να υποστηρίζεται ότι μια πολιτική, ανεξάρτητα από τον αν είναι σε μορφή γραπτού εγγράφου, διαδικασίας ή επαγγελματικού λογισμικού, αναλαμβάνει επιχειρηματικούς κινδύνους απουσία οποιουδήποτε προσωπικού. Πράγματι, όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 290, δεν πρέπει να επιμερίζεται ένας κίνδυνος σε οντότητα που δεν είναι σε θέση να διαχειριστεί, να ελέγξει και να παρακολουθήσει μια λειτουργία ή τον εν λόγω κίνδυνο για φορολογικούς λόγους.

(318) Εν κατακλείδι, η Επιτροπή δεν μπορεί να δεχθεί το επιχείρημα της Ιρλανδίας και της Apple ότι τα κέρδη που προκύπτουν για την ASI και την AOE από τις λειτουργίες υπαλλήλων της Apple Inc. πρέπει να εξαιρούνται από τα φορολογητέα κέρδη των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE, καθώς οι εικαζόμενες λειτουργίες υπαλλήλων της Apple Inc. στην Ε & Α και στη διαχείριση των αδειών ΔΙ της Apple που έχουν στην κατοχή τους η ASI και η AOE δεν μπορεί να έχουν αντίκτυπο στον επιμερισμό των κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE.

δ) **Συμπέρασμα: οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις οδηγούν σε μείωση του οφειλόμενου φόρου εταιρειών από την ASI και την AOE στην Ιρλανδία**

(319) Όπως συνάγεται στην αιτιολογική σκέψη 305, οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE δεν έπρεπε να έχουν επιμεριστεί εκτός της Ιρλανδίας, αλλά στα ιρλανδικά υποκαταστήματα. Κατά συνέπεια, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, εάν οι τελευταίες ήταν χωριστές και ανεξάρτητες εταιρείες με τις ίδιες ή παρεμφερείς

([251]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 133.
([252]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 314.
([253]) Όποτε παρέχεται ταχυδρομική διεύθυνση για την ASI και την AOE στις διάφορες μορφές της ΣΕΚ, πρόκειται πάντοτε για μια διεύθυνση στην Ιρλανδία. Στη Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ, προβλέπονται τα εξής: «όλες οι ανακοινώσεις, προσφορές, αποδοχές και αιτήσεις που επιτρέπονται ή απαιτούνται δυνάμει της παρούσας Συμφωνίας υποβάλλονται εγγράφως […] στον συμβαλλόμενο, στην εξής διεύθυνση:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Attention: Legal Department
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland
Attention: Controller»
Βλέπε Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ, σ. 6.

δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες, δεν θα είχαν αποδεχθεί, για λόγους δικής τους αποδοτικότητας, να επιμερίζεται εκτός της Ιρλανδίας το σύνολο των κερδών της ASI και της AOE πάνω από ένα περιορισμένο περιθώριο κέρδους επί μειωμένης βάσης κόστους. Αντίθετα, όλα τα κέρδη από τις δραστηριότητες πωλήσεων, με εξαίρεση τα εισοδήματα από τόκους που εισέπρατταν η ASI και η AOE σε κανονικές συνθήκες της αγοράς ([254]), έπρεπε να έχουν επιμεριστεί στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE.

(320) Η συνέπεια της αποδοχής από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων της αβάσιμης παραδοχής ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας είναι μια σημαντική μείωση των ετήσιων φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία, τα οποία αποτελούν τη φορολογητέα βάση επί της οποίας υπολογίζεται ο φόρος εταιρειών σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εξασφαλίζουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(321) Εν κατακλείδι, με την έγκριση μεθόδων επιμερισμού κερδών που θεμελιώνονταν στην ανωτέρω αβάσιμη παραδοχή, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων παρέσχε πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, μέσω της μείωσης των αντίστοιχων ετήσιων φορολογητέων κερδών. Το πλεονέκτημα ήταν επιλεκτικό ως προς τη φύση του, καθώς είχε ως αποτέλεσμα μείωση του φόρου εταιρειών που όφειλαν να καταβάλλουν η ASI και η AOE βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία, σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες των οποίων τα φορολογητέα κέρδη αντικατοπτρίζουν τις τιμές που καθορίζονται σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού και των οποίων τα φορολογητέα κέρδη φορολογούνται εν συνεχεία με τον ίδιο βασικό συντελεστή φόρου εταιρειών όπως και τα κέρδη τοπικής προέλευσης της ASI και της AOE.

(322) Παρεμφερές συμπέρασμα συνάγεται με βάση την εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ για τον επιμερισμό κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση ([255]). Παρόλο που η Έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010 εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ μετά την έκδοση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων το 1991 και το 2007, η Επιτροπή απλώς επικαλείται το εν λόγω μη δεσμευτικό έγγραφο, όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 255, ως περαιτέρω ένδειξη ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις παρούσες αποφάσεις δεν εξασφαλίζουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Πράγματι, οι φορολογικές αρχές και οι πολυεθνικές επιχειρήσεις δεν έχουν στη διάθεσή τους άλλες εναλλακτικές λεπτομερείς και ολοκληρωμένες αναλύσεις σχετικά με τις μεθόδους επιμερισμού κερδών που να τις συνδράμουν στον καθορισμό όρων πλήρους ανταγωνισμού για τις ενδοομιλικές και τις διεταιρικές συναλλαγές. Σε κάθε περίπτωση, οι εν λόγω κατευθύνσεις ήταν ήδη διαθέσιμες σε παρεμφερή μορφή το 2008 ([256]), οι πρώτες κατευθύνσεις που δημοσιεύτηκαν από τον ΟΟΣΑ σχετικά με τον καταλογισμό των κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις χρονολογούνται από το 1993 ([257]), και οι σκέψεις που παρατίθενται στην Έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010 αφορούν την εφαρμογή του άρθρου 7 του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ σε συγκεκριμένες καταστάσεις.

(323) Σύμφωνα με την εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ, ως πρώτο στάδιο της διαδικασίας επιμερισμού κερδών, πρέπει να εξεταστεί η φυσική παρουσία υπαλλήλων ή προσώπων που ασκούν λειτουργίες εξ ονόματος της επιχείρησης στην εταιρική έδρα και στη μόνιμη εγκατάσταση ως ένα αντικειμενικό μέσο για τον επιμερισμό των χρησιμοποιούμενων στοιχείων ενεργητικού, των ασκούμενων λειτουργιών και των αναλαμβανόμενων κινδύνων μεταξύ μιας εταιρικής έδρας και της μόνιμης εγκατάστασής της. Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι δεν υπάρχουν περιθώρια αμφισβήτησης όσον αφορά τη φυσική παρουσία των υπαλλήλων ή προσώπων που ασκούν λειτουργίες εξ ονόματος της επιχείρησης. Στην περίπτωση της ASI και της AOE, όλα τα στοιχεία ενεργητικού, οι λειτουργίες και οι κίνδυνοι, συμπεριλαμβανομένων των αδειών ΔΙ για την προμήθεια, κατασκευή, πώληση και διανομή των προϊόντων της Apple εκτός της Αμερικής, πρέπει να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα βάσει του πρώτου σταδίου, καθώς οι εν λόγω εταιρείες δεν διαθέτουν υπαλλήλους ή πρόσωπα που ασκούν λειτουργίες εξ ονόματος των εν λόγω εταιρειών εκτός των εν λόγω υποκαταστημάτων με εξαίρεση την παθητική διαχείριση ρευστότητας η οποία έχει ανατεθεί από το διοικητικό συμβούλιο στη Breaburn. Επιπροσθέτως, η Έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών του ΟΟΣΑ-2010, στην ανάλυσή της σχετικά με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, επισημαίνει ότι, όσον αφορά την οικονομική κυριότητα των άυλων στοιχείων ενεργητικού, το στοιχείο που καθορίζει τον επιμερισμό της κυριότητας είναι η ενεργή συμμετοχή στη λήψη αποφάσεων σε επίπεδο κατώτερο της ανώτερης διοίκησης ([258]). Οι εταιρικές έδρες της ASI και της AOE δεν διαθέτουν υπαλλήλους σε επίπεδο κατώτερο της ανώτερης διοίκησης.

([254]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 291.
([255]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 86 έως 89.
([256]) Βλέπε 2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (Έκθεση σχετικά με τον καταλογισμό κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις), η οποία εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις, 17 Ιουλίου 2008.
([257]) Βλέπε Attribution of Income to Permanent Establishments (Καταλογισμός εισοδημάτων στις μόνιμες εγκαταστάσεις), Issues in International Taxation No. 5, OECD, Paris, 1994· ανατύπωση στον Τόμο ΙΙ της άδετης έκδοσης του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ στη σελίδα R(13)-1, που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ της 26ης Νοεμβρίου 1993.
([258]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 90 και 91.

(324) Όσον αφορά τη δεύτερη ad hoc έκθεση ([259]) του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple], η οποία υποβλήθηκε από την Apple ως παράδειγμα εφαρμογής της εγκεκριμένης προσέγγισης του ΟΟΣΑ στην προκειμένη περίπτωση, τα δύο στάδια της συγκεκριμένης προσέγγισης όπως παρουσιάζονται από τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple] δεν αντιστοιχούν στα δύο στάδια της εγκεκριμένης προσέγγισης του ΟΟΣΑ όπως εξηγήθηκαν στις αιτιολογικές σκέψεις 86 έως 89. Ειδικότερα, η εν λόγω έκθεση, όπως και οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, δεν αμφισβητεί τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ της Apple στις εταιρικές έδρες της ASI και της AOE. Απεναντίας, το πρώτο στάδιο της εν λόγω προσέγγισης παρουσιάζεται από τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple] ως μια ανάλυση σε σχέση με ένα εύρος που αντιστοιχεί σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, και όχι με σκοπό τον επιμερισμό των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ των εταιρικών εδρών της ASI και της AOE και των αντίστοιχων ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους, όπως απαιτείται βάσει της εγκεκριμένης προσέγγισης του ΟΟΣΑ ([260]). Ανάλογη παρερμηνεία της εγκεκριμένης προσέγγισης του ΟΟΣΑ περιλαμβάνεται στην ad hoc έκθεση της PwC, η οποία παρουσιάζει το πρώτο στάδιο της προσέγγισης ως λειτουργική ανάλυση, αλλά δεν θεωρεί τον επιμερισμό των στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων ως συναφή ή απαιτούμενο σε αυτό το πρώτο στάδιο.

8.2.2.3. ***Επικουρικώς: Υποεκτίμηση των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE λόγω των ακατάλληλων μεθοδολογικών επιλογών στις οποίες βασίστηκαν οι μονομερείς μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις***

(325) Με την επιφύλαξη της ενότητας 8.2.2.2, η Επιτροπή θεωρεί, επικουρικώς, ότι ακόμη και αν η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ορθώς αποδέχθηκε την αβάσιμη παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας, κάτι το οποίο αμφισβητείται από την Επιτροπή, οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, οι οποίες βασίζονται στην εν λόγω παραδοχή, δεν οδηγούν παρ' όλα αυτά σε αποτέλεσμα το οποίο συνιστά αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι εν λόγω μέθοδοι υποεκτιμούν τα ετήσια φορολογητέα κέρδη της ASI και της AOE στην Ιρλανδία, αφού βασίζονται σε ακατάλληλες μεθοδολογικές επιλογές. Αυτές οι ακατάλληλες επιλογές έχουν ως αποτέλεσμα μείωση του φόρου εταιρειών που όφειλαν να καταβάλλουν οι εν λόγω εταιρείες στην Ιρλανδία σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες τα φορολογητέα κέρδη των οποίων αντικατοπτρίζουν τιμές που καθορίζονται σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού.

(326) Σκοπός της εκτίμησης που διενεργείται στις αιτιολογικές σκέψεις 327 έως 360 δεν είναι ο καθορισμός μιας αμοιβής με όρους πλήρους ανταγωνισμού για τις λειτουργίες που ασκούνται από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα. Με βάση το σκεπτικό που αναπτύσσεται στην ενότητα 8.2.2.2, η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων αποδέχθηκε ορθώς την αβάσιμη παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας, δηλαδή την παραδοχή στην οποία βασίζονται οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκα στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις. Σκοπός της εν λόγω εκτίμησης είναι περισσότερο να καταδείξει ότι, ακόμη και αν η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων είχε ορθώς αποδεχθεί την εν λόγω αβάσιμη παραδοχή, αρκετές από τις μεθοδολογικές επιλογές που βρίσκονται στη βάση των εν λόγω μεθόδων καταλήγουν εντούτοις σε ένα ύψος φορολογητέων κερδών για την ASI και την AOE στην Ιρλανδία το οποίο δεν συνιστά αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Με άλλα λόγια, με την έγκριση των εν λόγω μεθόδων, οι επίμαχες φορολογικές διατάξεις πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να θεωρηθεί και επικουρικώς ότι παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

(327) Πιο συγκεκριμένα, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι ακόλουθες μεθοδολογικές επιλογές, οι οποίες βρίσκονται στη βάση των μονομερών μεθόδων επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν συνιστούν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά: (i) η επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ως επίκεντρο των μονομερών μεθόδων επιμερισμού κερδών, (ii) η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών και (iii) τα επίπεδα των αποδόσεων που εγκρίθηκαν.

α) **Αδικαιολόγητη επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως επίκεντρου της μονομερούς μεθόδου επιμερισμού κερδών**

(328) Όταν χρησιμοποιούνται άμεσες μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως η μέθοδος CUP, για τον καθορισμό της τιμής μιας ενδοομιλικής συναλλαγής, το αποτέλεσμα αντικατοπτρίζει εξίσου αμφότερα τα μέρη της εν λόγω συναλλαγής.

([259]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 210.

([260]) Η έκθεση φαίνεται να περιέχει και άλλες ανακρίβειες: αναφέρει ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα δεν ασκεί δραστηριότητες μάρκετινγκ, το οποίο όμως φαίνεται να αμφισβητείται από την Ιρλανδία και την Apple.

Αντίθετα, όταν χρησιμοποιούνται μονομερείς έμμεσες μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως η TNMM, η ανάλυση ενδοομιλικής τιμολόγησης επικεντρώνεται μόνο στις δραστηριότητες που ασκούνται από το ένα μέρος της ελεγχόμενης συναλλαγής (η «υπό εξέταση εταιρεία») και στην αμοιβή για τις εν λόγω δραστηριότητες, και όχι σε χωριστές εύκολα προσδιορίσιμες συναλλαγές και τις τιμές τους. Κατά την εφαρμογή της TNMM, είναι συνεπώς αναγκαίο να επιλέγεται η υπό εξέταση εταιρεία για την οποία είναι δυνατή η συγκριτική ανάλυση του καθαρού περιθωρίου που κερδίζει το εν λόγω μέρος στην ελεγχόμενη συναλλαγή έναντι του καθαρού περιθωρίου που κερδίζουν συγκρίσιμες ανεξάρτητες εταιρείες σε μη ελεγχόμενες συναλλαγές ([261]). Για να διασφαλιστεί ότι η εκτίμηση της αμοιβής με όρους πλήρους ανταγωνισμού για την εν λόγω συναλλαγή είναι αξιόπιστη, είναι συνεπώς κρίσιμης σημασίας να γίνει με τον καλύτερο δυνατό τρόπο η επιλογή της υπό εξέταση εταιρείας.

(329) Στις μονομερείς μεθόδους επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, οι οποίες παρουσιάζουν ομοιότητες με την TNMM, λαμβάνονται υπόψη μόνον οι δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ([262]). Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δέχονται συνεπώς την επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως «υπό εξέταση εταιρείας». Κατά τον ίδιο τρόπο, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα προσδιορίζονται ως η υπό εξέταση εταιρεία στις ad hoc εκθέσεις τόσο της PwC όσο και του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple]. Η επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως της «υπό εξέταση εταιρείας» θεμελιώνεται στην αβάσιμη παραδοχή ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE ασκούν τη «λιγότερο σύνθετη λειτουργία» σε σύγκριση με τις αντίστοιχες εταιρικές έδρες, καθώς οι άδειες ΔΙ της Apple είχαν επιμεριστεί στις τελευταίες για φορολογικούς σκοπούς. Το γεγονός ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα επελέγησαν ως η υπό εξέταση εταιρεία υπονοεί επίσης ότι οι δραστηριότητες των εταιρικών εδρών θεωρούνται πιο σύνθετες.

(330) Κατά την εφαρμογή της TNMM, οι οντότητες που είναι, π.χ., εκτεθειμένες σε κινδύνους ή έχουν στην κυριότητά τους άυλα περιουσιακά στοιχεία επιλέγονται συχνά ως εκείνες με την πιο σύνθετη λειτουργία ([263]). Από αυτή την άποψη, είναι σημαντικό να διευκρινιστεί ότι το γεγονός και μόνο ότι μια οντότητα έχει στην κυριότητά της ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν συνεπάγεται, κατ' ανάγκη, ότι η εν λόγω οντότητα ασκεί σύνθετη λειτουργία. Συνεπώς, ακόμη και αν οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας, κάτι το οποίο αμφισβητείται από την Επιτροπή, η επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως της οντότητας με τη λιγότερο σύνθετη λειτουργία έπρεπε να βασιστεί σε σύγκριση των λειτουργιών που ασκούνται από τα εν λόγω υποκαταστήματα σε σύγκριση με τις αντίστοιχες εταιρικές έδρες τους και όχι απλώς σε αυτή την παραδοχή.

(331) Όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 281, οι δραστηριότητες των εταιρικών εδρών περιορίζονται στις συνεδριάσεις των διοικητικών συμβουλίων των δύο εταιρειών. Οι συνεδριάσεις των συμβουλίων των δύο εταιρειών καταγράφονται στα πρακτικά και, όπως αποδεικνύεται από τις συνόψεις των εν λόγω πρακτικών οι οποίες παρατίθενται στον Πίνακα 4 και στον Πίνακα 5 και στις περιγραφές που περιλαμβάνονται στις αιτιολογικές σκέψεις 127 και 129, τα εν λόγω πρακτικά δεν αποδεικνύουν ότι ασκούνται σύνθετες δραστηριότητες στο επίπεδο των εταιρικών εδρών της ASI και της AOE. Σύμφωνα με τα εν λόγω πρακτικά, οι συνεδριάσεις του συμβουλίου ασχολούνται κυρίως με αποφάσεις που άπτονται της οικονομικής διαχείρισης, όπως η είσπραξη ή η καταβολή μερισμάτων. Ειδικότερα, οι εταιρικές έδρες δεν φαίνεται να ασκούν, ούτε μοιάζουν ικανές να ασκήσουν, ενεργό και κρίσιμο ρόλο σε σχέση με την E & A ή τη διαχείριση της ΔΙ της Apple, όπως εξηγήθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 281 έως 293.

(332) Αντιθέτως, όπως εξηγήθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 296 έως 304, οι λειτουργίες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων όπως παρουσιάστηκαν στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων αποτελούσαν λειτουργίες για τις οποίες η χρήση των εν λόγω αδειών ήταν κρίσιμης σημασίας και υπήρχαν ενδείξεις ότι τα εν λόγω υποκαταστήματα ασκούσαν πράγματι λειτουργίες σχετικές με τη ΔΙ οι οποίες ήταν κρίσιμης σημασίας για την αναγνωρισιμότητα του εμπορικού σήματος και τη διάδοση του εμπορικού σήματος στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ.

(333) Δεδομένης της περιορισμένης ικανότητας των εταιρικών εδρών όσον αφορά τον έλεγχο κινδύνων σε σύγκριση με το πεδίο των δραστηριοτήτων των αντίστοιχων ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους, η επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως του υπό εξέταση, λιγότερο σύνθετου, μέρους της συναλλαγής καταλήγουν σε ένα ύψος φορολογητέων κερδών για την ASI και την AOE στην Ιρλανδία το οποίο δεν συνιστά αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση

([261]) Βλέπε, σε αυτό το πλαίσιο, το άρθρο 3.18 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010: «Η επιλογή της υπό εξέταση εταιρείας πρέπει να είναι συμβατή με τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Κατά γενικό κανόνα, η υπό εξέταση εταιρεία είναι εκείνη στην οποία μπορεί να εφαρμοστεί με τον πιο αξιόπιστο τρόπο μια μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης και για την οποία μπορούν να εξασφαλιστούν τα πιο αξιόπιστα συγκρίσιμα μεγέθη, δηλαδή, συνήθως, η εταιρεία με τη λιγότερο σύνθετη λειτουργική ανάλυση.»

([262]) Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι αυτό συνάγεται από την εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 όπου χρειάζεται να εξεταστούν μόνον οι δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα στα ιρλανδικά υποκαταστήματα.

([263]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 94.

την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Συνεπώς, η αποδοχή από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων μεθόδων επιμερισμού κερδών με βάση αυτή την επιλογή έχει ως αποτέλεσμα μείωση του φόρου εταιρειών που όφειλαν να καταβάλλουν ετησίως η ASI και η AOE στην Ιρλανδία σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες τα φορολογητέα κέρδη των οποίων αντικατοπτρίζουν τιμές που καθορίζονται σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού. Ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

β) **Εσφαλμένη επιλογή του δείκτη επιπέδου κερδών**

(334) Ακόμη και αν είχε ορθώς θεωρηθεί ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα ασκούσαν τη «λιγότερο σύνθετη λειτουργία» και ακόμη και αν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα είχαν ορθώς επιλεγεί ως η υπό εξέταση εταιρεία για τις μονομερείς μεθόδους επιμερισμού κέρδους που εγκρίθηκαν από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, κάτι το οποίο αμφισβητείται από την Επιτροπή, οι δείκτες επιπέδου κερδών που επιλέχθηκαν για τις εν λόγω μεθόδους δεν οδηγούν σε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(335) Ο δείκτης επιπέδου κερδών που επιλέχθηκε για την εφαρμογή μιας μονομερούς μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως η TNMM, υποτίθεται ότι αντικατοπτρίζει τις λειτουργίες που ασκεί η υπό εξέταση εταιρεία στην ελεγχόμενη συναλλαγή, η οποία σύμφωνα με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις είναι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα. Ο δείκτης επιπέδου κερδών που πρότεινε η Apple και ενέκρινε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στις φορολογικές αποφάσεις τόσο του 1991 όσο και του 2007 για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE για τις λειτουργίες που ασκούν, είναι οι λειτουργικές δαπάνες, που για την AOE έχουν συνδυαστεί με ένα ποσοστό του κύκλου εργασιών μετά την απόφαση του 2007. Επειδή τα δύο υποκαταστήματα ασκούν διαφορετικές λειτουργίες, η Επιτροπή θα αναλύσει τις λειτουργίες του κάθε υποκαταστήματος ξεχωριστά προκειμένου να διαπιστώσει κατά πόσο η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών ήταν η ενδεδειγμένη σε κάθε περίπτωση.

(336) Σύμφωνα με όσα περιέγραψε η Apple στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ασκούσε κυρίως δραστηριότητες προμήθειας, πωλήσεων και διανομής. Η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών συσχετίζεται γενικά με τους διανομείς χαμηλού κινδύνου ([264]). Ωστόσο, για τους λόγους που παρατίθενται στις αιτιολογικές σκέψεις 337, 338 και 339, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως διανομέας χαμηλού κινδύνου.

(337) Κατά πρώτον, η ASI αναλαμβάνει κινδύνους που σχετίζονται με τον κύκλο εργασιών, ο οποίος ανήλθε σε [67,5-68] δισεκατ. USD το 2014. Με δεδομένο ότι η εταιρική έδρα της ASI δεν έχει φυσική παρουσία ούτε διαθέτει υπαλλήλους και, ως εκ τούτου, δεν είναι σε θέση να αναλάβει κινδύνους που σχετίζονται με τα προϊόντα, συνάγεται ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είναι εκείνο που αναλαμβάνει τους εν λόγω κινδύνους. Η χρήση των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών δεν αντανακλά αυτόν τον κίνδυνο, καθώς οι λειτουργικές δαπάνες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI παρέμειναν σχετικά σταθερές καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων. Αντιθέτως, οι πωλήσεις της ASI σημείωσαν σημαντική αύξηση κατά την ίδια περίοδο. Αυτή η αποσύνδεση μεταξύ λειτουργικών δαπανών και πωλήσεων θέτει υπό αμφισβήτηση την καταλληλότητα των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών της ASI ([265]).

([264]) Η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] φαίνεται να θεωρεί ότι οι πωλήσεις δεν αποτελούν ενδεδειγμένο δείκτη επιπέδου κερδών για τις δραστηριότητες διανομής. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, οι πωλήσεις θα μπορούσαν να αποτελούν ενδεδειγμένη επιλογή στην προκειμένη περίπτωση μόνο για δραστηριότητες διανομής που θα περιορίζονταν στην εφοδιαστική, ενώ η ASI ασκεί σημαντικές λειτουργίες υποστήριξης πελατών και παρέχει εγγυήσεις για όλα τα πωλούμενα προϊόντα. Βλέπε Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes [Μέθοδοι συναλλακτικού κέρδους για την ενδοομιλική τιμολόγηση κερδών, Σχόλια σε μια σειρά σχεδίων υπομνημάτων επί διαφόρων θεμάτων], [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple], 30 Απριλίου 2008, όπου ο φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple αναφέρει: «ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] πιστεύει ότι υπάρχουν επιχειρήματα για τη χρήση δείκτη Berry σε ορισμένες περιπτώσεις σε ομίλους πλήρους καθετοποίησης στους οποίους η "πώληση" πραγματοποιείται κατά βάση σε περιφερειακό ή παγκόσμιο επίπεδο και η λειτουργία της εταιρείας πωλήσεων έχει σε μεγάλο βαθμό εφοδιαστικό χαρακτήρα.» Βλέπε επίσης Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes, [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple], 30 Απριλίου 2008, όπου ο φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple αναφέρει: «ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] επισημαίνει την άποψη της ομάδας εργασίας του [ΟΟΣΑ] ότι ο δείκτης Berry πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για την αμοιβή δραστηριοτήτων πωλήσεων· και ότι ένας δείκτης σχετιζόμενος με τις πωλήσεις είναι πιο ενδεδειγμένος με εξαίρεση την περίπτωση συγκρίσιμων καταστάσεων όπου ανεξάρτητα μέρη τα οποία λειτουργούν με όρους πλήρους ανταγωνισμού θα συμφωνούσαν κάτι διαφορετικό.» Ο όρος «ομάδα εργασίας του ΟΟΣΑ» χρησιμοποιείται για ομάδες εργασίας στους κόλπους του ΟΟΣΑ αποτελούμενες καταρχήν από εκπροσώπους των κρατών μελών και επιφορτισμένες με συγκεκριμένα θέματα όπως, π.χ., η ενδοομιλική τιμολόγηση.

([265]) Απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, αιτιολογική σκέψη 67: «Στην πραγματικότητα, […] τα έσοδα από πωλήσεις της ASI αυξήθηκαν κατά 415 % στη διάρκεια της τριετίας 2009-2012 ανερχόμενα σε 63,9 δισεκατ. USD. Για την ίδια περίοδο, οι λειτουργικές δαπάνες όπως αντικατοπτρίζονται στο φορολογητέο εισόδημα […] αυξήθηκαν κατά [15-20] %.».

(338) Δεύτερον, η ASI παρέχει τις εγγυήσεις για το σύνολο των προϊόντων που πωλούνται σε ολόκληρη την περιφέρεια EMAIA. Οι εγγυήσεις αυτές αποτελούσαν το σημαντικότερο στοιχείο παθητικού στη μεταβίβαση του ενεργητικού και του παθητικού από την ASI στην ADI σε σχέση με την εν λόγω περιφέρεια ([266]). Δεδομένου ότι η εταιρική έδρα της ASI δεν έχει φυσική παρουσία ούτε διαθέτει υπαλλήλους και, ως εκ τούτου, δεν είναι σε θέση να αναλάβει κινδύνους που σχετίζονται με τα προϊόντα, πρέπει να θεωρηθεί ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI αναλαμβάνει την εν λόγω υποχρέωση. Ωστόσο, η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών δεν αποτυπώνει αυτό το επίπεδο κινδύνου καθώς, όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 336, η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών συσχετίζεται γενικά με τους διανομείς χαμηλού κινδύνου ([267]).

(339) Τρίτον, η ASI στηρίζεται συστηματικά σε τρίτους υπεργολάβους ([268]) για τη διασφάλιση της λειτουργίας διανομής της. Πράγματι, ο κύκλος εργασιών της ASI προέρχεται σε μεγάλο ποσοστό από προϊόντα τα οποία δεν διακινούνται ποτέ σε φυσικό επίπεδο στην Ιρλανδία. Ο κίνδυνος που αντιστοιχεί στα προϊόντα που δεν διακινούνται στην Ιρλανδία θα αποτυπωνόταν καλύτερα στις συνολικές πωλήσεις και όχι στις λειτουργικές δαπάνες, επειδή, παρόλο που οι πληρωμές για τις υπηρεσίες εξωτερικής ανάθεσης μπορεί να αποτυπωνόταν στις λειτουργικές δαπάνες του υποκαταστήματος, το ποσό αυτό θα συμπεριλάμβανε αμοιβή του τρίτου μέρους για την παροχή των υπηρεσιών και δεν αντικατοπτρίζει το κόστος που προκύπτει από τη δραστηριότητα αυτή καθαυτή. Ωστόσο, ο διαθέσιμος βαθμός λεπτομέρειας των λειτουργικών δαπανών της ASI δεν επαρκεί για τον εντοπισμό των στοιχείων λειτουργικών δαπανών, όπως οι πληρωμές για υπηρεσίες εξωτερικής ανάθεσης και τα έξοδα προσωπικού ([269]).

(340) Για τους λόγους που εξηγούνται στις αιτιολογικές σκέψεις 337, 338 και 339, η επιλογή των λειτουργικών δαπανών, αντί των πωλήσεων, ως δείκτη επιπέδου κερδών δεν αποτυπώνει ορθώς τους κινδύνους που αναλαμβάνει και τις σημαντικές δραστηριότητες που ασκεί το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI. Οι ίδιοι λόγοι ισχύουν επίσης για τη χρήση του δείκτη Berry στις δύο ad hoc εκθέσεις που συντάχθηκαν από την PwC και τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple]. Ο δείκτης Berry χρησιμοποιείται επίσης ως οικονομικός αριθμοδείκτης για την εκτίμηση μιας αμοιβής σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για τους διανομείς περιορισμένου κινδύνου ([270]). Ο δείκτης Berry αντιπροσωπεύει μια απόδοση επί των λειτουργιών προστιθέμενης αξίας μιας εταιρείας και δέχεται ότι οι λειτουργίες αυτές αποτυπώνονται στις λειτουργικές δαπάνες της. Με δεδομένο ότι ο παρονομαστής που χρησιμοποιείται στον δείκτη Berry είναι οι λειτουργικές δαπάνες, η χρήση των λειτουργικών δαπανών στην εφαρμογή της μεθόδου TNMM και η χρήση του δείκτη Berry δεν είναι, πρακτικά, τίποτε περισσότερο από μια διαφορά σε επίπεδο παρουσίασης. Σε κάθε περίπτωση, οι κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ περιγράφουν περιπτώσεις στις οποίες ο δείκτης Berry μπορεί να είναι χρήσιμος, αλλά οι περιπτώσεις αυτές είναι διαφορετικές από τις συνθήκες στις οποίες λειτουργεί η ASI ([271]).

(341) Εν κατακλείδι, ούτε η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, ούτε η χρήση του δείκτη Berry στις ad hoc εκθέσεις, είναι ενδεδειγμένες για τον καθορισμό μιας αμοιβής με όρους πλήρους ανταγωνισμού για τις λειτουργίες που ασκούνται από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI. Η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών έχει ως αποτέλεσμα άτοπη μείωση των ετήσιων φορολογητέων κερδών της ASI στην Ιρλανδία, καθώς οι πωλήσεις είναι ένας ευρύτερος δείκτης επιπέδου κερδών από τις λειτουργικές δαπάνες και, στην περίπτωση της ASI, οι πωλήσεις σημείωσαν σημαντική αύξηση κατά το διάστημα ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, ενώ οι λειτουργικές δαπάνες της ASI παρέμειναν σχετικά σταθερές ([272]). Πιο συγκεκριμένα, έχει ως αποτέλεσμα μια πολύ χαμηλή και σταθερή φορολογητέα βάση για το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ([273]), η

([266]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 135.

([267]) Βλέπε, σε αυτό το πλαίσιο, την παράγραφο 2.87 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010, όπου αναφέρεται: «Ο παρονομαστής πρέπει να επικεντρώνεται στον σχετικό δείκτη(-ες) της αξίας των ασκούμενων λειτουργιών από την υπό εξέταση οντότητα στη διερευνώμενη συναλλαγή, λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους αναλαμβανόμενους κινδύνους.».

([268]) Βλέπε, π.χ., αιτιολογική σκέψη 55.

([269]) Βλέπε διάγραμμα 4.

([270]) Βλέπε, π.χ., τον πίνακα σχετικά με τη χρήση των δεικτών επιπέδου κερδών στο «Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook», Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Απόδοση ιδίων κεφαλαίων (ROA)	Τύπος: Κέρδος εκμετάλλευσης / Οργανικά στοιχεία ενεργητικού Χρησιμοποιείται συχνά για να ελέγχει: Κατασκευαστές
Λειτουργικό περιθώριο	Τύπος: Κέρδος εκμετάλλευσης / Καθαρές πωλήσεις Χρησιμοποιείται συχνά για να ελέγχει: Διανομείς
Δείκτης Berry	Τύπος: Ακαθάριστα κέρδη / Λειτουργικές δαπάνες Χρησιμοποιείται συχνά για να ελέγχει: Διανομείς χαμηλού κινδύνου
Καθαρό κόστος πλέον περιθωρίου	Τύπος: Κέρδος εκμετάλλευσης/Συνολικό κόστος Χρησιμοποιείται συχνά για να ελέγχει: Παροχείς υπηρεσιών και επί συμβάσει κατασκευαστές

([271]) Βλέπε παράγραφο 2.101 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010.

([272]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 337.

([273]) Η αρχή αυτή εξηγείται σε συσχετισμό με την επιχειρηματική αναδιάρθρωση στην παράγραφο 9.10 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010 όπου αναφέρεται: «Οι επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις οδηγούν πολλές φορές στη μετατροπή των τοπικών δραστηριοτήτων σε δραστηριότητες χαμηλού κινδύνου (όπως οι "διανομείς χαμηλού κινδύνου" ή οι "επί συμβάσει κατασκευαστές χαμηλού κινδύνου") και στον επιμερισμό σχετικά χαμηλών (αλλά γενικά σταθερών) αποδόσεων βάσει του σκεπτικού ότι οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι αναλαμβάνονται από άλλο μέρος στο οποίο επιμερίζεται το εναπομένον κέρδος.»

οποία δεν αντικατοπτρίζει ορθώς τους κινδύνους που αναλαμβάνει το υποκατάστημα, όπως περιγράφονται στις αιτιολογικές σκέψεις 337, 338 και 339. Η συγκεκριμένη επιλογή έχει συνεπώς ως αποτέλεσμα χαμηλότερη αμοιβή για το εν λόγω υποκατάστημα έναντι ανεξάρτητης εταιρείας της οποίας τα φορολογητέα κέρδη αντικατοπτρίζουν τις τιμές που διαμορφώνονται στην αγορά σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Τέτοιου είδους προβλήματα δεν προκύπτουν όταν χρησιμοποιούνται οι πωλήσεις ως δείκτης επιπέδου κερδών για τον καθορισμό της αμοιβής για τις λειτουργίες που ασκεί το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI.

(342) Το επιχείρημα ότι η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών για μια εταιρεία η οποία ασκεί δραστηριότητες προμήθειας, πωλήσεων και διανομής ενδέχεται να μην εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού τεκμηριώνεται περαιτέρω από τις κατευθύνσεις που παρέχονται στις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ. Οι εν λόγω Οδηγίες εισηγούνται υπολογισμό της αμοιβής με βάση τις πωλήσεις και όχι τις λειτουργικές δαπάνες για τις εταιρείες που ασκούν τις εν λόγω λειτουργίες ([274]). Ανάλογοι προβληματισμοί εξετάζονται επίσης στις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ σχετικά με τη χρήση του δείκτη Berry ([275]). Σε κάθε περίπτωση, το ενδεχόμενο να επιλεγεί το συνολικό κόστος ως δείκτης επιπέδου κερδών, το οποίο αποτελεί ευρύτερη βάση σε σχέση με τις λειτουργικές δαπάνες ([276]), δεν εξετάστηκε ποτέ για το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI και μια τέτοια επιλογή θα είχε επίσης ως αποτέλεσμα αύξηση των ετήσιων φορολογητέων κερδών της ASI στην Ιρλανδία.

(343) Όσον αφορά την ΑΟΕ, όπως περιέγραψε η Apple στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων το ιρλανδικό υποκατάστημά της ήταν υπεύθυνο για την κατασκευή και συναρμολόγηση μιας εξειδικευμένης σειράς προϊόντων ηλεκτρονικών υπολογιστών. Η ΑΟΕ έχει την κυριότητα των αποθεμάτων ([277]) και φαίνεται να έχει τον έλεγχο και να αναλαμβάνει τον κίνδυνο για μέρος τουλάχιστον του κόστους που συνδέεται με τα εν λόγω αποθέματα ([278]). Με δεδομένο ότι η εταιρική έδρα της δεν είναι σε θέση να αναλάβει πραγματικά τον κίνδυνο χωρίς φυσική παρουσία ή υπαλλήλους που θα μπορούσαν να διαχειριστούν αυτόν τον κίνδυνο, πρέπει να θεωρηθεί ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI αναλαμβάνει εξολοκλήρου τον κίνδυνο που σχετίζεται με τα αποθέματα. Υπ' αυτές τις συνθήκες, ένας δείκτης επιπέδου κερδών που περιλαμβάνει το συνολικό κόστος είναι πιο κατάλληλος από τις λειτουργικές δαπάνες για μια εταιρεία κατασκευής όπως η ΑΟΕ. Το συνολικό κόστος είναι μια ευρύτερη βάση από τις λειτουργικές δαπάνες, καθώς οι τελευταίες δεν περιλαμβάνουν το κόστος που σχετίζεται με τις πρώτες ύλες, ενώ το συνολικό κόστος περιλαμβάνει τη βασική μεταβλητή συνιστώσα του κόστους, που είναι κατά βάση το κόστος των πωλούμενων προϊόντων, για μια εταιρεία βιομηχανικής κατασκευής όπως η ΑΟΕ. Η Επιτροπή παρατηρεί, ως προς αυτό, ότι οι ad hoc εκθέσεις τόσο τις PwC όσο και του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] προτείνουν ένα περιθώριο επί του συνολικού κόστους ως δείκτη επιπέδου κερδών ([279]).

(344) Αποδεχόμενη μια μέθοδο επιμερισμού κερδών που λαμβάνει ως δείκτη επιπέδου κερδών τις λειτουργικές δαπάνες και όχι το συνολικό κόστος, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ΑΟΕ έναντι των μη καθετοποιημένων εταιρειών τα φορολογητέα κέρδη των οποίων αντικατοπτρίζουν τιμές που καθορίζονται σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού. Ο αποκλεισμός ορισμένων στοιχείων κόστους, όπως το κόστος των

([274]) Βλέπε, σε αυτό το πλαίσιο, το άρθρο 2.87 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010: «Συνήθως, και μετά από αξιολόγηση των γεγονότων και των συνθηκών της περίπτωσης, οι πωλήσεις ή οι λειτουργικές δαπάνες διανομής μπορεί να αποτελούν κατάλληλη βάση για τις δραστηριότητες διανομής, το συνολικό κόστος ή οι λειτουργικές δαπάνες μπορεί να αποτελούν κατάλληλη βάση για μια υπηρεσία ή κατασκευαστική δραστηριότητα, και τα οργανικά στοιχεία ενεργητικού μπορεί να αποτελούν κατάλληλη βάση για δραστηριότητες έντασης κεφαλαίου όπως ορισμένες κατασκευαστικές δραστηριότητες ή υπηρεσίες κοινής ωφέλειας.»

([275]) Βλέπε, σε αυτό το πλαίσιο, το άρθρο 2.101 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010: «τα ζητήματα […] που σχετίζονται με τα απαλλασσόμενα κόστη που επίσης προκύπτουν στην εφαρμογή δεικτών Berry. Για να θεωρείται ένας δείκτης Berry κατάλληλος για την εκτίμηση της αμοιβής μιας ελεγχόμενης συναλλαγής (η οποία, π.χ. συνίσταται στη διανομή προϊόντων), πρέπει να ισχύουν τα εξής:
— η αξία των ασκούμενων λειτουργιών στην ελεγχόμενη συναλλαγή (λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους αναλαμβανόμενους κινδύνους) είναι αναλογική προς τις λειτουργικές δαπάνες,
— η αξία των ασκούμενων λειτουργιών στην ελεγχόμενη συναλλαγή (λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους αναλαμβανόμενους κινδύνους) δεν επηρεάζεται ουσιαστικά από την αξία των διανεμόμενων προϊόντων, δηλαδή δεν είναι αναλογική προς τις πωλήσεις, και
— ο φορολογούμενος δεν ασκεί, στις ελεγχόμενες συναλλαγές, άλλη σημαντική λειτουργία (π.χ. κατασκευαστική λειτουργία) η οποία πρέπει να αμείβεται χρησιμοποιώντας άλλη μέθοδο ή οικονομικό δείκτη.»

([276]) Βλέπε παράγραφο 2.47 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010.

([277]) Σύμφωνα με τους οικονομικούς λογαριασμούς της ΑΟΕ, η ΑΟΕ έχει στην ιδιοκτησία της απόθεμα αφενός «πρώτων υλών» και αφετέρου «ημιτελών και τελικών προϊόντων».

([278]) Βλέπε, σε αυτό το πλαίσιο, το άρθρο 2.93 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010: «Κατά την εφαρμογή μιας μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής με βάση το κόστος χρησιμοποιείται συχνά το ολικό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα άμεσα και έμμεσα κόστη που καταλογίζονται στη δραστηριότητα ή στη συναλλαγή, μαζί με τον κατάλληλο επιμερισμό όσον αφορά τα γενικά έξοδα της επιχείρησης. Μπορεί να προκύψει το ερώτημα κατά πόσο και σε ποιο βαθμό είναι αποδεκτό βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού να αντιμετωπίζεται ένα σημαντικό τμήμα των δαπανών του φορολογούμενου ως απαλλασσόμενο κόστος στο οποίο δεν καταλογίζεται στοιχείο κέρδους (δηλαδή ως κόστος το οποίο μπορεί δυνητικά να αποκλειστεί από τον παρονομαστή του δείκτη καθαρού κέρδους). Αυτό εξαρτάται από τον βαθμό στον οποίο μια ανεξάρτητη εταιρεία σε παρεμφερείς συνθήκες θα συμφωνούσε να μην αποκομίζει κέρδος για μέρος των δαπανών στις οποίες υποβάλλεται.»

([279]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 167 και 214.

πωλούμενων προϊόντων, από τον δείκτη επιπέδου κερδών που εγκρίθηκε στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις για το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, έχει ως αποτέλεσμα άτοπη μείωση των ετήσιων φορολογητέων κερδών της εν λόγω εταιρείας στην Ιρλανδία, καθώς το συνολικό κόστος αποτελεί ευρύτερο δείκτη επιπέδου κερδών από τις λειτουργικές δαπάνες και, ως εκ τούτου, θα μπορούσε να μειώσει τον οφειλόμενο από το υποκατάστημα φόρο εταιρειών στην Ιρλανδία.

(345) Εν κατακλείδι, η αποδοχή από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών στις μεθόδους επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, αντί των πωλήσεων για το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI και του συνολικού κόστους για το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, έχει ως αποτέλεσμα άτοπη μείωση των ετήσιων φορολογητέων κερδών αμφότερων των εταιρειών στην Ιρλανδία σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες τα φορολογητέα κέρδη των οποίων αντικατοπτρίζουν τιμές που καθορίζονται σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού. Ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

γ) **Τα συμφωνηθέντα επίπεδα απόδοσης είναι υπερβολικά χαμηλά**

(346) Στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων έκανε δεκτά διαφορετικά επίπεδα απόδοσης για τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE. Όσον αφορά την ASI, η απόφαση του 1991 δέχεται περιθώριο 12,5 % επί των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος, ενώ η απόφαση του 2007 δέχεται περιθώριο [10-15] %. Όσον αφορά την AOE, η απόφαση του 1991 δέχεται περιθώριο 65 % επί των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος έως του ποσού των [60-70] εκατ. USD και περιθώριο 20 % πλέον του ποσού αυτού, ενώ η απόφαση του 2007 δέχεται περιθώριο [10-15] % επί των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος με απόδοση ΔΙ της τάξης του [1-5] % του κύκλου εργασιών του υποκαταστήματος η οποία προέρχεται από τη «συσσωρευθείσα τεχνολογία διεργασιών κατασκευής» ([280]) του ιρλανδικού υποκαταστήματος. Εφόσον η Apple δεν είχε συντάξει εκθέσεις επιμερισμού κερδών όταν υπέβαλε τα αιτήματα για τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, δεν υπάρχουν εξηγήσεις χρονολογούμενες από εκείνη την εποχή για την τεκμηρίωση της επιλογής των συγκεκριμένων επιπέδων απόδοσης το 1991 και το 2007.

(347) Όσον αφορά την απόφαση του 1991, το καθεστώς βάσει ορίου που συμφωνήθηκε για την AOE με ένα ποσοστό 65 % των λειτουργικών δαπανών, το οποίο μειώνεται σε 20 % πλέον του ποσού των [60-70] εκατ. USD, φαίνεται ότι προέκυψε μετά από διαπραγμάτευση και ότι βασίστηκε σε παράγοντες που άπτονται της απασχόλησης, όπως μαρτυρούν τα αποσπάσματα που αναπαράγονται στην ενότητα 2.2.3 και ιδίως η αναφορά στην ανάγκη «να μην καταστεί απαγορευτική η επέκταση των ιρλανδικών δραστηριοτήτων» στα εν λόγω αποσπάσματα ([281]). Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ως προς αυτό ότι, εάν μια φορολογική διοίκηση διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό των δικαιούχων ή των προϋποθέσεων βάσει των οποίων χορηγείται μια φορολογική ελάφρυνση δυνάμει κριτηρίων που δεν σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα, όπως οι παράμετροι της απασχόλησης, η άσκηση αυτής της διακριτικής ευχέρειας πρέπει να θεωρείται ότι παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα.

(348) Η Επιτροπή δεν συμφωνεί με την ερμηνεία του συγκεκριμένου εδαφίου από την Ιρλανδία ([282]), κατά την οποία δεν θα ήταν παράλογο για έναν επί συμβάσει κατασκευαστή να δεχθεί μειωμένο περιθώριο κέρδους επί των δαπανών του εφόσον έχει εισπράξει γενναιόδωρη αμοιβή. Στόχος ενός λογικού οικονομικού φορέα είναι η μεγιστοποίηση των κερδών με δεδομένο ένα επίπεδο κινδύνου και ο λογικός οικονομικός φορέας δεν θα δεχόταν μικρότερες αποδόσεις και δεν θα παραιτούνταν από κέρδη επειδή έλαβε επαρκείς κατά τα άλλα αποδόσεις. Η Επιτροπή δεν θεωρεί επίσης άξια λόγου την ερμηνεία του συγκεκριμένου εδαφίου από την Apple ([283]), η οποία θεωρεί ότι το εδάφιο θα έπρεπε να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του γεγονότος ότι η πρόσθετη πάγια επένδυση που είναι αναγκαία για την επέκταση θα ήταν απίθανο να είναι εξίσου μεγάλη με τις αρχικές πάγιες επενδύσεις ([284]). Συγκεκριμένα, το επιχείρημα της Apple, όπως παρουσιάζεται σε ad hoc μελέτη η οποία συντάχθηκε από τον [2ο σύμβουλο της Apple] ([285]), ότι τα κέρδη που προέρχονται από τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας πρέπει να φορολογούνται λιγότερο, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό. Σύμφωνα με την εν λόγω

([280]) Βλέπε το αίτημα χορήγησης φορολογικής απόφασης της 16ης Μαΐου 2007, που αποτέλεσε τη βάση της απόφασης του 2007, σ. 1.
([281]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 119. Βλέπε αιτιολογική σκέψη 65.
([282]) Υπόθεση C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, σκέψεις 25 έως 28 και νομολογία στην οποία παραπέμπει.
([283]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 65.
([284]) Βλέπε παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 112.
([285]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 170.

έκθεση, ένας μειωμένος συντελεστής φορολογίας των κερδών πάνω από ένα όριο αντικατοπτρίζει τις υποκείμενες οικονομίες κλίμακας. Ωστόσο, η Επιτροπή θεωρεί ότι δεν υπάρχει οικονομική λογική στην απόφαση μιας εταιρείας να δεχθεί μια εταιρεία χαμηλότερα κέρδη όταν επιβαρύνεται με μικρότερα κόστη. Κατά τον ίδιο τρόπο, μια μείωση της φορολογίας στην περίπτωση των μεγάλων εταιρειών οι οποίες επωφελούνται από οικονομίες κλίμακας είναι ξένη προς τη λογική του φορολογικού συστήματος. Πιο συγκεκριμένα, εάν τα κέρδη που παράγονται από τις οικονομίες κλίμακας φορολογούνταν λιγότερο από τα κέρδη των μικρών επιχειρήσεων, οι μεγάλες εταιρείες θα απολάμβαναν διπλό πλεονέκτημα: οι μεγάλες εταιρείες που είναι πιο αποδοτικές από τις αντίστοιχες μικρότερες θα ωφελούνταν επειδή θα παρήγαν υψηλότερα κέρδη και, εφόσον η φορολογία επιβάλλεται ως ποσοστό επί των κερδών, επειδή θα ήταν υποκείμενες σε χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή επί των εν λόγω κερδών. Ένα τέτοιο πρόσθετο πλεονέκτημα αντίκειται στη λογική του φορολογικού συστήματος, το οποίο επιδιώκει τη φορολογία των κερδών όλων των εταιρειών που είναι υπόχρεες φόρου στην Ιρλανδία, ανεξαρτήτως του μεγέθους και της θέσης τους στην αγορά. Τέλος, μπορεί να υπάρχει κάποια εμπορική λογική στην αποδοχή μικρότερου περιθωρίου κέρδους ανά μονάδα πωλούμενων προϊόντων όταν η ποσότητα που πωλείται σε έναν συγκεκριμένο πελάτη αυξάνεται. Αυτό, ωστόσο, δεν αντιστοιχεί αυτομάτως σε καταγραφή χαμηλότερων κερδών για λογαριασμό του εν λόγω πελάτη, καθώς τα μικρότερα περιθώρια κέρδους ανά μονάδα μπορεί καταρχήν να αντισταθμίζονται από τις μεγαλύτερες ποσότητες που διατίθενται στο πελάτη. Η Ιρλανδία δεν είχε ενδείξεις για κάποια υποκείμενη στρατηγική τιμολόγησης της Apple η οποία θα αντιστοιχούσε σε ένα τέτοιο σχέδιο αποδοτικότητας. Σε κάθε περίπτωση, κίνητρα που κινούνται σε μια κατεύθυνση μείωσης των πραγματικών φορολογικών συντελεστών με στόχο την προσέλκυση μεγαλύτερης δραστηριότητας και απασχόλησης αντίκεινται στη λογική του φορολογικού συστήματος.

(349) Αντιθέτως, η Επιτροπή δέχεται τις εξηγήσεις της Ιρλανδίας ([286]) και της Apple ([287]) σχετικά με την έκπτωση κεφαλαίου για αποσβέσεις που συμφωνήθηκε στην απόφαση του 1991 επί της οποίας η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας. Στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή έκρινε ότι η συναίνεση της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων στον περιορισμό του ύψους των εκπτώσεων κεφαλαίου για αποσβέσεις σε [1-10] εκατ. USD επιπλέον του ποσού που καταχωριζόταν για αποσβέσεις στους λογαριασμούς δεν θεμελιωνόταν βάσει καμίας μεθόδου ούτε αιτιολογούνταν βάσει πραγματικών εξόδων, αλλά φαινόταν μάλλον να είναι αποτέλεσμα διαπραγματεύσεων. Η Ιρλανδία και η Apple υποστήριξαν ότι, σε αυτό το σημείο, η απόφαση του 1991 θέτει όρια στο ύψος μιας έκπτωσης φόρου. Συγκεκριμένα, η Ιρλανδία εξήγησε ότι η ASI και η AOE πρότειναν ένα ετήσιο όριο στην ανάληψη εκπτώσεων κεφαλαίου για αποσβέσεις, παρόλο που η ASI και η AOE θα είχαν δικαίωμα να προβάλλουν υψηλότερες απαιτήσεις όσον αφορά τις εν λόγω εκπτώσεις για μικρότερο αριθμό ετών ([288]), ώστε να μην δίδεται η εντύπωση ότι το συγκεκριμένο στοιχείο της απόφασης ευνοούσε επιλεκτικά τις εν λόγω εταιρείες όταν αξιολογούνταν μεμονωμένα και ξεχωριστά από τα άλλα στοιχεία της απόφασης.

(350) Όσον αφορά την απόφαση του 2007, ένα εκ των υστέρων επιχείρημα αναπτύσσεται στις εκθέσεις που συντάχθηκαν από την PwC και τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple] για τα επίπεδα απόδοσης που είχαν συμφωνηθεί για τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE. Αμφότερες οι εκθέσεις βασίζονται σε μελέτη συγκρισιμότητας, αλλά ενώ η έκθεση της PwC παρουσιάζει όλες τις εταιρείες που ο φοροτεχνικός σύμβουλος θεώρησε συγκρίσιμες για την εκτίμηση μιας εικαζόμενης απόδοσης σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για τα δύο υποκαταστήματα, η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] δεν αποκαλύπτει τα συγκρίσιμα μεγέθη. Η ad hoc έκθεση του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] επισημαίνει προβλήματα συγκρισιμότητας, πιο συγκεκριμένα σημαντικές αποκλίσεις στην εν λόγω έκθεση ([289]), αλλά παρ' όλα αυτά προχωρά σε έρευνα μέσω βάσης συγκρίσιμων μεγεθών.

(351) Προκαταρκτικά, η Επιτροπή θεωρεί ότι η χρήση μελέτης συγκρισιμότητας, η οποία βασίζεται σε έρευνα μέσω βάσης συγκρίσιμων μεγεθών, δεν αποτελεί κατάλληλο μέσο για τον υπολογισμό ενός κέρδους σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE. Για να φτάσει μια τέτοια μελέτη σε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, τα προϊόντα που πωλούνται από τους τρίτους οι οποίοι περιλαμβάνονται στη μελέτη συγκρισιμότητας πρέπει να είναι συγκρίσιμα με τα προϊόντα που πωλεί η ASI και με τα προϊόντα που κατασκευάζονται από την AOE. Ωστόσο, τα κριτήρια αποκλεισμού που χρησιμοποίησαν οι PwC και ο [φοροτεχνικός σύμβουλος της Apple] για την επιλογή συγκρίσιμων μεγεθών δεν λαμβάνουν υπόψη το γεγονός ότι η Apple πωλεί επώνυμα προϊόντα υψηλής ποιότητας και προωθεί τα προϊόντα της στην αγορά ως τέτοια, ενώ οι επιλεγείσες εταιρείες μπορεί να τοποθετούνται στην αγορά με διαφορετικό τρόπο. Μια απόδοση με όρους πλήρους ανταγωνισμού για έναν διανομέα όπως η ASI δεν μπορεί να εκτιμηθεί χωρίς να λαμβάνεται υπόψη αυτή η παράμετρος, ιδίως από τη στιγμή που η ASI είναι υπεύθυνη για τις εγγυήσεις των πωλούμενων προϊόντων, όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 338, οι οποίες στην περίπτωση των επώνυμων προϊόντων ποιότητας

([286]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 121 και εξής.
([287]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 115 και εξής.
([288]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 127.
([289]) Βλέπε ad hoc έκθεση MT του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple], σ. 13: «οι καλυπτόμενες γεωγραφικές αγορές, οι συμβατικοί όροι, το φάσμα των προϊόντων και οι ποσότητες των προϊόντων σε σχέση με τους τρίτους διανομείς παρουσιάζουν σημαντικές αποκλίσεις συγκρινόμενες με τα αντίστοιχα στοιχεία που αφορούν τις δραστηριότητες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI».

ενέχουν σημαντικό κίνδυνο ([290]), και η ASI αναλαμβάνει σημαντικό κίνδυνο για προϊόντα πολυτελείας τα οποία δεν διακινεί το ιρλανδικό υποκατάστημα, όπως εξηγήθηκε στην αιτιολογική σκέψη 339, κάτι το οποίο δεν ισχύει κατά βάση στην περίπτωση των επιλεγέντων συγκρίσιμων μεγεθών. Επιπροσθέτως, μια μεγάλη διαφορά μεταξύ της έντασης μεταβλητού κόστους μπορεί να αποτελεί πρόβλημα για τη συγκρισιμότητα δεδομένου ότι οι λειτουργικές δαπάνες της ASI αντιπροσωπεύουν ένα πολύ περιορισμένο μέρος των πωλήσεων.

(352) Μαζί με τους γενικούς προβληματισμούς όσον αφορά τη χρήση μελέτης συγκρισιμότητας στην προκειμένη περίπτωση, η Επιτροπή εκφράζει συγκεκριμένα την ένστασή της για το γεγονός ότι τουλάχιστον τρεις από τις 52 εταιρείες που επιλέχθηκαν από την PwC ως συγκρίσιμα μεγέθη είναι υπό εκκαθάριση ([291]). Εταιρείες οι οποίες δεν διαθέτουν βιώσιμο επιχειρηματικό μοντέλο δεν μπορούν, καταρχήν, να συνιστούν αξιόπιστο μέτρο σύγκρισης για τον προσδιορισμό του κατάλληλου ύψους αμοιβής. Επειδή το καθεστώς εκκαθάρισης σημαντικού μέρους του δείγματος αποδεικνύει ότι η βιωσιμότητα του επιχειρηματικού μοντέλου ήταν ένας παράγοντας που δεν ελήφθη επαρκώς υπόψη κατά την επιλογή, δεν θεμελιώνεται η αντιπροσωπευτικότητα του συνόλου των συγκρίσιμων μεγεθών.

(353) Παρά τους ανωτέρω γενικούς και ειδικούς προβληματισμούς σχετικά με τις μελέτες συγκρισιμότητας που διενεργήθηκαν στις ad hoc εκθέσεις, η Επιτροπή εξέτασε, για λόγους πληρότητας, ποιο θα ήταν ένα ενδεδειγμένο επίπεδο απόδοσης χρησιμοποιώντας τις πωλήσεις για την ASI και το συνολικό κόστος, αντί των λειτουργικών δαπανών για την AOE, ως δείκτη επιπέδου κερδών. Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι η παρούσα ανάλυση δεν έχει ως στόχο να καθορίσει μια αμοιβή με όρους πλήρους ανταγωνισμού για τις λειτουργίες που ασκούνται από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα ([292]), αλλά μάλλον να αποδείξει ότι, ακόμη και αν η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ορθώς αποδέχθηκε την αβάσιμη παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας, κάτι το οποίο αμφισβητείται από την Επιτροπή, η εσφαλμένη επιλογή των λειτουργικών δαπανών και τα αδικαιολόγητα χαμηλά επίπεδα απόδοσης που έκανε δεκτά η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στην εφαρμογή των μονομερών μεθόδων επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα ένα ύψος ετήσιων φορολογητέων κερδών για την ASI και την AOE στην Ιρλανδία το οποίο, σε κάθε περίπτωση, δεν συνιστά αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά για τα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους.

(354) Όσον αφορά την ASI, στο Διάγραμμα 13 παρουσιάζεται ανάλυση μιας διάμεσης απόδοσης επί των πωλήσεων ([293]) για την ίδια περίοδο με εκείνη της ανάλυσης της PwC και χρησιμοποιώντας τα ίδια συγκρίσιμα μεγέθη.

Διάγραμμα 13

Περιθώριο κέρδους εκμετάλλευσης επί του κύκλου εργασιών των 52 εταιρειών που επέλεξε η PwC

	Μέσος όρος 2007-2011 (%)
Κατώτερο τεταρτημόριο (25ο εκατοστημόριο)	1,3
Διάμεση τιμή	3,0
Ανώτερο τεταρτημόριο (75ο εκατοστημόριο)	4,5

([290]) Ο κίνδυνος που συνδέεται με τις εγγυήσεις αυξάνεται ευθέως ανάλογα με την τιμή των υποκείμενων προϊόντων, πράγμα που σημαίνει ότι τα επώνυμα προϊόντα υψηλής ποιότητας ενέχουν κίνδυνο εγγύησης λόγω της σχετικά υψηλής τιμής τους, συμπεριλαμβανομένου του κόστους των εξαρτημάτων. Βλέπε σε αυτό το πλαίσιο την παράγραφο 3.37 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-1995 η οποία παραθέτει το εξής παράδειγμα: «Έστω, για παράδειγμα, ότι ο φορολογούμενος πωλεί υψηλής ποιότητας συσκευές εγγραφής βιντεοκασετών (VCR) σε συνδεδεμένη επιχείρηση, ενώ οι μόνες διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με τα κέρδη συγκρίσιμων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είναι για τις πωλήσεις συνηθισμένων VCR μεσαίας ποιότητας. Έστω ότι η αγορά VCR υψηλής ποιότητας είναι σε ανάπτυξη όσον αφορά τις πωλήσεις της, ότι έχει υψηλό φραγμό εισόδου, μικρό αριθμό ανταγωνιστών και μεγάλες δυνατότητες για διαφοροποίηση του προϊόντος. Όλες οι διαφορές είναι πιθανό να έχουν σημαντική επίπτωση στην αποδοτικότητα των εξεταζόμενων δραστηριοτήτων και των συγκρινόμενων δραστηριοτήτων, και σε μια τέτοια περίπτωση θα απαιτούνταν διόρθωση. Όπως και με άλλες μεθόδους, η αξιοπιστία των αναγκαίων διορθώσεων θα επηρεάσει την αξιοπιστία της ανάλυσης. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ακόμα και αν οι δυο επιχειρήσεις ανήκουν στον ίδιο ακριβώς κλάδο, η αποδοτικότητα μπορεί να διαφέρει ανάλογα με τα μερίδια αγοράς τους, τις ανταγωνιστικές θέσεις κ.λπ.». Το συγκεκριμένο παράδειγμα δεν συμπεριλήφθηκε στις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010.

([291]) Η βάση δεδομένων του Bureau Van Dijk που χρησιμοποιήθηκε από την PwC επισημαίνει όσον αφορά τις εταιρείες TECNOTEL ITALIA S.P.A. και MIELCO SpA ότι οι εν λόγω εταιρείες βρίσκονται υπό εκκαθάριση· επίσης, η εταιρεία MEMTEC IBERICA SL τελεί, σύμφωνα με δημόσιες πηγές, επίσης υπό εκκαθάριση.

([292]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 326.

([293]) Ο κύκλος εργασιών (ή έσοδα εκμετάλλευσης) παραμένει στην έρευνα μέσω της βάσης δεδομένων.

(%)

	ΚΠΦΤ/Κύκλος εργασιών	2011	2010	2009	2008	2007	Μέσος όρος
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

(%)

	ΚΠΦΤ/Κύκλος εργασιών	2011	2010	2009	2008	2007	Μέσος όρος
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	ΛΑΖΑΝΑΣ ΞΕΠΑΠΑΔΑΚΟΥ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ Α.Ε.Ε.	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

(%)

	ΚΠΦΤ/Κύκλος εργασιών	2011	2010	2009	2008	2007	Μέσος όρος
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) Χρησιμοποιώντας τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις που επέλεξε η PwC με το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ως υπό εξέταση οντότητα και τις πωλήσεις ως δείκτη επιπέδου κερδών, η ανάλυση στο Διάγραμμα 13 έχει ως αποτέλεσμα μέση απόδοση επί των πωλήσεων ίση με 3 % με διατεταρτημοριακό εύρος ([294]) από 1,3 % έως 4,5 %. Με βάση τα οικονομικά στοιχεία στον Πίνακα 1 της παρούσας απόφασης και τα στοιχεία που παρέχονται στην αιτιολογική σκέψη 105 βάσει των φορολογικών δηλώσεων, το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI φορολογούμενο με τον βασικό ιρλανδικό συντελεστή φόρου εταιρειών του 12,5 % ανήλθε σε περίπου [40-50] εκατ. USD το 2012, ποσό που αντιστοιχούσε σε περίπου [0,0-0,5] % του κύκλου εργασιών της ASI το 2012. Το ποσό αυτό είναι κατά σχεδόν 20 φορές μικρότερο από το ποσό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του κατώτερου τεταρτημορίου της ανάλυσης στο Διάγραμμα 13, με βάση τη διορθωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας της PwC.

(356) Εν κατακλείδι, ακόμη και αν η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων είχε ορθώς αποδεχθεί μια μονομερή μέθοδο επιμερισμού κερδών επιλέγοντας το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ως την υπό εξέταση εταιρεία, επιλογή η οποία αμφισβητείται από την Επιτροπή, τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν για την ASI στην Ιρλανδία από την εφαρμογή των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων δεν συνιστούν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Αυτή η παρέκκλιση έχει ως αποτέλεσμα σημαντική μείωση του οφειλόμενου φόρου εταιρειών της ASI στην Ιρλανδία έναντι των μη καθετοποιημένων εταιρειών τα φορολογητέα κέρδη των οποίων αντικατοπτρίζουν τιμές που καθορίζονται σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού. Ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω αποφάσεις παρέχουν στην ASI επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

(357) Όσον αφορά την ΑΟΕ, τα φορολογητέα κέρδη της εν λόγω εταιρείας για το 2012 αντιστοιχούν σε περίπου [1-5] % του συνολικού κόστους. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται εντός του διατεταρτημοριακού εύρους που παρουσιάζεται στις ad hoc εκθέσεις της PwC και του [φοροτεχνικού συμβούλου της Apple] και προσεγγίζει το 25ο εκατοστημόριο, το οποίο, κατά τον φοροτεχνικό σύμβουλο αποτελεί το κατώτερο όριο ενός εύρους που αντιστοιχεί σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Σύμφωνα με τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple], για την περίοδο 2009 έως 2011 ([295]), το περιθώριο επί του συνολικού κόστους στο κατώτερο τεταρτημόριο ανήλθε σε [4,5-5,0] % (με διάμεση τιμή [5-10] %) και, κατά την PwC, για την περίοδο 2007-2011 ([296]), ανήλθε σε [3,0-3,5] % (με διάμεση τιμή [5-10] %).

(358) Ωστόσο, η συγκρισιμότητα της κάθε εταιρείας με το ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ στην ad hoc έκθεση της PwC τεκμηριώνεται με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία από εμπορική βάση δεδομένων και μόνο και σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν εξηγείται για ποιο λόγο, απουσία λεπτομερούς ανάλυσης της συγκρισιμότητας των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της δομής κόστους της κάθε εταιρείας, έγινε δεκτό το 25ο εκατοστημόριο ως κατώτερο όριο του εύρους αντί να επιβληθεί ένα πιο στενό εύρος προκειμένου να αντιμετωπιστούν τα προβλήματα συγκρισιμότητας ([297]).

([294]) Το διατεταρτημοριακό εύρος χαρακτηρίζεται από την PwC και από τον [φοροτεχνικό σύμβουλο της Apple] ως το εύρος που αντιστοιχεί σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

([295]) Βλέπε διάγραμμα 10.

([296]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 217.

([297]) Η παράγραφος 3.57 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010 ορίζει σχετικά: «Ενδέχεται επίσης, ενώ έχει καταβληθεί κάθε δυνατή προσπάθεια να αποκλειστούν τα σημεία στα οποία παρατηρείται μικρότερος βαθμός συγκρισιμότητας, να προκύψει ένα εύρος τιμών για το οποίο θεωρείται, με δεδομένη τη διαδικασία που χρησιμοποιείται για την επιλογή των συγκρίσιμων μεγεθών και τους περιορισμούς στα διαθέσιμα στοιχεία σχετικά με τα συγκρίσιμα μεγέθη, ότι παραμένουν κάποια προβλήματα συγκρισιμότητας τα οποία δεν μπορούν να εντοπιστούν και/ή να ποσοτικοποιηθούν, και ως εκ τούτου δεν διορθώνονται. Σε αυτές τις περιπτώσεις, εάν το εύρος περιλαμβάνει σημαντικό αριθμό παρατηρήσεων, στατιστικά εργαλεία τα οποία λαμβάνουν υπόψη την κεντρική τάση περιορισμού του εύρους (π.χ. του διατεταρτημοριακού εύρους ή των άλλων εκατοστημορίων) είναι δυνατό να συμβάλουν στη βελτίωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης».

(359) Επιπροσθέτως, το αποτέλεσμα της ad hoc έκθεσης της PwC βασίζεται σε σύγκριση με εταιρείες βιομηχανικής κατασκευής και μόνο, ενώ η ίδια αυτή έκθεση αναφέρει ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE παρέχει επίσης κοινές υπηρεσίες σε άλλες εταιρείες του ομίλου Apple στην περιφέρεια EMAIA, π.χ. σε σχέση με τα οικονομικά (υπηρεσίες λογιστικής, μισθοδοσίας και πληρωτέων λογαριασμών), τα πληροφοριακά συστήματα και τεχνολογία και τους ανθρώπινους πόρους ([298]). Καμία από αυτές τις λειτουργίες δεν συνεκτιμάται στην ανάλυση της ad hoc έκθεσης της PwC, με αποτέλεσμα η εν λόγω έκθεση να μην μπορεί να χρησιμοποιηθεί προκειμένου να τεκμηριωθεί εκ των υστέρων ότι η αμοιβή αυτών των λειτουργιών είχε καθοριστεί με όρους πλήρους ανταγωνισμού.

δ) **Συμπέρασμα όσον αφορά την εσφαλμένη χρήση των μονομερών μεθόδων επιμερισμού κερδών στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις**

(360) Κατά συνέπεια, η Επιτροπή θεωρεί ότι ακόμη και αν η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων είχε ορθώς αποδεχθεί την αβάσιμη παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ της Apple που κατείχαν η ASI και η AOE έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας, κάτι το οποίο αμφισβητείται από την Επιτροπή ([299]), οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν εξασφαλίζουν ούτε σε αυτή την περίπτωση αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Οι εν λόγω αποφάσεις εγκρίνουν μια φορολογητέα αμοιβή την οποία τα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν θα είχαν αποδεχθεί, για λόγους δικής τους αποδοτικότητας, αν ήταν χωριστές και ανεξάρτητες εταιρείες με τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες. Εφόσον οι εν λόγω μέθοδοι επιμερισμού κερδών έχουν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογικής υποχρέωσης της ASI και της AOE βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες τα φορολογητέα κέρδη των οποίων στο πλαίσιο του συγκεκριμένου συστήματος αντικατοπτρίζουν τιμές που καθορίζονται σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, εγκρίνοντας τις εν λόγω μεθόδους, παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

8.2.2.4. ***Συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος λόγω παρέκκλισης από τους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία***

(361) Η Επιτροπή συνάγει, με βάση και τα δύο σκεπτικά, ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα μείωση του φόρου εταιρειών που όφειλαν να καταβάλλουν η ASI και η AOE βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες των οποίων τα φορολογητέα κέρδη αντικατοπτρίζουν τιμές που καθορίζονται σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού. Η Επιτροπή θεωρεί συνεπώς ότι οι εν λόγω αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

(362) Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται επίσης από δύο ακόμη παράγοντες, οι οποίοι υποδεικνύουν ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν εξασφαλίζουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(363) Κατά πρώτον, όπως επισημάνθηκε στην αιτιολογική σκέψη 262, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εκδόθηκαν χωρίς να έχει προηγηθεί έκθεση επιμερισμού κερδών. Όπως εξηγήθηκε στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, το γεγονός ότι την εποχή που εκδόθηκαν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις η Apple δεν υπέβαλε έκθεση επιμερισμού κερδών για την υποστήριξη των μεθόδων επιμερισμού κερδών τις οποίες πρότεινε στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων σημαίνει ενδεχομένως ότι οι μέθοδοι που εγκρίθηκαν από τις εν λόγω αποφάσεις δεν εξασφαλίζουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(364) Δεύτερον, η απόφαση του 1991 δεν είχε ημερομηνία λήξης ούτε περιείχε ρήτρα αναθεώρησης και εφαρμόστηκε ουσιαστικά για 15 χρόνια, έως την έκδοση της απόφασης του 2007. Η απόφαση του 2007, η οποία περιλάμβανε ρήτρα αναθεώρησης, ήταν επίσης αόριστης διάρκειας και εφαρμόστηκε, κατά την Apple, για 8 χρόνια, έως την εγκαθίδρυση

([298]) Ad hoc έκθεση της PwC, σ. 12.
([299]) Ενότητα 8.2.2.2.

της νέας εταιρικής δομής της Apple στην Ιρλανδία. Μια συμφωνία μεταξύ φορολογικής διοίκησης και φορολογούμενου η οποία δεν έχει καταληκτική ημερομηνία καθιστά τις προβλέψεις σε σχέση με τους μελλοντικούς όρους στους οποίους θα βασίζεται η εν λόγω συμφωνία λιγότερο ακριβείς, θέτοντας έτσι υπό αμφισβήτηση την αξιοπιστία της μεθόδου που εγκρίνει η συμφωνία ([300]). Αυτό ισχύει εξ ορισμού για τις αποφάσεις αόριστης διάρκειας.

(365) Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι, παρά τη διάρκεια της απόφασης του 1991, η δήλωση του κάθε έτους ήταν μια «νέα διαδικασία» και ότι δεν θα ήταν δυνατό να χρησιμοποιείται η βάση καταλογισμού κερδών στο υποκατάστημα όπως οριζόταν στην απόφαση «στην περίπτωση που αλλαγές στα γεγονότα και στις συνθήκες θα είχαν καταστήσει αυτή τη βάση μη αξιόπιστη» ([301]). Ωστόσο, δεν είναι σαφές με ποιο τρόπο η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων θα μπορούσε να ενημερώνεται για τα γεγονότα και τις συνθήκες. Η Apple μπορούσε απλώς να υποβάλει την ετήσια φορολογική δήλωσή της με βάση την απόφαση του 1991, χωρίς καμία υποχρέωση να ενημερώσει την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων για ενδεχόμενες σημαντικές αλλαγές ([302]). Πράγματι, σε αντίθεση με την απόφαση του 2007, η απόφαση του 1991 δεν περιείχε ρήτρα αναθεώρησης η οποία ορίζει ότι η απόφαση παύει να ισχύει αν επέλθει σημαντική αλλαγή στις ασκούμενες δραστηριότητες.

(366) Επιπροσθέτως, δεν είναι σαφές ποιες ήταν οι αλλαγές που αιτιολογούσαν την αντικατάσταση της απόφασης του 1991 με την απόφαση του 2007. Κατ' αρχήν μια συμφωνία προκαθορισμένων τιμών παραμένει έγκυρη όσο εξακολουθούν να ισχύουν οι κρίσιμες παραδοχές που γίνονται δεκτές στην απόφαση ([303]). Οι επίμαχες αποφάσεις δεν προσδιορίζουν τις κρίσιμες παραδοχές. Επίσης, το 2007, δεν είναι σαφές ποια αλλαγή στις κρίσιμες παραδοχές, αν υπήρξε, υπαγόρευσε το αίτημα για αλλαγές στη συμφωνία του 1991.

(367) Στην απόφαση του 2007 συμφωνήθηκε μάλιστα ότι αν η Apple αποφάσιζε να αναδιαρθρώσει τις δραστηριότητες των θυγατρικών της στην Ιρλανδία, εντάσσοντας νέες ιρλανδικές εταιρείες στη δομή ή συγχωνεύοντας υφιστάμενες εταιρείες, οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με την απόφαση του 2007 θα συνέχιζαν να εφαρμόζονται στην όποια νέα ή συγχωνευθείσα οντότητα στο μέτρο που οι εν λόγω εταιρείες «ασκούν σε γενικές γραμμές τον ίδιο τύπο δραστηριοτήτων» με την ASI και την AOE. Ενώ είναι αλήθεια ότι η απόφαση του 2007 περιέχει ρήτρα αναθεώρησης η οποία καθορίζει ότι η απόφαση παύει να ισχύει εάν επέλθει σημαντική μεταβολή στη φύση των ασκούμενων δραστηριοτήτων, δεν είναι σαφές σε τι συνίσταται η σημαντική μεταβολή και αυτό δεν εξηγήθηκε από την Ιρλανδία, ούτε διευκρινίζεται περισσότερο στην απόφαση. Με βάση την πολύ περιορισμένη περιγραφή των δραστηριοτήτων των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE στις αποφάσεις, είναι δύσκολο να καθοριστεί εάν μια μεταβολή στις λειτουργίες που ασκούν ή στους κινδύνους που διαχειρίζονται τα ιρλανδικά υποκαταστήματα θα χαρακτηριζόταν ως σημαντική μεταβολή. Επειδή προφανώς ακόμη και μια επιχειρηματική αναδιάρθρωση δεν θεωρείται «σημαντική μεταβολή στη φύση των δραστηριοτήτων», φαίνεται ότι η Apple μπορούσε να συνεχίσει να επωφελείται από την ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση που παρείχαν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις με πολύ λίγους περιορισμούς βάσει της απόφασης του 2007.

(368) Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις αντιστοιχούσαν σε μεθόδους που εξασφάλιζαν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όταν εκδόθηκαν οι εν λόγω αποφάσεις, κάτι το οποίο δεν ισχύει, η αόριστη διάρκεια των εν λόγω αποφάσεων θέτει εν αμφιβόλω την καταλληλότητα του επιμερισμού κερδών, με δεδομένες τις πιθανές μεταβολές στο οικονομικό και κανονιστικό περιβάλλον στη διάρκεια των ετών που καλύπτονται από τις αποφάσεις ([304]).

([300]) Βλέπε σημείο 51 του παραρτήματος στο κεφάλαιο IV των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010 και του παραρτήματος για τη σύναψη συμφωνιών προκαθορισμένων τιμών στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίων συμφωνιών («ΣΠΤ στο πλαίσιο της ΔΑΣ») των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-1995.

([301]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 130.

([302]) Στην παράγραφο 72 των παρατηρήσεων επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, η Apple δηλώνει ότι μεταξύ του 1991 και του 2006 βρισκόταν σε διαρκή επαφή με την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων σχετικά με την οργανωσιακή δομή και τις κύριες δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων στο πλαίσιο της γενικής εξουσίας της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων να παρακολουθεί τη συμμόρφωση με τους ιρλανδικούς φορολογικούς κανόνες. Ωστόσο, αυτό δεν αντισταθμίζει το γεγονός ότι η φορολογική αρχή πρέπει να επανεκτιμά μετά από έναν ορισμένο αριθμό ετών εάν η συμφωνία είναι ακόμη έγκυρη ή αν χρειάζεται αναθεώρηση, ιδίως υπό το φως του γεγονότος ότι οι εμπορικές δραστηριότητες της Apple αναπτύχθηκαν σημαντικά στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Επιπροσθέτως, δεν φαίνεται να υπάρχουν καταγεγραμμένα στοιχεία για αυτές τις εικαζόμενες διαρκείς επαφές, δεδομένου ότι η Επιτροπή είχε ζητήσει από την Ιρλανδία, στην επιστολή της 8ης Οκτωβρίου 2013, να καταθέσει, μαζί με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις, όλα τα στοιχεία που ήταν κρίσιμης σημασίας για την αιτιολόγηση αυτών των φορολογικών αποφάσεων.

([303]) Βλέπε παράγραφο 4.142 των κατευθυντήριων γραμμών ΕΤ του ΟΟΣΑ-2010: «Υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι κρίσιμες παραδοχές, μια ΣΠΤ μπορεί να προσφέρει στους εμπλεκόμενους φορολογουμένους ασφάλεια όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των ζητημάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης που καλύπτονται από τη ΣΠΤ για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.».

([304]) Απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, αιτιολογική σκέψη 65.

8.2.3. ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΑ: ΕΠΙΛΕΚΤΙΚΟ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25 ΤΟΥ ΕΝΦ 97 ΚΑΙ ΜΟΝΟΝ

8.2.3.1. ***Επιλεκτικό πλεονέκτημα λόγω παρέκκλισης από το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 με αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογητέας βάσης***

(369) Η Ιρλανδία και η Apple υποστηρίζουν ότι το ενδεδειγμένο σύστημα αναφοράς πρέπει να είναι μόνον το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 και ότι ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE ήταν απολύτως συνεπής με τη συνήθη διοικητική πρακτική βάσει της συγκεκριμένης διάταξης ([305]). Όπως εξηγήθηκε στην ενότητα 8.2.1.2 της παρούσας απόφασης, η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι το σύστημα αναφοράς στην προκειμένη περίπτωση πρέπει να περιορίζεται μόνο στο άρθρο 25 του ΕΝΦ 97, αλλά ότι η εν λόγω διάταξη αποτελεί αναπόσπαστο και αναγκαίο μέρος του συστήματος αναφοράς που ορίζεται στην ενότητα 8.2.1.1 — δηλαδή των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία — εγγενής σκοπός του οποίου είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιρειών που είναι υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία.

(370) Με την επιφύλαξη αυτής της διαπίστωσης, η Επιτροπή θεωρεί, με βάση ένα εναλλακτικό σκεπτικό, ότι ακόμη και αν το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 αποτελούσε μόνη αυτή το κατάλληλο σύστημα αναφοράς στην προκειμένη περίπτωση, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις θα παρείχαν και πάλι επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE με τη μορφή μείωσης των φορολογητέων κερδών επί των οποίων υπολογίζεται ο φόρος εταιρειών βάσει την εν λόγω διάταξης.

(371) Η Ιρλανδία αναγνωρίζει ότι το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 δεν δίνει κατευθύνσεις σχετικά με τον τρόπο καθορισμού των φορολογούμενων κερδών ενός υποκαταστήματος, και η Apple έχει την ίδια άποψη ([306]). Ωστόσο, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 δεν διέπεται από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, αλλά μάλλον ζητεί από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων να αποφασίζει κατά την κρίση της λαμβάνοντας υπόψη τα συγκεκριμένα γεγονότα και συνθήκες της κάθε περίπτωσης στις οποίες μπορεί να περιλαμβάνονται «οι λειτουργίες που ασκούνται από ένα υποκατάστημα, τυχόν δικαίωμά του (αν υπάρχει) επί των στοιχείων ενεργητικού της εταιρείας, η φύση και το επίπεδο τυχόν κινδύνων που αναλαμβάνει το υποκατάστημα, και η συνολική συμβολή του υποκαταστήματος στα κέρδη της εταιρείας» ([307]). Η Επιτροπή παρατηρεί ότι τα κριτήρια που παραθέτει η Ιρλανδία για τα φορολογούμενα κέρδη ενός υποκαταστήματος — οι λειτουργίες που ασκεί, τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιεί και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει το υποκατάστημα — είναι κατά βάση τα ίδια κριτήρια που ορίζονται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ για τον επιμερισμό κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών καθετοποιημένων εταιρειών ([308]). Με άλλα λόγια, η Ιρλανδία δεν παρουσίασε, και η Επιτροπή δεν μπόρεσε να προσδιορίσει, άλλο αντικειμενικό κριτήριο πέραν της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού το οποίο να εξασφαλίζει ότι το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 εφαρμόζεται με συνέπεια διασφαλίζοντας ότι όλες οι καθετοποιημένες αλλοδαπές εταιρείες απολαμβάνουν ισότιμη μεταχείριση βάσει της συγκεκριμένης διάταξης.

(372) Επιπλέον, παρόλο που η Ιρλανδία ενέταξε επισήμως την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο εθνικό νομικό σύστημά της με τον Νόμο περί του Προϋπολογισμού του 2010, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2011, και παρόλο που η συγκεκριμένη νομοθεσία εξαιρεί τις συμφωνίες που συνάπτονται μεταξύ ενός υποκαταστήματος και της αλλοδαπής εταιρικής έδρας του ([309]), μια ανάλυση της πρακτικής της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων σχετικά με το επιμερισμό κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, για την επακόλουθη εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 αποδεικνύει ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού βρίσκεται στη βάση των μεθόδων επιμερισμού κερδών που ενέκρινε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων σε μια σειρά τέτοιων αποφάσεων ([310]).

(373) Π.χ., στην υπόθεση της Εταιρείας [Β] ([311]), υπάρχει εκτενής αναφορά στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στην επιστολή που απηύθυνε ο φοροτεχνικός σύμβουλός της στην Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων. Η Εταιρεία [Β] έχει

([305]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 159, 160 και 171. Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 27. Ωστόσο, ούτε η Ιρλανδία ούτε η Apple παρέθεσαν παραδείγματα της «συνήθους διοικητικής πρακτικής» προκειμένου να αποδείξουν την υποτιθέμενη συνέπεια της πρακτικής της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων όσον αφορά τις φορολογικές αποφάσεις.

([306]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 248.

([307]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 21. Βλέπε επίσης παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 154 και 155. Αμφότερες οι παρατηρήσεις παρατίθενται στις υποσημειώσεις 187 και 188, αντίστοιχα.

([308]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 84.

([309]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 78.

([310]) Η Ιρλανδία κατέθεσε επτά αποφάσεις που αφορούσαν τον επιμερισμό κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα εννέα αλλοδαπών εταιρειών ανταποκρινόμενη στο αίτημα έκδοσης αποφάσεων σχετικά με δραστηριότητες στην Ιρλανδία οι οποίες αντιμετωπίζουν φορολογικά ζητήματα της ίδιας κατηγορίας με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις. Απαντώντας σε περαιτέρω αίτημα της Επιτροπής για υποβολή όλων των αποφάσεων σχετικά με επιμερισμό κερδών οι οποίες εκδόθηκαν μετά το 2004 και, επιπροσθέτως, όλων των αποφάσεων που είχαν εκδοθεί πριν από αυτή την ημερομηνία και εξακολουθούσαν να είναι σε ισχύ, η Ιρλανδία κατέθεσε άλλες δέκα αποφάσεις, συμπεριλαμβανομένων τεσσάρων αποφάσεων οι οποίες φαινόταν να αφορούν επιμερισμό κερδών σε υποκατάστημα (βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 3 και 6. Με την υποβολή των ανωτέρω εγγράφων θεωρείται, συνεπώς, ότι καλύφθηκε το σύνολο της πρακτικής της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων στον τομέα των αποφάσεων σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών σε υποκαταστήματα καθετοποιημένων αλλοδαπών εταιρειών.

([311]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 385.

φορολογική κατοικία στην […], διαθέτει υποκατάστημα στην Ιρλανδία και ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο επιχειρήσεων [η πλειοψηφία των εταιρειών που αναφέρονται στις αιτιολογικές σκέψεις 2 και 6 ανήκουν σε αμερικανικούς πολυεθνικούς ομίλους επιχειρήσεων]. Για τους σκοπούς του επιμερισμού κερδών στο υποκατάστημα, ο φοροτεχνικός σύμβουλος της εταιρείας προτείνει να θεωρηθεί η εταιρική έδρα της Εταιρείας [Β] και το ιρλανδικό υποκατάστημά της ως δύο ξεχωριστές νομικές οντότητες οι οποίες συναλλάσσονται με όρους πλήρους ανταγωνισμού, παραπέμποντας στο Υπόδειγμα Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ. Όσον αφορά την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η επιστολή αναφέρει ότι «[π]αρόλο που η Ιρλανδία δεν έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας με […], το Υπόδειγμα του ΟΟΣΑ παρέχει κατευθύνσεις για τον υπολογισμό των κερδών του υποκαταστήματος οι οποίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως κατάλληλο κριτήριο αναφοράς». Σε απόφαση του 1998, η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων έκρινε την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ως αποδεκτό κριτήριο για τον επιμερισμό κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα.

(374) Σε φορολογική απόφαση του 2003 σχετικά με την Εταιρεία [Α] ([312]), η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων συμφώνησε σε επιμερισμό των κερδών ανάμεσα στην εν λόγω αλλοδαπή εταιρεία και το ιρλανδικό υποκατάστημά της με βάση την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Η Εταιρεία [Α] συστάθηκε στ.. […], διαθέτει υποκαταστήματα σε […] περιοχές δικαιοδοσίας, συμπεριλαμβανομένης της Ιρλανδίας, και ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο επιχειρήσεων. Στο αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης όπου εξηγείται η κατάσταση της συγκεκριμένης εταιρείας, ο φοροτεχνικός σύμβουλος παραπέμπει στο άρθρο 25 του ΕΝΦ 97, επισημαίνοντας, πρώτον, ότι η εν λόγω διάταξη δεν παρέχει περαιτέρω κατευθύνσεις σχετικά με τον τρόπο καθορισμού του αποτελέσματος εκμετάλλευσης και, δεύτερον, ότι θα ήταν χρήσιμο να ληφθούν υπόψη η προσέγγιση του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Σύμφωνα με τον φοροτεχνικό σύμβουλο, «η προσέγγιση που υιοθετείται στο Υπόδειγμα του ΟΟΣΑ είναι συμβατή με την ιρλανδική εσωτερική νομοθεσία και, στην πραγματικότητα, δεν αποτελεί παρά αναδιατύπωση της θέσης στο πλαίσιο της εσωτερικής νομοθεσίας.» Το αίτημα χορήγησης της απόφασης προτείνει τη μέθοδο PSM, βάσει της οποίας 12,5 % των συνολικών κερδών της Εταιρείας [Α] επιμερίζονται στο ιρλανδικό υποκατάστημα. Η εν λόγω προσέγγιση έγινε δεκτή από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τον επιμερισμό κερδών στην περίπτωση του ιρλανδικού υποκαταστήματος της Εταιρείας [Α].

(375) Σε φορολογική απόφαση του 2006 σχετικά με την Εταιρεία [ΣΤ] ([313]), η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων συμφώνησε με τη μέθοδο που προτάθηκε από την εν λόγω εταιρεία για τον επιμερισμό των κερδών στο μελλοντικό ιρλανδικό υποκατάστημά της. Η Εταιρεία [ΣΤ] έχει φορολογική κατοικία στην […], διαθέτει υποκατάστημα στην Ιρλανδία και ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο επιχειρήσεων. Ως βάση για τη μέθοδο επιμερισμού κερδών που πρότεινε η εταιρεία [ΣΤ], ο σύμβουλός της χρησιμοποίησε την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού η οποία «ορίζει ότι τα κέρδη του υποκαταστήματος πρέπει να καθορίζονται θεωρώντας κατά βάση το υποκατάστημα ως χωριστή οντότητα κατά το δυνατόν ανεξάρτητη από την εταιρική έδρα του και ότι οποιαδήποτε συζήτηση ή διαπραγμάτευση με την εταιρική έδρα του πρέπει να θεωρείται ότι τελείται με όρους πλήρους ανταγωνισμού όσον αφορά τον καθορισμό της αποδοτικότητας του υποκαταστήματος.»

(376) Τέλος, σε φορολογική απόφαση σχετικά με την Εταιρεία [ΙΓ] ([314]), ο φοροτεχνικός σύμβουλος ζητεί τη συναίνεση των ιρλανδικών αρχών σε έναν «επιμερισμό κερδών μεταξύ της ΕΕ [εταιρικής έδρας] της [Εταιρεία ΙΓ] και του ιρλανδικού υποκαταστήματος [ο οποίος] θα αντικατοπτρίζει το γεγονός ότι οι κίνδυνοι του ιρλανδικού υποκαταστήματος θα είναι περιορισμένοι[…]». Το αίτημα διευκρινίζει επίσης ότι «το ιρλανδικό υποκατάστημα θα λειτουργεί ως κατ' ανάθεση κατασκευαστής για την ΕτΕδ [εταιρική έδρα] της [Εταιρεία [ΙΓ] […], εισπράττοντας αμοιβή με όρους πλήρους ανταγωνισμού».

(377) Κατά συνέπεια, παρόλο που η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δεν περιλαμβανόταν ρητώς στην ιρλανδική νομοθεσία έως το 2011 ([315]), δεδομένου ότι η Ιρλανδία δεν υπέβαλε άλλο αντικειμενικό κριτήριο και υπό το φως του γεγονότος ότι η εν λόγω αρχή εμφανίζεται στην πρακτική της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων σε σχέση με τις φορολογικές αποφάσεις ήδη από τη δεκαετία του 1990 ως η βάση για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μια αλλοδαπής καθετοποιημένης εταιρείας βάσει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είναι σύμφυτη με την εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97.

(378) Η Επιτροπή έχει ήδη αποδείξει, στην ενότητα 8.2.2.2 και στην ενότητα 8.2.2.3, ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εγκρίνουν μεθόδους επιμερισμού κερδών οι οποίες δεν εξασφαλίζουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, με αποτέλεσμα μείωση των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE ενόψει της επιβολής φόρου εταιρειών στην Ιρλανδία και παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Με βάση το σκεπτικό που παρατίθεται στις εν λόγω ενότητες, η Επιτροπή θεωρεί επίσης ότι οι εν λόγω φορολογικές αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE στο πλαίσιο του πιο περιορισμένου συστήματος αναφοράς του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97, καθώς έχουν ως

([312]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 387.
([313]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 392.
([314]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 391.
([315]) Δεν αναφέρεται στο άρθρο 25 του ΕΝΦ 97.

αποτέλεσμα μείωση των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE δυνάμει αυτής της διάταξης και, συνεπώς, του φόρου εταιρειών που οφείλουν οι δύο εταιρείες στην Ιρλανδία σε σύγκριση με άλλες αλλοδαπές εταιρείες που επίσης φορολογούνται βάσει αυτής της διάταξης.

8.2.3.2. ***Επιλεκτικό πλεονέκτημα λόγω της άσκησης διακριτικής ευχέρειας από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων απουσία αντικειμενικών κριτηρίων σε σχέση με το φορολογικό σύστημα***

(379) Ακόμη και αν υποτεθεί ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 δεν διέπεται από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, κάτι το οποίο αμφισβητείται από την Επιτροπή, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις πρέπει και πάλι να θεωρηθεί ότι παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, καθώς στην περίπτωση αυτή θα ήταν αποτέλεσμα διακριτικής ευχέρειας η οποία ασκήθηκε από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων απουσία αντικειμενικών κριτηρίων που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα.

(380) Παρόλο που οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να έχουν ένα περιθώριο διακριτικής ευχέρειας ώστε να λαμβάνουν υπόψη τις διαφορές μεταξύ των φορολογουμένων κατά την εφαρμογή των εθνικών φορολογικών διατάξεων, όταν μια φορολογική διοίκηση διαθέτει υπερβολικά ευρεία διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό των δικαιούχων ή των προϋποθέσεων βάσει των οποίων εφαρμόζεται η νομοθεσία δυνάμει κριτηρίων που δεν σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα, η άσκηση αυτής της διακριτικής ευχέρειας πρέπει να θεωρείται ότι ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής σε σχέση με άλλους, οι οποίοι τελούν, όσον αφορά τον επιδιωκόμενο σκοπό, σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση ([316]). Με άλλα λόγια, οι αποφάσεις που απλώς περιέχουν μια ορθή ερμηνεία των σχετικών εθνικών φορολογικών διατάξεων, χωρίς να παρεκκλίνουν από μια συνεπή διοικητική πρακτική, δεν παρέχουν, καταρχήν, επιλεκτικό πλεονέκτημα. Αντιθέτως, αποφάσεις στις οποίες οι φορολογικές διοικήσεις ασκούν διακριτική ευχέρεια που δεν βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα, αποτελούν τεκμήριο για την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

(381) Η Επιτροπή και η Ιρλανδία συμφωνούν ότι το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 δεν καθιερώνει αντικειμενικά κριτήρια για τον επιμερισμό των κερδών μεταξύ των διαφόρων μερών της ίδιας αλλοδαπής εταιρείας ([317]) Ωστόσο, η Ιρλανδία διαφωνεί με την άποψη της Επιτροπής ότι το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 διέπεται από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Εάν υποτεθεί ότι η άποψη της Ιρλανδίας είναι ορθή και με δεδομένο ότι η Ιρλανδία δεν έχει θεσπίσει άλλο αντικειμενικό κριτήριο για τον επιμερισμό των κερδών αλλοδαπών εταιρειών στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97, αυτό θα συνεπαγόταν ότι η διακριτική ευχέρεια της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων στην εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης δεν βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα, γεγονός που αποτελεί τεκμήριο για την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Η Επιτροπή έχει ήδη αποδείξει, στην ενότητα 8.2.2.2 και στην ενότητα 8.2.2.3, ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εγκρίνουν μεθόδους επιμερισμού κερδών οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα μείωση των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE ενόψει της επιβολής φόρου εταιρειών στην Ιρλανδία και παρέχουν οικονομικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Με βάση το σκεπτικό που αναπτύσσεται στις εν λόγω ενότητες, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις πρέπει και πάλι να θεωρηθεί ότι παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στις δύο εταιρείες κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ καθώς εκδόθηκαν στο πλαίσιο της διακριτικής ευχέρειας της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων δυνάμει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97, η οποία ασκήθηκε απουσία αντικειμενικών κριτηρίων που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα.

(382) Τέλος, η Ιρλανδία και η Apple υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή πρέπει να αποδείξει ότι η Apple είχε ευνοϊκή μεταχείριση σε σύγκριση με άλλες αλλοδαπές εταιρείες στις οποίες χορηγήθηκαν φορολογικές αποφάσεις από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97. Με βάση αυτό το σκεπτικό, η Ιρλανδία και η Apple μοιάζει να υποστηρίζουν ότι το κατάλληλο σύστημα αναφοράς δεν είναι το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 καθαυτή, αλλά η πρακτική της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων που αφορούν αλλοδαπές εταιρείες.

(383) Με βάση την εξέταση των φορολογικών αποφάσεων που υπέβαλε η Ιρλανδία στην Επιτροπή με αντικείμενο τον επιμερισμό των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών ([318]), η οποία μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει το σύνολο της ιρλανδικής πρακτικής στον τομέα των αποφάσεων σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών σε ένα υποκατάστημα ([319]), η Επιτροπή δεν μπόρεσε να προσδιορίσει ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων οι οποίοι εφαρμόζονται

([316]) Υπόθεση C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, σκέψη 27.
([317]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 248.
([318]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 2 και 6.
([319]) Η απόφαση δεν προδικάζει κανένα συμπέρασμα σχετικά με τον ενδεχομένως παράνομο και ασύμβατο χαρακτήρα, βάσει των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, των φορολογικών αποφάσεων που περιγράφονται στην παρούσα απόφαση με εξαίρεση τις αποφάσεις που χορηγήθηκαν στην ASI και την AOE.

γενικά στη βάση αντικειμενικών κριτηρίων σε όλες τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν μέσω υποκαταστήματος στην Ιρλανδία. Με άλλα λόγια, η πρακτική της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων είναι υπέρ το δέον ανακόλουθη για να συνιστά ενδεδειγμένο σύστημα αναφοράς έναντι του οποίου θα μπορούσαν να εξεταστούν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον η ASI και η AOE επωφελήθηκαν από επιλεκτικό πλεονέκτημα ως αποτέλεσμα των αποφάσεων.

(384) Ορισμένες από τις εν λόγω αποφάσεις περιγράφονται στις αιτιολογικές σκέψεις 385 έως 395 ([320]).

(385) *Απόφαση Φεβρουαρίου 1998 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Β]*: Η Εταιρεία [Β] ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο επιχειρήσεων ([321]). Το ιρλανδικό υποκατάστημα της εν λόγω εταιρείας αναλαμβάνει την κατασκευή […], την οργάνωση της διεργασίας φινιρίσματος και την παρακολούθηση και διαχείριση της παράδοσης των προϊόντων στους πελάτες. Σύμφωνα με το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης, η κατασκευή […] είναι, γενικώς, μακράν η πιο σύνθετη δραστηριότητα στην αλυσίδα παραγωγής ([322]). Η αμοιβή που θα καταβάλλεται στο ιρλανδικό υποκατάστημα για φορολογικούς σκοπούς, σύμφωνα με την πρόταση του φοροτεχνικού συμβούλου της εταιρείας και τη σύμφωνη γνώμη της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, ισούται με το 117 % του συνολικού κόστους του ιρλανδικού υποκαταστήματος ([323]), που περιλαμβάνει κυρίως το κόστος πωληθέντων και γενικά έξοδα.

(386) *Απόφαση Μαΐου 2001 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Γ2]:* Η Εταιρεία [Γ2] είναι […] εταιρεία που ανήκει σε […] πολυεθνικό […] όμιλο [Γ]. Η απόφαση εγκρίνει έναν επιμερισμό κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα της εν λόγω εταιρείας, με βάση το αίτημα του φορολογουμένου, σύμφωνα με τον οποίο το κέρδος για τις δραστηριότητες που περιγράφονται στην απόφαση ως «αγορά και επαναπώληση προϊόντων από τεχνικούς στο πλαίσιο υπηρεσίας επανέκδοσης τιμολογίων» δεν θα υπερβαίνει το 9 % του κόστους του κέντρου κοινών διοικητικών υπηρεσιών που επρόκειτο να εγκατασταθεί στην Ιρλανδία.

(387) *Απόφαση Μαΐου 2003 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Α]:* Η Εταιρεία [Α] ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο […] ([324]). Το ιρλανδικό υποκατάστημα της εταιρείας, όπως περιγράφεται στο αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης, δραστηριοποιείται στην παραγωγή […], καθώς και στην παροχή λογιστικών λειτουργιών για ολόκληρη την εταιρεία στην οποία ανήκει. Στο αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης, ο φοροτεχνικός σύμβουλος της Εταιρείας [Α] παραπέμπει στο Υπόδειγμα Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ για να προτείνει ένα τρόπο επιμερισμού κερδών στο υποκατάστημα. Σύμφωνα με το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης, παρόλο που ο έλεγχος των πωλήσεων της […], οι δραστηριότητες μάρκετινγκ, η κυριότητα της ΔΙ και οι λειτουργίες διαχείρισης κεφαλαίων ασκούνται όλες εκτός της Ιρλανδίας, η Εταιρεία [Α] δεν θεωρεί ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα είναι αμιγώς «επί συμβάσει κατασκευαστής», δεδομένου ότι η Ιρλανδία θεωρείται βασικός κόμβος σε παγκόσμιο επίπεδο για την προμήθεια […]. Προτείνεται έτσι επιμερισμός των κερδών με βάση τη μέθοδο PSM διά της οποίας το 12,5 % ([325]) των συνολικών κερδών της Εταιρείας [Α] επιμερίζονται στο ιρλανδικό υποκατάστημα, αντί μιας μεθόδου κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, παρόλο που η τελευταία θα είχε ως αποτέλεσμα μείωση των φορολογητέων κερδών της Εταιρείας [Α] στην Ιρλανδία.

(388) *Απόφαση Σεπτεμβρίου 2003 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [ΙΔ]:* Η Εταιρεία [ΙΔ] είναι αλλοδαπή εταιρεία που συστάθηκε στην Ιρλανδία και ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο. Σύμφωνα με το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης, οι δραστηριότητες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της Εταιρείας [ΙΔ] θα συνίστανται στην κατασκευή […] και στην παροχή άλλων σχετικών υπηρεσιών, όπως η αποθήκευση και η αποστολή. Η ΔΙ που σχετίζεται με αυτά τα προϊόντα θα επιμεριζόταν στην εταιρική έδρα της Εταιρείας [ΙΔ] εκτός της Ιρλανδίας και το ιρλανδικό υποκατάστημα θα

([320]) Στις περιπτώσεις όπου η διάρκεια της απόφασης δεν αναφέρεται στην περιγραφή, αυτό σημαίνει ότι η ίδια η απόφαση δεν περιέχει ρήτρα αναθεώρησης ή άλλη παραπομπή στη διάρκεια ισχύος της.

([321]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 373.

([322]) Στις δραστηριότητες του ιρλανδικού υποκαταστήματος συγκαταλέγονται επίσης […]. Επίσης ο βαθμός χρήσης της ιρλανδικής εγκατάστασης θα καθοριζόταν εκτός της Ιρλανδίας. Η […] εταιρική έδρα της Εταιρείας [Β] είναι, σύμφωνα με το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης, εξουσιοδοτημένη από την […] μητρική εταιρεία να πωλεί και να κατασκευάζει […].

([323]) Το συγκεκριμένο επίπεδο του 117 % υπολογίστηκε από τον φοροτεχνικό σύμβουλο με τρόπο που να αφήνει στην εταιρική έδρα μια ικανοποιητική απόδοση για τα δικαιώματα που κατέχει, η οποία, σύμφωνα με τον φοροτεχνικό σύμβουλο, ανερχόταν στο 20 % του κύκλου εργασιών, με βάση τα συνήθη ποσοστά δικαιωμάτων για […]. Τα συγκεκριμένα αριθμητικά στοιχεία υπολογίστηκαν με βάση προβολές και όχι ιστορικά αριθμητικά στοιχεία. Το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης δεν παρέχει, ωστόσο, περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε ούτε κάποια ένδειξη για εκ των υστέρων αναθεώρηση.

([324]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 374.

([325]) Το περιθώριο 12,5 % καθορίζεται υπολογίζοντας τον μέσο όρο των δεικτών κόστους του ιρλανδικού υποκαταστήματος επί του συνολικού κόστους. Δεν προσδιορίζεται η βάση κόστους που λαμβάνεται ως σημείο αναφοράς και τα σχετικά κόστη αναφέρονται στο αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης ως «κόστη που προκύπτουν κατά τις δραστηριότητες».

λειτουργούσε ως κατασκευαστής κατ' ανάθεση ή επί συμβάσει. Το ιρλανδικό υποκατάστημα δεν θα αναλάμβανε κανέναν κίνδυνο σε σχέση με το μάρκετινγκ, την Ε & Α, τον έλεγχο ποιότητας, την ευθύνη των προϊόντων και τα αποθέματα. Η απόφαση συναινεί σε έναν επιμερισμό των κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα κατά τρόπο ώστε να προκύπτει ένα κέρδος εκμετάλλευσης στην Ιρλανδία το οποίο ισοδυναμεί με το κέρδος που θα προέκυπτε αν το ιρλανδικό υποκατάστημα είχε συσταθεί ως θυγατρική της Εταιρείας [ΙΔ]. Η αμοιβή που συμφωνείται στην απόφαση για τις δραστηριότητες του ιρλανδικού υποκαταστήματος είναι ένα περιθώριο κέρδους της τάξης του 25 έως 30 % επί του κόστους του ιρλανδικού υποκαταστήματος-κατασκευαστή. Το περιθώριο αυτό υπολογίζεται επί των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος. Η απόφαση επιβεβαιώνει επίσης ότι δεν θα επιβαλλόταν ο ιρλανδικός φόρος κεφαλαιακών κερδών στην περίπτωση πώλησης ΔΙ που βρίσκεται στην κυριότητα της Εταιρείας [ΙΔ], καθώς το ιρλανδικό υποκατάστημα δεν θα είχε δικαίωμα στην κυριότητα της ΔΙ που κατείχε η Εταιρεία [ΙΔ].

(389) *Απόφαση Ιουνίου 2004 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Θ]:* Η Εταιρεία [Θ] συστάθηκε στην Ιρλανδία, αλλά έχει φορολογική κατοικία στην […]. Η εταιρεία, που δραστηριοποιείται στον τομέα τ.. […], ζητεί καθορισμό του κόστους των διοικητικών υπηρεσιών που παρέχει το ιρλανδικό υποκατάστημά της σε ένα ύψος 10 %. Σύμφωνα με το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης, ουσιαστικά όλα τα δικαιώματα ΔΙ επιμερίζονται εκτός της Ιρλανδίας. Το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης δεν προσδιορίζει τα σχετικά κόστη, αλλά επιβεβαιώνει ότι τα κέρδη υποκαταστήματος της εταιρείας, τα οποία είναι υποκείμενα στον ιρλανδικό φόρο εταιρειών, θα περιορίζονται στα κέρδη που καταλογίζονται στις πραγματικές δραστηριότητες που ασκούνται στην Ιρλανδία από υπαλλήλους του υποκαταστήματος.

(390) *Απόφαση Ιανουαρίου 2005 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Ε]:* Η Εταιρεία [Ε] είναι καταχωρισμένη στ.. […] και ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης, το ιρλανδικό υποκατάστημα παράγει […]. Η Εταιρεία [Ε] έχει πρόσβαση μόνο σε ευρεσιτεχνίες και σχετικά δικαιώματα ΔΙ δυνάμει συμφωνιών εκχώρησης αδειών χρήσης με σχετιζόμενες εταιρείες του ομίλου. Η Εταιρεία [Ε] λειτουργεί ως «επί συμβάσει κατασκευαστής» στην Ιρλανδία. Το αίτημα επισημαίνει ότι η φορολογητέα βάση του ιρλανδικού υποκαταστήματος δεν πρέπει εφεξής να περιλαμβάνει επιχειρηματικό κέρδος, όπως συνέβαινε έως τότε. Το αίτημα περιγράφει την πιθανότητα μετεγκατάστασης της τρέχουσας κατασκευαστικής δραστηριότητας από την Ιρλανδία σε άλλη χώρα και επισημαίνει ότι μια τέτοια απόφαση θα είχε σοβαρές επιπτώσεις για τις ιρλανδικές δραστηριότητες. Σε μια προβλεπόμενη αναδιάρθρωση, τα δικαιώματα ΔΙ που θα ήταν στην κατοχή της Εταιρείας [Ε] ([326]) θα μεταβιβαστούν σε νέα εταιρεία με την ονομασία «Newco», η οποία θα συσταθεί στην Ιρλανδία αλλά θα έχει φορολογική κατοικία εκτός της Ιρλανδίας. Στη νέα δομή, το ιρλανδικό υποκατάστημα θα συνέχιζε τις κατασκευαστικές δραστηριότητές του εξ ονόματος της νεοσυσταθείσας εταιρείας που αναφέρεται ως Newco σε ένα πλαίσιο κατασκευής επί συμβάσει. Η εταιρεία ζητεί διαβεβαίωση από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων ότι η μεταβίβαση της ΔΙ δεν θα επισύρει επιβολή φόρου κεφαλαιακών κερδών στην Ιρλανδία και ότι η Newco δεν θα έχει φορολογητέα παρουσία στην Ιρλανδία. Η Εταιρεία [Ε] θα ασκεί επίσης άλλες λειτουργίες, κυρίως έκδοση τιμολογίων για λογαριασμό και εξ ονόματος την Newco. Πρόσθετος τίτλος επί της πώλησης προϊόντων από την Εταιρεία [Ε] στους πελάτες της θα απαλλασσόταν του φόρου στην Ιρλανδία. Για τις εν λόγω λειτουργίες και για τις λειτουργίες κατασκευής που ασκούνται από το υποκατάστημα, η συμφωνηθείσα αμοιβή για φορολογικούς σκοπούς ορίστηκε στις λειτουργικές δαπάνες της δραστηριότητας κατασκευής προσαυξημένες κατά 100 %.

(391) *Απόφαση Δεκεμβρίου 2005 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [ΙΓ]:* Η Εταιρεία [ΙΓ] συστάθηκε στην Ιρλανδία, αλλά έχει φορολογική κατοικία εκτός της Ιρλανδίας και ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο επιχειρήσεων. Η Εταιρεία [ΙΓ] πωλεί […] καθώς και τελικά προϊόντα. Το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης επισημαίνει ότι για να διασφαλιστεί η συνέχεια του τρέχοντος επιπέδου δραστηριότητας και απασχόλησης στο ιρλανδικό υποκατάστημα, […], ο όμιλος εξετάζει την Ιρλανδία ως τόπο εγκατάστασης νέας […], η οποία θα δημιουργηθεί από […] εταιρεία του ομίλου. Στη νέα δομή που περιγράφεται στο αίτημα, η Εταιρεία [ΙΓ] και το ιρλανδικό υποκατάστημά της θα λειτουργούσαν ως δύο χωριστές νομικές οντότητες για λογιστικούς σκοπούς. Τα εισοδήματα θα επιμερίζονταν με καθορισμό μιας αμοιβής κατασκευής σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα κέρδη εκμετάλλευσης του ιρλανδικού υποκαταστήματος να ισοδυναμούν με τα κέρδη που θα είχε μια θυγατρική της Εταιρείας [ΙΓ] αν ασκούσε την ίδια κατασκευαστική δραστηριότητα. Η εταιρική έδρα της Εταιρείας [ΙΓ] θα εξασφάλιζε άδεια χρήσης της ΔΙ από […] εταιρεία του ομίλου και το ιρλανδικό υποκατάστημα θα λειτουργούσε ως κατ' ανάθεση κατασκευαστής. Ως κατ' ανάθεση κατασκευαστής, θα παρήγε τελικά προϊόντα σύμφωνα με τις προδιαγραφές της εταιρικής έδρας χρησιμοποιώντας πρώτες ύλες που ανήκαν στην εταιρική έδρα της Εταιρείας [ΙΓ]. Το ιρλανδικό υποκατάστημα δεν θα αναλάμβανε κανέναν κίνδυνο σε σχέση με το μάρκετινγκ, την Ε & Α, τον έλεγχο ποιότητας, την ευθύνη των προϊόντων και τα αποθέματα. Εκτός της κατασκευαστικής δραστηριότητας, το ιρλανδικό υποκατάστημα μπορεί να συνέδραμε στην έκδοση τιμολογίων και στην είσπραξη, καθώς και σε δραστηριότητες που σχετίζονται με την κατασκευή όπως η αποθήκευση και η αποστολή. Η αμοιβή που συμφωνήθηκε στην απόφαση για τις εν λόγω δραστηριότητες είναι ένα περιθώριο 10 % επί των λειτουργικών δαπανών του ιρλανδικού υποκαταστήματος.

([326]) Παρά το γεγονός ότι η Εταιρεία [Ε] θα είχε πρόσβαση μόνο σε ευρεσιτεχνίες και δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας δυνάμει συμφωνιών εκχώρησης αδειών χρήσης με σχετιζόμενες εταιρείες, το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης αναφέρεται σε δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας που κατείχε η Εταιρεία [Ε] πριν από την προβλεπόμενη αναδιάρθρωση.

(392) *Απόφαση Ιουλίου 2006 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [ΣΤ]:* Η Εταιρεία [ΣΤ] έχει φορολογική κατοικία στ.. […] και ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο επιχειρήσεων. Η απόφαση παρατείνει μια συμφωνία του 1997 βάσει της οποίας 15 % των κερδών της Εταιρείας [ΣΤ] επιμερίζεται στο ιρλανδικό υποκατάστημα για φορολογικούς σκοπούς. Η διευθέτηση αυτή πρόκειται να επανεξεταστεί το 2025. Το ιρλανδικό υποκατάστημα είναι η παγκόσμια έδρα για […]· είναι υπεύθυνο για τον στρατηγικό σχεδιασμό τ.. […] και τις αγορές και για τον συντονισμό και την επίβλεψη τ.. […], συμπεριλαμβανομένης της εφοδιαστικής. Το διοικητικό συμβούλιο της Εταιρείας [ΣΤ] έχει ως βάση την […] εταιρική έδρα και ασκεί βασικά καθήκοντα διοίκησης του ομίλου. Σύμφωνα με τον φοροτεχνικό σύμβουλο της Εταιρείας [ΣΤ], η απόφαση του 1997 αναγνώριζε ότι η ΔΙ ανήκε στην […] εταιρική έδρα και όχι στο ιρλανδικό υποκατάστημα. Το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης περιλαμβάνει αριθμητικά στοιχεία για τους απασχολούμενους στην Εταιρεία [ΣΤ] στην Ιρλανδία και για το ύψος των φόρων που καταβλήθηκαν τα προηγούμενα 8 έτη, αλλά δεν περιέχει άλλα λογιστικά στοιχεία ή οικονομικές προβολές για την εταιρεία.

(393) *Απόφαση Δεκεμβρίου 2006 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Γ1]:* Η Εταιρεία [Γ1] είναι […] εταιρεία που ανήκει σε […] πολυεθνικό […] όμιλο [Γ]. Το υποκατάστημα κατασκευάζει […]. Στους τομείς δραστηριοτήτων του υποκαταστήματος συγκαταλέγονται […], η παραγωγή, οι ανθρώπινοι πόροι, οι δημόσιες σχέσεις, τα οικονομικά, οι προμήθειες κ.λπ. Το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης δεν αναφέρεται στην ύπαρξη ΔΙ που χρησιμοποιείται από το ιρλανδικό υποκατάστημα, η οποία επιμερίζεται εκτός της Ιρλανδίας. Η φορολογητέα αμοιβή του υποκαταστήματος, σύμφωνα με την απόφαση, είναι το άθροισμα ενός περιθωρίου 18 % επί των λειτουργικών δαπανών που προκύπτουν στην Ιρλανδία, μιας «απόδοσης ΔΙ» που ανέρχεται στο 1,6 % επί του ετήσιου κύκλου εργασιών της […] εταιρείας στην οποία ανήκει το υποκατάστημα, και προέρχεται από προϊόντα που κατασκευάζει το ιρλανδικό υποκατάστημα, και μιας έκπτωσης κεφαλαίου για αποσβέσεις που αφορά εγκαταστάσεις κατασκευής και κτίρια.

(394) *Απόφαση Δεκεμβρίου 2007 — Ιρλανδικό υποκατάστημα του ομίλου [Ζ]:* Ο όμιλος [Ζ] είναι ένας […] πολυεθνικός όμιλος επιχειρήσεων με τρεις ιρλανδικές θυγατρικές. Η απόφαση φαίνεται, συνεπώς, να αφορά τον επιμερισμό κερδών μεταξύ εταιρειών και όχι τον επιμερισμό κερδών σε υποκατάστημα. Η διάρκεια της απόφασης συμφωνήθηκε στα πέντε έτη, ξεκινώντας από το 2008. Το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης αναφέρει ότι οι λειτουργίες που ασκούνται από τις ιρλανδικές θυγατρικές συνίστανται στην κατασκευή […], στις πωλήσεις […] και συναφών προϊόντων, στο εμπόριο […], σε κέντρο παροχής κοινών υπηρεσιών για τις συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου σε παγκόσμιο επίπεδο, και σε δραστηριότητες Ε & Α. Ούτε το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης ούτε το υλικό τεκμηρίωσης που υποβλήθηκε από την Ιρλανδία αναφέρονται στην ύπαρξη ΔΙ που χρησιμοποιείται από τις ιρλανδικές θυγατρικές, η οποία επιμερίζεται εκτός της Ιρλανδίας. Για τη μία από τις τρεις θυγατρικές, η οποία περιγράφεται ως εταιρεία κατασκευής, η απόφαση συναινεί στον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης στην Ιρλανδία ως το άθροισμα του 15 % των λειτουργικών δαπανών που προκύπτουν στην Ιρλανδία (τα περιλαμβανόμενα έξοδα απαριθμούνται στο αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης), μιας «απόδοσης ΔΙ» που ανέρχεται στο 0,8 % επί του ετήσιου κύκλου εργασιών η οποία προέρχεται από προϊόντα που κατασκευάζονται στην Ιρλανδία και μιας έκπτωσης κεφαλαίου για αποσβέσεις όσον αφορά εγκαταστάσεις κατασκευής και κτίρια. Για τις δύο άλλες θυγατρικές, η απόφαση συναινεί σε φορολογητέα βάση η οποία αντιστοιχεί στο 15 % των λειτουργικών δαπανών (οι περιλαμβανόμενες δαπάνες απαριθμούνται στο αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης).

(395) *Απόφαση Σεπτεμβρίου 2010 — Ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Δ]:* Η Εταιρεία [Δ] έχει […] φορολογική κατοικία […] και ανήκει σε […] πολυεθνικό όμιλο. Σύμφωνα με το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης, ο όμιλος επιθυμεί […] και εξετάζει την Ιρλανδία ως κατάλληλο τόπο για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, λαμβάνοντας υπόψη το προσδοκώμενο φορολογικό κόστος. Ένα ιρλανδικό υποκατάστημα θα παρείχε υπηρεσίες κεντρικής διαχείρισης υψηλού επιπέδου στους κόλπους του ομίλου και […]. Η αμοιβή που συμφωνήθηκε στην απόφαση για τη λειτουργία κεντρικής διαχείρισης είναι ένα περιθώριο 10 % επί του συνολικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το υποκατάστημα. Το περιθώριο του 10 % βασίζεται σε συγκριτική ανάλυση η οποία διενεργήθηκε από τον φοροτεχνικό σύμβουλο της εταιρείας. Τα κέρδη που επιμερίζονται στη λειτουργία […] με τρίτους καθορίζονται ως η διαφορά ανάμεσα στα εισπρακτέα ποσά από τρίτους και στο άθροισμα του καταλογιζόμενου κόστους που προκύπτει στην Ιρλανδία, των δαπανών εταιρικής έδρας που επιμερίζονται στ.. […] και της αξίας, σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, των υπηρεσιών που παρέχονται από άλλες συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου.

(396) Η Επιτροπή διαπιστώνει μια σειρά ανακολουθιών στις ανωτέρω αποφάσεις.

(397) Κατ' αρχάς, η επιλογή των μεθόδων δεν είναι συστηματική ακόμη και όταν οι περιγραφόμενες δραστηριότητες είναι παρεμφερείς. Π.χ., τα υποκαταστήματα τόσο της Εταιρείας [Α] όσο και της ΑΟΕ περιγράφονται ως κατασκευαστές προϊόντων που χρησιμοποιούν ΔΙ η οποία ανήκει στην εταιρεία και η οποία δεν επιμερίζεται στο ιρλανδικό υποκατάστημα. Το αίτημα χορήγησης φορολογικής απόφασης της Εταιρείας [Α] διαπιστώνει ότι το ιρλανδικό

υποκατάστημα της Εταιρείας [Α] δεν είναι κατασκευαστής επί συμβάσει, ενώ στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις η ΑΟΕ γίνεται δεκτή ως κατασκευαστής επί συμβάσει. Ως εξ αυτού, στην απόφαση που χορηγήθηκε στην Εταιρεία [Α] εγκρίθηκε η μέθοδος PSM όπως περιγράφεται στις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ ([327]), έναντι της μεθόδου κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους/TNMM που εγκρίθηκε για την ΑΟΕ, παρόλο που οι δραστηριότητες που περιγράφονται στο αίτημα χορήγησης φορολογικής απόφασης της Εταιρείας [Α] φαίνεται να παρουσιάζουν ομοιότητες με τις περιγραφόμενες στο αντίστοιχο αίτημα της ΑΟΕ. Ωστόσο, αν η μέθοδος PSM είχε επιλεγεί και για την ΑΟΕ, το σύνολο των κερδών της εν λόγω εταιρείας θα έπρεπε να επιμερίζεται στα ιρλανδικά υποκαταστήματά της, καθώς τα κέρδη εκμετάλλευσης του εν λόγω υποκαταστήματος αντιστοιχούν στις συνολικές λειτουργικές δαπάνες της εταιρείας.

(398) Παρομοίως, στο αίτημα χορήγησης φορολογικής απόφασης για την Εταιρεία [Α], η εταιρεία ζητεί από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων διαβεβαίωση ότι ο επιμερισμός κερδών στην εγκατάσταση κατασκευής θα υπολογίζεται χρησιμοποιώντας μέθοδο PSM με βάση το ποσοστό συνολικού κόστους που αντιστοιχεί στα κόστη του ιρλανδικού υποκαταστήματός της. Η μέθοδος PSM προκρίνεται για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος, έναντι μιας μεθόδου κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, παρόλο που η τελευταία θα είχε ως αποτέλεσμα μείωση των φορολογητέων κερδών του υποκαταστήματος, κατά την Εταιρεία [Α]. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με την προσέγγιση που έγινε δεκτή από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στις αποφάσεις που εκδόθηκαν για τις Εταιρείες [Β], [Γ2], [ΙΔ], [Θ], [Ε], [ΙΓ], και [Δ], όπου η φορολογητέα βάση των ιρλανδικών υποκαταστημάτων των εν λόγω εταιρειών υπολογίστηκε ως ποσοστό επί του κόστους, και όχι ως ποσοστό των συνολικών κερδών της εταιρείας ([328]).

(399) Η μέθοδος PSM έγινε επίσης δεκτή στην περίπτωση της Εταιρείας [ΣΤ], όπου 15 % των συνολικών κερδών της εταιρείας επιμερίστηκαν στο ιρλανδικό υποκατάστημα. Ωστόσο, ενώ η περιγραφή των λειτουργιών του υποκαταστήματος στην περίπτωση της εταιρείας [ΣΤ] διαφέρει σημαντικά από τις λειτουργίες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της εταιρείας [Α] — καθώς η Εταιρεία [Α] εξήγησε ότι ασκούσε δραστηριότητές κατασκευής στην Ιρλανδία χρησιμοποιώντας ΔΙ η κυριότητα της οποίας βρισκόταν εκτός της Ιρλανδίας ([329]), ενώ η Εταιρεία [ΣΤ] εξήγησε ότι το ιρλανδικό υποκατάστημά της λειτουργούσε ως παγκόσμια έδρα για τ.. […] δραστηριότητες της εταιρείας — οι αμοιβές που συμφωνήθηκαν βασίζονται στην ίδια μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης, τη μέθοδο PSM, και το ποσοστό που προκρίνεται δεν διαφέρει σημαντικά (15 % για την Εταιρεία [ΣΤ] και 12,5 % για την Εταιρεία [Α]) παρά το γεγονός ότι, στην πρώτη περίπτωση, οι δραστηριότητες περιγράφονται ως σύνθετες και ενέχουσες επιχειρηματικό κίνδυνο ενώ, στη δεύτερη περίπτωση, χαρακτηρίζονται ως συνήθεις δραστηριότητες όσον αφορά τους κινδύνους.

(400) Επιπροσθέτως, πολλές από τις αποφάσεις επιμερίζουν τα κέρδη με βάση το κόστος, εφαρμόζοντας ουσιαστικά την TNMM, στην οποία ως δείκτης επιπέδου κερδών λαμβάνεται το κόστος. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις το κόστος που λαμβάνεται ως βάση είναι οι λειτουργικές δαπάνες, ενώ σε άλλες περιπτώσεις, π.χ. στην περίπτωση της Εταιρείας [Β], η βάση κόστους που χρησιμοποιείται για τους σκοπούς του επιμερισμού κερδών περιλαμβάνει το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων. Αυτή η διαφοροποίηση στη βάση κόστους που χρησιμοποιείται ως βάση στις αποφάσεις δεν φαίνεται να ακολουθεί συγκεκριμένο σκεπτικό όσον αφορά την καταλληλότητα μιας ευρύτερης ή πιο περιορισμένης βάσης κόστους.

(401) Μια άλλη προφανής διαφορά στην αντιμετώπιση συγκρίσιμων καταστάσεων διαπιστώνεται παραβάλλοντας τη μεταχείριση των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της Εταιρείας [ΙΓ] και της Εταιρείας [Ε] από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων. Και οι δύο εταιρείες πέτυχαν την έκδοση απόφασης το 2005 και τα ιρλανδικά υποκαταστήματα και των δύο εταιρειών κατασκευάζουν […]. Και τα δύο υποκαταστήματα περιγράφονται ως περιορισμένου κινδύνου — στην περίπτωση της Εταιρείας [Ε] το υποκατάστημα παρουσιάζεται ως επί συμβάσει κατασκευαστής, ενώ στην περίπτωση της Εταιρείας [ΙΓ] το υποκατάστημα παρουσιάζεται ως κατ' ανάθεση κατασκευαστής, πράγμα που σημαίνει ότι ασκούν ουσιαστικά την ίδια λειτουργία — και τα αιτήματα για τη χορήγηση των αποφάσεων διευκρινίζουν ότι οι χρησιμοποιούμενες πρώτες ύλες θα ανήκουν στην κυριότητα της εταιρικής έδρας. Εφόσον τα υποκαταστήματα είναι οι κατασκευαστές, δεν υπάρχουν συμβατικά μέσα για τον επιμερισμό αυτής της κυριότητας στην εταιρική έδρα ή στο υποκατάστημα καθώς αποτελούν την ίδια νομική οντότητα. Συνεπώς, τα υποκαταστήματα της Εταιρείας [Ε] και της Εταιρείας [ΙΓ] εμφανίζονται να αναλαμβάνουν πολύ παρεμφερείς κινδύνους και να ασκούν πολύ παρεμφερείς λειτουργίες, ενώ αμφότερα τα υποκαταστήματα είναι επιφορτισμένα με την έκδοση τιμολογίων. Στην περίπτωση και των δύο αποφάσεων, η φορολογητέα βάση του υποκαταστήματος καθορίζεται ως περιθώριο επί των λειτουργικών δαπανών

([327]) Αυτό αντιστοιχεί μάλλον στην πέμπτη μέθοδο του ΟΟΣΑ παρά στην TNMM.

([328]) Ο προσδιορισμός της φορολογητέας βάσης των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ορίζεται ως ποσοστό του κόστους στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, ανεξάρτητα από το αν η εταιρεία έχει επισημάνει ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη η χρήση ΔΙ για την εκτίμηση, όπως στο αίτημα της Εταιρείας [Α] όπου υποστηρίζεται ότι η ΔΙ πρέπει να επιμεριστεί εκτός της Ιρλανδίας, καθώς και στην περίπτωση της Εταιρείας [Θ] λόγου χάρη, όπου στη μία περίπτωση εγκρίνεται η μέθοδος PSM ενώ στην άλλη όχι.

([329]) Το αίτημα για τη χορήγηση της απόφασης αναφέρει ότι «[ο όμιλος] […] δεν θεωρεί ότι οι δραστηριότητες της [Εταιρείας [Α]] στην Ιρλανδία είναι δραστηριότητες ενός απλού "κατασκευαστή επί συμβάσει". Ενώ η λειτουργική ανάλυση […] έχει καταδείξει σαφώς ότι η ουσία των δραστηριοτήτων που ασκούνται στην Ιρλανδία είναι κατασκευαστικού χαρακτήρα […]».

των ιρλανδικών υποκαταστημάτων των εταιρειών ([330]). Ωστόσο, στην περίπτωση του υποκαταστήματος της Εταιρείας [Ε] η αμοιβή που συμφωνήθηκε από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων είναι ένα περιθώριο 100 % των λειτουργικών δαπανών, ενώ στην περίπτωση της Εταιρείας [ΙΓ] το περιθώριο που συμφωνήθηκε από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων είναι δέκα φορές μικρότερο, δηλαδή 10 % των λειτουργικών δαπανών. Δεν υπάρχει εξήγηση σε καμία από τις δύο αποφάσεις η οποία θα μπορούσε να δικαιολογεί αυτά τα διαφορετικά επίπεδα αμοιβής, ανεξάρτητα από το κατά πόσο οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις εν λόγω αποφάσεις εξασφαλίζουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(402) Τέλος, στις αποφάσεις που εκδόθηκαν για τον Όμιλο [Ζ] και την Εταιρεία [Γ1], προκρίνεται μια μέθοδος καθορισμού της αμοιβής η οποία παρουσιάζει ομοιότητες με τη μέθοδο που εγκρίθηκε αντίστοιχα στην επίμαχη απόφαση του 2007 για την ΑΟΕ. Η εν λόγω μέθοδος βασίζεται στον συνδυασμό ενός ποσοστού του κύκλου εργασιών, το οποίο αποκαλείται«απόδοση ΔΙ» στα αντίστοιχα αιτήματα για τη χορήγηση των αποφάσεων, με ένα ποσοστό των λειτουργικών δαπανών. Η μέθοδος δεν αντιστοιχεί σε κάποια από τις μεθόδους που περιγράφονται στις κατευθυντήριες γραμμές ΕΤ του ΟΟΣΑ. Οι τρεις αποφάσεις αφορούν δραστηριότητες κατασκευής σε διαφορετικούς τομείς: […] για την Εταιρεία [Ζ], […] για την Εταιρεία [Γ1] και προσωπικοί ηλεκτρονικοί υπολογιστές για την ΑΟΕ. Το ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Ζ] εμφανίζεται να ασκεί λειτουργία διανομής, ενώ τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της Εταιρείας [Γ1] και της ΑΟΕ δεν φαίνεται ασκούν ανάλογη λειτουργία. Παρά ταύτα, η αμοιβή που γίνεται δεκτή για την Εταιρεία [Ζ] ως ποσοστό επί του κύκλου εργασιών, η αποκαλούμενη «απόδοση ΔΙ», είναι η χαμηλότερη, με ένα ποσοστό 0,8 % έναντι ποσοστού 1,6 % για το ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Γ1] και [1-5 %] για το ιρλανδικό υποκατάστημα της ΑΟΕ. Το ποσοστό του 15 % των λειτουργικών δαπανών που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης της Εταιρείας [Ζ] είναι επίσης χαμηλότερο από το ποσοστό του 18 % των λειτουργικών δαπανών που εγκρίνεται για την Εταιρεία [Γ1]. Συνεπώς, η συμφωνηθείσα μέθοδος και οι παράμετροι της αμοιβής για το ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Ζ] έχουν συστηματικά ως αποτέλεσμα χαμηλότερη φορολογητέα βάση για το ιρλανδικό υποκατάστημα, σε σχέση με τη μέθοδο και τις παραμέτρους της αμοιβής που συμφωνήθηκαν από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων με την Εταιρεία [Γ1], παρά το γεγονός ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Ζ] φαίνεται να ασκεί περισσότερες λειτουργίες από το ιρλανδικό υποκατάστημα της Εταιρείας [Γ1]. Η διαφορά δεν μπορεί να εξηγηθεί με βάση τις περιγραφές που παρέχονται στα αντίστοιχα αιτήματα χορήγησης των αποφάσεων. Συγκεκριμένα, οι παράμετροι 0,8 %, 1,6 %, και [1-5] % για τις αποδόσεις ΔΙ, καθώς και τα ποσοστά των λειτουργικών δαπανών που παρουσιάζονται στα αιτήματα χορήγησης φορολογικής απόφασης της Εταιρείας [Ζ], της Εταιρείας [Γ1] και της ΑΟΕ, δεν τεκμηριώνονται βάσει υπολογισμών.

(403) Εν κατακλείδι, η εξέταση της πρακτικής της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων αποδεικνύει ότι δεν εφαρμόζονται συνεπή κριτήρια για τον επιμερισμό των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97. Η εν λόγω εξέταση επιβεβαιώνει επίσης ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εκδόθηκαν στη βάση της διακριτικής ευχέρειας της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων απουσία αντικειμενικών κριτηρίων που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα και ότι, συνεπώς, οι εν λόγω αποφάσεις πρέπει να θεωρείται ότι παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην ΑΟΕ κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ ([331]).

8.2.4. ΑΠΟΥΣΙΑ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

(404) Ακόμη και αν ένα μέτρο παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς, μπορεί, παρ' όλα αυτά να θεωρηθεί ότι δεν είναι επιλεκτικό, εάν δικαιολογείται από τη φύση ή τη γενική οικονομία του συστήματος αυτού. Αυτό ισχύει όταν ένα μέτρο απορρέει άμεσα από τις εγγενείς θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του συστήματος αναφοράς ή είναι αποτέλεσμα εγγενών μηχανισμών που απαιτούνται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του εν λόγω συστήματος ([332]).

(405) Ούτε η Ιρλανδία ούτε η Apple αιτιολόγησαν με πειστικό τρόπο την παροχή επιλεκτικού πλεονεκτήματος μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, παρόλο που το βάρος της απόδειξης ως προς αυτό φέρουν τα κράτη μέλη. Πράγματι, η Ιρλανδία δεν προσκόμισε καμία απολύτως αιτιολόγηση για την επιλεκτική μεταχείριση, ενώ η Apple υποστηρίζει ότι η άσκηση διακριτικής ευχέρειας αποτελεί εγγενές στοιχείο στο ιρλανδικό σύστημα φορολογίας εταιρειών και ότι οι αποφάσεις συνέβαλαν στην αποτελεσματικότητα του συστήματος και είχαν αναλογικό χαρακτήρα ([333]).

(406) Η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι τα επιχειρήματα αυτά δικαιολογούν την επιλεκτική μεταχείριση της ASI και της ΑΟΕ στην προκειμένη περίπτωση.

([330]) Αυτή είναι, π.χ., η μέθοδος που συμφωνήθηκε για την ASI στην απόφαση του 2007.
([331]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 381.
([332]) Βλέπε για παράδειγμα συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., EU:C:2011:550, σκέψη 69.
([333]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 216 και εξής.

(407) Κατά πρώτον, η άσκηση διακριτικής ευχέρειας από μια φορολογική διοίκηση, ακόμη και αν αποτελεί εγγενές στοιχείο της εφαρμογής ορισμένων φορολογικών κανόνων, δεν μπορεί αφεαυτής να δικαιολογήσει διακρίσεις μεταξύ φορολογουμένων που βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου ([334]), η άσκηση διακριτικής ευχέρειας από μια φορολογική διοίκηση κατά την εφαρμογή των φορολογικών κανόνων της η οποία δεν βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα, αποτελεί τεκμήριο για ύπαρξη επιλεκτικότητας και η Apple δεν κατάφερε να αποδείξει ότι η διακριτική ευχέρεια της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων κατά τη χορήγηση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα.

(408) Σε κάθε περίπτωση, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι σύμφωνα τόσο με το βασικό ([335]) όσο και με το επικουρικό ([336]) σκεπτικό, καθώς και με βάση το πρώτο εναλλακτικό σκεπτικό της ([337]), δεν είναι η άσκηση διακριτικής ευχέρειας από την πλευρά της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων που οδηγεί στην παροχή επιλεκτικού πλεονεκτήματος στην ASI και την AOE, αλλά το γεγονός ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογητέας βάσης της ASI και της AOE και, ως εξ αυτού, του φόρου εταιρειών που όφειλαν να καταβάλλουν, κάτι το οποίο δεν ισχύει για τους οικονομικούς φορείς που βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση. Με βάση τα δύο σκεπτικά, αυτό που δημιουργεί επιλεκτικό πλεονέκτημα είναι η έγκριση από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων των μεθόδων επιμερισμού κερδών που προτάθηκαν από την Apple για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία και όχι η ίδια η άσκηση διακριτικής ευχέρειας κατά την έγκριση αυτών των μεθόδων. Το γεγονός ότι οι επίμαχες φορολογικές διατάξεις παρέχουν επίσης επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και την AOE λόγω της άσκησης σε αυτό το πλαίσιο διακριτικής ευχέρειας από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων η οποία δεν βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα, αποτελεί ένα ακόμη εναλλακτικό επιχείρημα υπέρ της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος στην προκειμένη περίπτωση ([338]). Το συγκεκριμένο επιχείρημα προβάλλεται για να αντικρούσει τον ισχυρισμό της Ιρλανδίας και της Apple ότι το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 δεν διέπεται από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και ότι η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος πρέπει αποδειχθεί με τη σύγκριση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων με τη διοικητική πρακτική της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων. Κατά τον ίδιο τρόπο, με την εξαίρεση αυτού του τελευταίου επιχειρήματος, το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και την AOE δεν εξαρτάται από το κατά πόσο η διακριτική ευχέρεια που διέθετε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στη χορήγηση των εν λόγω αποφάσεων ήταν υπερβολική ούτε από τον τρόπο με τον οποίο η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων άσκησε την εν λόγω διακριτική ευχέρεια, αλλά προκύπτει από το γεγονός ότι οι εν λόγω αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα επιλεκτική μείωση του οφειλόμενου φόρου της ASI και της AOE στην Ιρλανδία έναντι των οικονομικών φορέων που βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση.

(409) Δεύτερον, ακόμη και αν η διαπίστωση επιλεκτικού πλεονεκτήματος από την Επιτροπή βασιζόταν στην άσκηση διακριτικής ευχέρειας από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων, το επιχείρημα της Apple ότι «οι [φορολογικές αποφάσεις] απορρέουν από τις εγγενείς αρχές του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97» ([339]), χωρίς να εξηγείται περαιτέρω πώς αυτό πρέπει να γίνεται αντιληπτό ή πώς θα μπορούσε να δικαιολογεί την επιλεκτική μεταχείριση, δεν αιτιολογεί επαρκώς την παροχή επιλεκτικού πλεονεκτήματος στην παρούσα περίπτωση. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένα πλεονέκτημα που χορηγείται σε επιχείρηση δεν αρκεί απλώς να είναι σύμφωνο με τα εγγενή χαρακτηριστικά του εν λόγω φορολογικού συστήματος, αλλά και με τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται το εν λόγω σύστημα ([340]). Κατά συνέπεια, ακόμη και αν η διοικητική πρακτική της Ιρλανδικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων βάσει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 αποτελούσε το σωστό σύστημα αναφοράς, κάτι το οποίο αμφισβητείται από την Επιτροπή, ο τρόπος με τον οποίο η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων εφάρμοσε το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 μέσω της χορήγησης μεμονωμένων φορολογικών αποφάσεων δείχνει ότι η άσκηση της διακριτικής ευχέρειας δεν βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια. Μια τέτοια ευνοϊκή μεταχείριση της ASI και της AOE δεν μπορεί συνεπώς να δικαιολογηθεί με βάση τη λογική ή τη γενική φύση του φορολογικού συστήματος.

(410) Τρίτον, μια γενική αναφορά στην «αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος» ([341]) στην οποία υποτίθεται ότι συνέβαλαν οι φορολογικές αποφάσεις δεν μπορεί να δικαιολογήσει την επιλεκτική μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων στο πλαίσιο του εν λόγω συστήματος. Είναι αλήθεια ότι οι φορολογικές αποφάσεις εν γένει αποτελούν ένα έγκυρο και σύνηθες μέσο το οποίο χρησιμοποιείται από τις φορολογικές διοικήσεις για την παροχή ασφάλειας δικαίου, αλλά το γεγονός αυτό δεν εξαιρεί τις φορολογικές αποφάσεις από τον έλεγχο βάσει των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων.

(411) Εν κατακλείδι, η επιλεκτική μεταχείριση που παρείχαν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις στην ASI και στην AOE δεν αιτιολογούνται με βάση τη φύση και τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος.

([334]) Υπόθεση C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, σκέψη 27.
([335]) Ενότητα 8.2.2.2.
([336]) Ενότητα 8.2.2.3.
([337]) Ενότητα 8.2.3.1.
([338]) Ενότητα 8.2.3.2.
([339]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 218.
([340]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, *Paint Graphos* κ.λπ., EU:C:2011:550, σκέψη 73.
([341]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 219.

8.2.5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΥΠΑΡΞΗ ΕΠΙΛΕΚΤΙΚΟΥ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΟΣ

(412) Με την έγκριση μεθόδων επιμερισμού κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE οι οποίες δεν εξασφαλίζουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογητέας βάσης της ASI και της AOE σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρείες των οποίων τα φορολογητέα κέρδη αντικατοπτρίζουν τις τιμές που διαμορφώνονται στην αγορά σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν συνεπώς ως αποτέλεσμα μείωση του εταιρικού φόρου που όφειλαν να καταβάλλουν η ASI και η AOE βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία, με αποτέλεσμα να παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εν λόγω εταιρείες κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ ([342]).

(413) Εναλλακτικά, με την έγκριση μεθόδων επιμερισμού κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE οι οποίες δεν εξασφαλίζουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογητέας βάσης της ASI και της AOE σε σύγκριση με τις άλλες αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν μέσω υποκαταστήματος στην Ιρλανδία. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν συνεπώς ως αποτέλεσμα μείωση του εταιρικού φόρου που όφειλαν να καταβάλλουν η ASI και η AOE βάσει του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97, με αποτέλεσμα να παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εν λόγω εταιρείες κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ ([343]).

8.3. *ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΥΠΑΡΞΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ*

(414) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή συνάγει ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων υπέρ της ASI και της AOE παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εν λόγω εταιρείες το οποίο καταλογίζεται στην Ιρλανδία και χρηματοδοτείται με κρατικούς πόρους και το οποίο νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό ενώ είναι δυνατό να επηρεάζει τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Συνεπώς, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

(415) Επειδή οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις έχουν ως αποτέλεσμα μείωση των φόρων με τους οποίους θα έπρεπε κανονικά να επιβαρύνονται η ASI και η AOE κατά την άσκηση των εμπορικών δραστηριοτήτων τους, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις πρέπει να θεωρηθεί ότι χορηγούν λειτουργική ενίσχυση υπέρ της ASI και της AOE.

8.4. *ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΜΕΤΡΩΝ*

(416) Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Ωστόσο, η ASI και η AOE ανήκουν στον όμιλο Apple, έναν πολυεθνικό όμιλο επιχειρήσεων που περιλαμβάνει πολλές εταιρείες, ο τελικός έλεγχος των οποίων ασκείται από την Apple Inc. Χωριστές νομικές οντότητες είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι αποτελούν μία οικονομική μονάδα για τον σκοπό της εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων. Αυτή η οικονομική μονάδα λογίζεται στη συνέχεια ως η σχετική εταιρεία που επωφελείται από το μέτρο ενίσχυσης. Όπως επιβεβαίωσε το Δικαστήριο στο παρελθόν, «*ο όρος επιχείρηση, εντασσόμενος στο πλαίσιο του δικαίου του ανταγωνισμού, πρέπει να νοηθεί ως οικονομική ενότητα […], έστω και αν από νομική άποψη η οικονομική αυτή ενότητα αποτελείται από περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα*» ([344]). Προκειμένου να διαπιστώσει αν περισσότερες οντότητες αποτελούν οικονομική ενότητα, το Δικαστήριο εξετάζει την ύπαρξη πλειοψηφικής συμμετοχής ή λειτουργικών, οικονομικών ή οργανικών δεσμών ([345]). Στην προκειμένη περίπτωση, επειδή τελικώς η ASI και η AOE ανήκουν εξολοκλήρου στην Apple Inc ([346])., η δε πλειοψηφία των μελών των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της AOE είναι υπάλληλοι της Apple Inc. ([347]), μπορεί επίσης να υποστηριχθεί ότι η Apple Inc., δηλαδή η οντότητα που ελέγχει τον Όμιλο Apple, ελέγχει την ASI και την AOE μέσω λειτουργικών, οικονομικών και οργανικών δεσμών.

([342]) Ενότητα 8.2.2.
([343]) Ενότητα 8.2.3.
([344]) Υπόθεση C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, σκέψη 11. Βλέπε επίσης υπόθεση T-137/02, Pollmeier Malchow κατά Επιτροπής, EU:-T:2004:304, σκέψη 50.
([345]) Υπόθεση C-480/09 P, AceaElectrabel Produzione SpA κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, EU:C:2010:787, σκέψεις 47 έως 55· Υπόθεση C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA κ.λπ., EU:C:2006:8, σκέψη 112.
([346]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 47.
([347]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 114.

(417) Επιπροσθέτως, ο όμιλος Apple ήταν εκείνος που αποφάσισε να συστήσει την ASI και την AOE στην Ιρλανδία και εκείνος που έλαβε την απόφαση σχετικά με τη δομή διά της οποίας θα συστηνόταν η ASI και η AOE στην Ιρλανδία καθώς και την απόφαση ότι η παρουσία των εν λόγω εταιρειών στην Ιρλανδία θα περιοριζόταν σε ένα υποκατάστημα για την κάθε εταιρεία. Συνεπώς, ο Όμιλος Apple συνολικά είναι εκείνος που επωφελείται από την κρατική ενίσχυση που χορήγησε η Ιρλανδία στην ASI και στην AOE μέσω των επίμαχων κρατικών ενισχύσεων, καθώς η όποια ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση της ASI και της AOE από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων είναι τελικώς επωφελής για τον όμιλο Apple συνολικά αποδεσμεύοντας πρόσθετους οικονομικούς πόρους οι οποίοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν προς το συμφέρον ολόκληρου του ομίλου επιχειρήσεων.

(418) Εν κατακλείδι, παρά το γεγονός ότι ο Όμιλος Apple είναι οργανωμένος σε διάφορα νομικά πρόσωπα, ο εν λόγω όμιλος πρέπει να θεωρηθεί ως ενιαία οικονομική μονάδα η οποία επωφελείται από την κρατική ενίσχυση που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων ([348]).

8.5. *ΣΥΜΒΑΤΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΜΕΤΡΩΝ*

(419) Μια κρατική ενίσχυση θεωρείται συμβατή με την εσωτερική αγορά αν εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης ([349]) και ενδέχεται να θεωρηθεί συμβατή με την εσωτερική αγορά αν εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης. ([350]). Ωστόσο, εναπόκειται στο κράτος μέλος που χορηγεί την ενίσχυση να αποδείξει ότι η χορηγηθείσα κρατική ενίσχυση αυτή είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 2 ή 3 της Συνθήκης ([351]).

(420) Η Ιρλανδία δεν επικαλέστηκε κανέναν από τους λόγους που στοιχειοθετούν συμβατότητα σε καμία από τις εν λόγω δύο διατάξεις για την κρατική ενίσχυση που χορήγησε μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων.

(421) Επιπροσθέτως, όπως επισημάνθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 222 και 415, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις χορηγούν λειτουργική ενίσχυση στην ASI, στην AOE και στον όμιλο Apple συνολικά. Συγκεκριμένα, οι ενισχύσεις αυτού του είδους δεν μπορούν, κατά κανόνα, να θεωρηθούν συμβατές με την εσωτερική αγορά βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της Συνθήκης, δεδομένου ότι δεν ευνοούν την ανάπτυξη ορισμένων δραστηριοτήτων ή ορισμένων οικονομικών περιοχών και ότι τα φορολογικά κίνητρα δεν υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό, δεν έχουν φθίνοντα ή αναλογικό χαρακτήρα σε σχέση με το αναγκαίο για την αποκατάσταση συγκεκριμένων οικονομικών μειονεκτημάτων στις σχετικές περιοχές.

(422) Συνεπώς, η κρατική ενίσχυση που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.

9. **ΠΑΡΑΝΟΜΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ ΤΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ**

(423) Σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ενημερώνουν την Επιτροπή για κάθε σχέδιο χορήγησης ενισχύσεων (υποχρέωση κοινοποίησης) και δεν δύνανται να εφαρμόζουν τα σχεδιαζόμενα

([348]) Βλέπε, κατ' αναλογία, υπόθεση 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, σκέψη 11: «Όπως προκύπτει από στοιχεία που παρασχέθηκαν από τις ίδιες τις προσφεύγουσες, μετά την αναδιάρθρωση, τόσο η εταιρεία Intermills όσο και οι τρεις βιομηχανικές εταιρείες ελέγχονται από την περιφέρεια της Βαλλονίας, μετά δε τη μεταβίβαση των εγκαταστάσεων παραγωγής στις τρεις νεοσύστατες εταιρείες, η εταιρεία Intermills εξακολουθεί να έχει συμφέροντα σ' αυτές. Πρέπει, επομένως, να γίνει δεκτό ότι παρά το γεγονός ότι η κάθε μία από τις τρεις βιομηχανικές εταιρείες έχει νομική προσωπικότητα ανεξάρτητη από εκείνη της παλαιάς εταιρείας Intermills, όλες αυτές οι εταιρείες αποτελούν ενιαίο όμιλο, εν πάση περιπτώσει σε ό,τι αφορά την ενίσχυση που χορήγησαν οι βελγικές αρχές […]». Βλέπε επίσης συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, EU:C:2006:416, σκέψη 102.«η Επιτροπή ορθώς έκρινε ότι οι κανόνες περί καθορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων αποτελούσαν ευεργέτημα για τα κέντρα συντονισμού και τους ομίλους στους οποίους ανήκουν.»

([349]) Οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης αφορούν: α) ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρος προς μεμονωμένους καταναλωτές· β) ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα· και γ) ενισχύσεις προς την οικονομία ορισμένων περιοχών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

([350]) Οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης αφορούν: α) ενισχύσεις για την προώθηση της αναπτύξεως ορισμένων περιοχών· β) ενισχύσεις για την προώθηση σημαντικών σχεδίων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας κράτους μέλους· γ) ενισχύσεις για την ανάπτυξη ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή περιοχών· δ) ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς· και ε) ενισχύσεις που καθορίζονται από το Συμβούλιο.

([351]) Υπόθεση T-68/03, Ολυμπιακή Αεροπορία Υπηρεσίες ΑΕ κατά Επιτροπής, EU:T:2007:253, σκέψη 34.

μέτρα ενίσχυσης πριν από την τελική θέση της Επιτροπής (υποχρέωση αναστολής). Η υποχρέωση κοινοποίησης επαναβεβαιώνεται στο άρθρο 2 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου ([352]), και η υποχρέωση αναστολής στο άρθρο 3 του ίδιου κανονισμού. Το άρθρο 1 στοιχείο στ) του ίδιου κανονισμού ορίζει ως παράνομη ενίσχυση κάθε ενίσχυση που τίθεται σε εφαρμογή κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης.

(424) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι η Ιρλανδία δεν κοινοποίησε στην Επιτροπή σχέδιο έκδοσης των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, ούτε τήρησε την υποχρέωση αναστολής. Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο στ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνιστούν παράνομη ενίσχυση που τέθηκε σε εφαρμογή κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης.

10. **ΕΙΚΑΖΟΜΕΝΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΥΠΙΕΣ**

(425) Τόσο η Ιρλανδία όσο και η Apple υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή παραβίασε το δικαίωμά τους να εκθέσουν τις απόψεις τους, καθώς η έρευνα της Επιτροπής φέρεται να διαφοροποιήθηκε ως προς την εστίασή της μετά την έκδοση της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, όπως αποδεικνύεται από την επιστολή της 17ης Απριλίου 2015 και, όπως υποστηρίζουν, δεν τους δόθηκε η ευκαιρία να εκθέσουν όπως έπρεπε τις απόψεις τους σε σχέση με τη θέση που εξέφραζε η Επιτροπή στην εν λόγω επιστολή. Ως εκ τούτου, η Ιρλανδία και η Apple υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή έπρεπε να διευρύνει το πεδίο της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας ή να εκδώσει νέα απόφαση για κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας, προσδιορίζοντας την εικαζόμενη νέα εστίαση της έρευνας.

(426) Η Επιτροπή θεωρεί ότι τα διαδικαστικά δικαιώματα της Ιρλανδίας και της Apple έγιναν απολύτως σεβαστά στην προκειμένη περίπτωση.

(427) Η Επιτροπή επισημαίνει, καταρχάς, ότι το πεδίο της έρευνας της Επιτροπής σε σχέση με την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης παρέμεινε αμετάβλητο από την απόφαση για κίνηση της διαδικασίας έως την έκδοση της παρούσας απόφασης. Και οι δύο αποφάσεις αφορούν το ίδιο μέτρο (τις φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε η Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων το 1991 και το 2007), τους ίδιους δικαιούχους (ASI, AOE και Όμιλος Apple) και τα ίδια ζητήματα όσον αφορά την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης (κατά πόσο οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εξασφαλίζουν ορθό επιμερισμό των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE ή κατά πόσο παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εν λόγω εταιρείες στο μέτρο που τους επιτρέπουν να καθορίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους με τρόπο ο οποίος οδηγεί σε αποτέλεσμα που δεν συνάδει με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού).

(428) Στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή εξέφρασε τις αρχικές αμφιβολίες της όσον αφορά τη συμμόρφωση των μεθόδων επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, και ιδίως με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όπως απορρέει από το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Σκοπός της φάσης επισταμένης έρευνας η οποία έπεται μιας απόφασης για κίνηση της διαδικασίας είναι να εμπλουτίσει τις γνώσεις της Επιτροπής όσον αφορά τα γεγονότα και τις νομικές παραμέτρους μιας υπόθεσης. Τα στοιχεία αυτά είναι δυνατό να εντείνουν ή να διαφωτίσουν τις αρχικές αμφιβολίες της Επιτροπής όπως αυτές διατυπώνονται σε μια απόφαση για κίνηση της διαδικασίας. Ως εξ αυτού, κατά το πέρας αυτής της διαδικασίας, η ανάλυση της Επιτροπής είναι δυνατό να έχει μεταβληθεί, γεγονός που συνεπάγεται ότι η τελική απόφαση μπορεί να παρουσιάζει διαφορές σε σχέση με την απόφαση για κίνηση της διαδικασίας, χωρίς οι διαφορές αυτές να επηρεάζουν τη νομιμότητα της τελικής απόφασης ([353]).

(429) Το γεγονός ότι η ανάλυση της Επιτροπής διευρύνθηκε στην προκειμένη περίπτωση οφείλεται στον πολύ μεγάλο αριθμό εγγράφων που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple σε σχέση με τα θέματα που εγείρονταν στην απόφαση για κίνηση της διαδικασίας όσον αφορά την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης. Απαντώντας σε αίτημα της Ιρλανδίας για περαιτέρω διευκρίνιση της εκτίμησής της περί ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης με βάση τα εν λόγω στοιχεία, και υπό το φως του ισχυρισμού της Ιρλανδίας ότι η εκτίμηση της Επιτροπής φαινόταν να βασίζεται σε παρανόηση από την πλευρά της Επιτροπής όσον αφορά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, οι υπηρεσίες της Επιτροπής απηύθυναν την επιστολή της 17ης Απριλίου 2015 στην Ιρλανδία για λόγους διαφάνειας, επιστολή την οποία η Ιρλανδία διαβίβασε στην Apple. Ωστόσο, μετά την έκδοση της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας το αντικείμενο της έρευνας της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης (δηλαδή οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις) δεν διαφοροποιήθηκε, ενώ παρέμειναν και οι βασικές αμφιβολίες της όσον αφορά τη συμμόρφωση των επίμαχων μέτρων με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων (κατά πόσο οι εν λόγω μέθοδοι είχαν ως αποτέλεσμα ένα ύψος φορολογητέων κερδών για την ASI και την AOE το οποίο συνάδει με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού).

([352]) Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9).

([353]) Υπόθεση T-424/05, Ιταλία κατά Επιτροπής, EU:T:2009:49, σκέψη 69· και υποθέσεις T-231/06 και T-237/06, Κάτω Χώρες και NOS κατά Επιτροπής, EU:T:2010:525, σκέψη 50. Βλέπε επίσης υπόθεση T-242/12, (SNCF) κατά Επιτροπής, EU:T:2015:1003, σκέψεις 345 έως 367.

(430) Σε κάθε περίπτωση, μετά την επιστολή της 17ης Απριλίου 2015, η Ιρλανδία είχε επανειλημμένα την ευκαιρία να εκθέσει τις απόψεις της στην Επιτροπή σχετικά με τη θέση που εκφραζόταν στην εν λόγω επιστολή και αξιοποίησε αποτελεσματικά αυτή την ευκαιρία σε πολλές περιπτώσεις, τόσο γραπτώς όσο και προφορικά ([354]). Όσον αφορά την Apple, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, ως ενδιαφερόμενο μέρος, δικαιούται μόνο να υποβάλει παρατηρήσεις επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας. Παρά ταύτα, η Apple είχε επανειλημμένα την ευκαιρία, την οποία και αξιοποίησε, να υποβάλει τις παρατηρήσεις της στην Επιτροπή, τόσο γραπτώς όσο και προφορικά, αφότου της διαβιβάστηκε η επιστολή της 17ης Απριλίου 2015 ([355]).

(431) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή θεωρεί ότι τα διαδικαστικά δικαιώματα της Ιρλανδίας και της Apple έγιναν απολύτως σεβαστά στην προκειμένη περίπτωση.

11. **ΑΝΑΚΤΗΣΗ ΠΟΣΩΝ**

11.1. *ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ*

(432) Βάσει του άρθρου 16 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, η Επιτροπή υποχρεούται να διατάξει την ανάκτηση παράνομων και ασυμβίβαστων ενισχύσεων. Η εν λόγω διάταξη ορίζει επίσης ότι το οικείο κράτος μέλος λαμβάνει όλα τα αναγκαία μέτρα για την ανάκτηση των παράνομων ενισχύσεων που έχουν κηρυχθεί ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά. Το άρθρο 16 παράγραφος 2 του ίδιου κανονισμού ορίζει ότι το ποσό της ενίσχυσης πρέπει να ανακτηθεί περιλαμβανομένων και των σχετικών τόκων οι οποίοι υπολογίζονται από την ημερομηνία κατά την οποία η παράνομη ενίσχυση ετέθη στη διάθεση του δικαιούχου μέχρι την ημερομηνία της πραγματικής ανάκτησής της. Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής ([356]) παραθέτει τις μεθόδους που πρέπει να χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των τόκων που εφαρμόζονται για την ανάκτηση. Τέλος, το άρθρο 16 παράγραφος 3 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 ορίζει ότι «η ανάκτηση πραγματοποιείται αμελλητί και σύμφωνα με τις διαδικασίες της εθνικής νομοθεσίας του οικείου κράτους μέλους, εφόσον αυτές επιτρέπουν την άμεση και πραγματική εκτέλεση της απόφασης της Επιτροπής».

11.2. *ΝΕΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ*

(433) Σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο γ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, «"νέα ενίσχυση" είναι κάθε ενίσχυση, δηλαδή τα καθεστώτα ενισχύσεων και οι ατομικές ενισχύεις, οι οποίες δεν αποτελούν υφιστάμενη ενίσχυση, καθώς και οι μεταβολές υφισταμένων ενισχύσεων».

(434) Σύμφωνα με το άρθρο 17 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, οι εξουσίες της Επιτροπής για ανάκτηση της ενίσχυσης υπόκεινται σε δεκαετή προθεσμία παραγραφής. Η προθεσμία αυτή αρχίζει να προσμετράται από την ημέρα κατά την οποία η παράνομη ενίσχυση χορηγείται στον δικαιούχο είτε ως ατομική ενίσχυση είτε ως ενίσχυση βάσει ενός καθεστώτος ενισχύσεων. Κάθε ενέργεια της Επιτροπής ή κράτους μέλους που ενεργεί κατόπιν αίτησης της Επιτροπής, σε σχέση με την παράνομη ενίσχυση, διακόπτει την περίοδο παραγραφής. Έπειτα από κάθε διακοπή, η προθεσμία αρχίζει να τρέχει από την αρχή. Η προθεσμία παραγραφής αναστέλλεται για όσο διάστημα η απόφαση της Επιτροπής αποτελεί αντικείμενο διαδικασίας που εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Τέλος, κάθε ενίσχυση της οποίας η περίοδος παραγραφής έχει εκπνεύσει, θεωρείται υφιστάμενη ενίσχυση.

(435) Η φορολογική απόφαση του 1991 εκδόθηκε πριν από περισσότερα από 10 έτη. Στην προκειμένη περίπτωση, η περίοδος παραγραφής που ορίζεται στο άρθρο 17 του του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 διακόπηκε στις 12 Ιουνίου 2013, ημερομηνία κατά την οποία η Επιτροπή απηύθυνε επιστολή στην Ιρλανδία ζητώντας πληροφορίες σχετικά με την πρακτική της στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων και ιδίως πληροφορίες σχετικά με τις αποφάσεις που εκδόθηκαν υπέρ της AOI, της ASI και της AOE ([357]). Αυτό σημαίνει ότι όποια ενίσχυση χορηγήθηκε βάσει της φορολογικής απόφασης του 1991 πριν από τις 12 Ιουνίου 2003 πρέπει να θεωρείται «υφιστάμενη» ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο β) περίπτωση (iv) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589. Αντίθετα, όποια ενίσχυση χορηγήθηκε μετά από αυτή την ημερομηνία, είτε βάσει της φορολογικής απόφασης του 1991 είτε βάσει της φορολογικής απόφασης του 2007, συνιστά «νέα» ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο γ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589.

([354]) Βλέπε την ανταλλαγή παρατηρήσεων μεταξύ της Ιρλανδίας και της Επιτροπής η οποία περιγράφεται στις ενότητες 7.1, 7.2, 7.4 και 7.5.

([355]) Βλέπε την ανταλλαγή παρατηρήσεων μεταξύ της Apple και της Επιτροπής η οποία περιγράφεται στις ενότητες 7.1, 7.2 και 7.3.

([356]) Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής, της 21ης Απριλίου 2004, σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 140 της 30.4.2004, σ.1).

([357]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 1. Η πρώτη απάντηση της Ιρλανδίας στο αίτημα της Επιτροπής αφενός για παροχή πληροφοριών σχετικά με την ιρλανδική πρακτική στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων και αφετέρου για απαντήσεις σε συγκεκριμένα ερωτήματα σχετικά με την ASI και την AOE, έχει ημερομηνία 9 Ιουλίου 2013.

(436) Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η όποια ενίσχυση χορηγήθηκε στην προκειμένη περίπτωση δεν μπορούσε παρά να συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση, καθώς οφείλεται στη μη εφαρμογή από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, η οποία δεν εφαρμοζόταν στην Ιρλανδία όταν αυτή προσχώρησε στην Ένωση την 1η Ιανουαρίου 1973 ούτε έχει έκτοτε εφαρμοστεί σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή. Κατά την Ιρλανδία, το άρθρο 25 του ΕΝΦ 97 απλώς αναπαράγει το άρθρο 201 του Νόμου περί Φόρου Εισοδήματος του 1967, ο οποίος ήταν σε ισχύ κατά την προσχώρηση της Ιρλανδίας στην Ένωση, και καμία από τις δύο διατάξεις δεν περιέχει αναφορά στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ή στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ. Κατά συνέπεια, εφόσον η νομική βάση για τον επιμερισμό των κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν έχει αλλάξει ουσιαστικά από την προσχώρηση της Ιρλανδίας στην Ένωση έως σήμερα, το μέτρο, εάν τελικώς λογίζεται ως κρατική ενίσχυση, συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο β) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 ([358]).

(437) Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό, καθώς η χορηγηθείσα ενίσχυση στην προκειμένη περίπτωση αποτελεί ατομική ενίσχυση που χορηγήθηκε στην ASI, την ΑΟΕ και τον όμιλο Apple μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, οι οποίες εγκρίνουν μεθόδους επιμερισμού των κερδών που έχουν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογητέας βάσης της ASI και της ΑΟΕ ενόψει της επιβολής φόρου εταιρειών στην Ιρλανδία, και όχι, όπως εμφανίζεται να υποστηρίζει η Ιρλανδία, καθεστώς ενίσχυσης στο πλαίσιο του άρθρου 25 του ΕΝΦ 97 και του άρθρου 201 του Νόμου περί Φόρου Εισοδήματος του 1967. Με άλλα λόγια, το μέτρο διά του οποίου χορηγείται η ενίσχυση είναι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις όπως εφαρμόζονταν από την ASI και την ΑΟΕ σε ετήσια βάση για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών των δύο εταιρειών ενόψει της επιβολής φόρου εταιρειών στην Ιρλανδία και, με βάση τα καθοριζόμενα κέρδη, του φόρου εταιρειών που όφειλαν να καταβάλλουν οι δύο εταιρείες ετησίως. Αυτό σημαίνει ότι η χορηγούμενη ενίσχυση βάσει των εν λόγω αποφάσεων χορηγείται ετησίως, όταν πρέπει να καταβληθεί ο φόρος εταιρειών από την ASI και την ΑΟΕ και οι εν λόγω εταιρείες βασίζονται στις μεθόδους επιμερισμού κερδών που εγκρίνονται από τις εν λόγω αποφάσεις για τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου. Κατά συνέπεια, η χορηγούμενη ενίσχυση στην ASI, την ΑΟΕ και τον όμιλο Apple μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων αποτελεί νέα ενίσχυση, η οποία χορηγείται σε ετήσια βάση ([359]).

11.3. *ΑΣΦΑΛΕΙΑ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗ*

(438) Το άρθρο 16 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 ορίζει ότι η Επιτροπή δεν απαιτεί ανάκτηση της ενίσχυσης εάν αυτό αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης.

(439) Τόσο η Ιρλανδία όσο και η Apple προβάλλουν το επιχείρημα ότι με την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας και την αμφισβήτηση, 22 χρόνια μετά, της συμμόρφωσης των δύο φορολογικών αποφάσεων με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, η Επιτροπή παραβίασε την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Σύμφωνα με την Ιρλανδία, οι κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων πρέπει να είναι προβλέψιμοι και η Επιτροπή δεν δικαιούται να δημιουργεί ενωσιακό δίκαιο επεκτείνοντας τα όρια των κανόνων αυτών με καινοφανή τρόπο ή παραπέμποντας σε διεθνείς εξελίξεις όπως το πλαίσιο του ΟΟΣΑ ([360]). Εφαρμόζοντας την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και το πλαίσιο του ΟΟΣΑ, ιδίως δε τις κατευθύνσεις του ΟΟΣΑ του 2010, η Επιτροπή επιβάλλει εκ των υστέρων ένα εξωτερικό πλαίσιο αναφοράς το οποίο δεν αποτελούσε μέρος του ιρλανδικού εσωτερικού δικαίου ([361]). Τέλος, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η αναδρομική εφαρμογή των αρχών που ισχύουν σήμερα από την Επιτροπή σημαίνει ότι η Ιρλανδία τίθεται ενώπιον κριτηρίων τα οποία η ίδια (και η Apple) δεν θα μπορούσε να έχει προβλέψει όταν εκδόθηκαν οι αποφάσεις ([362]).

(440) Βάσει της νομολογίας, η θεμελιώδης αρχή της ασφάλειας δικαίου αντιτίθεται στη δυνατότητα της Επιτροπής να καθυστερεί επ' αόριστον την άσκηση των εξουσιών της ([363]). Ωστόσο, για να έχει εφαρμογή η αρχή της ασφάλειας

([358]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 141 και εξής.
([359]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, EU:C:2006:416. Η ίδια συλλογιστική υιοθετήθηκε από το Γενικό Δικαστήριο στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-427/04 και T-17/05, Γαλλία και France Telecom κατά Επιτροπής, EU:T:2009:474, στις οποίες η εταιρεία France Telecom επωφελείτο από φορολογική απαλλαγή και η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η ενίσχυση χορηγείτο σε ετήσια βάση, δηλαδή η διαφορά ανάμεσα στον οφειλόμενο φόρο και στην απαλλαγή φόρου υπολογιζόταν ετησίως και εξαρτάτο, μεταξύ άλλων, από το ύψος των φορολογικών συντελεστών που όριζαν κάθε χρόνο οι τοπικές αρχές, διαπίστωση η οποία επικυρώθηκε και από το Γενικό Δικαστήριο.
([360]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 90.
([361]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί των παρατηρήσεων των ενδιαφερόμενων τρίτων, παράγραφοι 22 έως 41.
([362]) Παρατηρήσεις της Apple επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφος 300.
([363]) Υπόθεση C-74/00 P και C-75/00 P, Falck and Acciaierie di Bolzano κατά Επιτροπής, EU:C:2002:524, σκέψη 140.

δικαίου, πρέπει να διαπιστώνεται παρατεταμένη αδράνεια εκ μέρους της Επιτροπής από τη στιγμή που έλαβε γνώση της ενίσχυσης, και μια κατάσταση αβεβαιότητας. Η παρέλευση ενός μεγάλου διαστήματος δεν αρκεί από μόνη της για επίκληση της ασφάλειας δικαίου και η Επιτροπή μπορεί να κατηγορηθεί για καθυστέρηση μόνον από τη στιγμή που πληροφορήθηκε την ύπαρξη της ενίσχυσης. Σε αυτή την περίπτωση, εφόσον η Ιρλανδία δεν κοινοποίησε ποτέ τις επίμαχες φορολογικές διατάξεις στην Επιτροπή, η Επιτροπή θα μπορούσε να πληροφορηθεί την ύπαρξη των εν λόγω αποφάσεων μόνο μέσω της δημοσιοποίησής τους, κάτι που συνέβη για πρώτη φορά στη διάρκεια της ακρόασης της αμερικανικής Γερουσίας. Η εν λόγω ακρόαση πραγματοποιήθηκε στις 21 Μαΐου 2013, και, σε συνέχειά της, η Επιτροπή απηύθυνε αίτημα για πληροφορίες στην Ιρλανδία στις 12 Ιουνίου 2013. Η Επιτροπή δεν μπορεί, συνεπώς, να κατηγορηθεί ότι παραβίασε την αρχή της ασφάλειας δικαίου λόγω παρατεταμένης αδράνειας δεδομένου ότι, από τη στιγμή που η Επιτροπή θα μπορούσε να έχει λάβει γνώση των αποφάσεων (21 Μαΐου 2013) έως την ημέρα που ανέλαβε δράση (12 Ιουνίου 2013) μεσολάβησε διάστημα μικρότερο του μηνός.

(441) Όσον αφορά το επιχείρημα της Ιρλανδίας ότι υπήρξε παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου επειδή η Επιτροπή ενήργησε ενάντια στη συνήθη πρακτική της κατά τη λήψη αποφάσεων βάσει της οποίας μοναδικό έγκυρο σημείο αναφοράς είναι το εθνικό φορολογικό σύστημα, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι το σύστημα αναφοράς έναντι του οποίου εκτιμάται η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος στην προκειμένη περίπτωση είναι οι κοινοί κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία. Υπενθυμίζει επίσης ότι, παρόλο που τα κράτη μέλη απολαμβάνουν φορολογική αυτονομία στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, τα φορολογικά μέτρα που εγκρίνει ένα κράτος μέλος πρέπει να συμμορφώνονται με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, οι οποίοι είναι δεσμευτικοί για τα κράτη μέλη και υπερισχύουν της εσωτερικής νομοθεσίας ([364]). Σε σχέση με αυτό, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο, ([365]) απαγορεύει τα φορολογικά μέτρα που παρέχουν τη δυνατότητα σε καθετοποιημένες εταιρείες να καθορίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους με τρόπο ο οποίος δεν αντικατοπτρίζει τα κέρδη που θα προέκυπταν σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, δηλαδή με βάση τιμές τις οποίες διαπραγματεύονται ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό συγκρίσιμες συνθήκες με όρους πλήρους ανταγωνισμού. Με την έγκριση της παρούσας απόφασης, η Επιτροπή εφαρμόζει το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης στις επίμαχες διατάξεις, και διαπιστώνει ότι οι εν λόγω αποφάσεις οδηγούν σε αποτέλεσμα το οποίο συνιστά παρέκκλιση από τους κοινούς κανόνες φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία στο μέτρο που παρέχουν στην ASI και στην AOE τη δυνατότητα να καθορίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους με τρόπο ο οποίος δεν αντικατοπτρίζει ένα ύψος κερδών σύμφωνο με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού Όσον αφορά το επιχείρημα της Ιρλανδίας ότι η Επιτροπή επιβάλλει διεθνή πρότυπα και εφαρμόζει κατευθύνσεις του 2010 σε αποφάσεις που εκδόθηκαν πριν από αυτή την ημερομηνία, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει στην παρούσα απόφαση θεμελιώνεται σε παραβίαση του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, που αποτελεί μέρος του ιρλανδικού νομικού συστήματος από το 1973, και όχι του πλαισίου του ΟΟΣΑ. Η επίκληση του πλαισίου του ΟΟΣΑ από την Επιτροπή στην παρούσα απόφαση οφείλεται στο γεγονός ότι το εν λόγω πλαίσιο παρέχει αξιόπιστες κατευθύνσεις σχετικά με το κατά πόσο μια μέθοδος καθορισμού των φορολογητέων κερδών ενός υποκαταστήματος εξασφαλίζει αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, καθώς προέκυψε μέσα από συζητήσεις εμπειρογνωμόνων στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ και πραγματεύεται τεχνικές για την αντιμετώπιση συνηθισμένων προβλημάτων στον τομέα της διεθνούς φορολογίας

(442) Τέλος, απαντώντας στην Κοινή Επιστολή που φέρει την υπογραφή μιας σειράς εμπορικών φορέων, η Ιρλανδία υποστήριξε ότι η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αποκλείει την ανάκτηση στην προκειμένη περίπτωση. Επικαλέστηκε επίσης την απόφαση της France Télécom ([366]) στις παρατηρήσεις της υποστηρίζοντας ότι το ύψος της χορηγηθείσας ενίσχυσης μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων θα ήταν δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί στην προκειμένη περίπτωση ([367]). Ωστόσο, ένα κράτος μέλος του οποίου οι αρχές χορήγησαν ενίσχυση κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης δεν μπορεί να επικαλείται τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ενός δικαιούχου προκειμένου να αιτιολογήσει τη μη συμμόρφωσή του με την υποχρέωση να προβεί σε όλες τις αναγκαίες ενέργειες για την εφαρμογή μιας απόφασης της Επιτροπής για ανάκτηση της ενίσχυσης. Η αποδοχή μιας τέτοιας δυνατότητας θα στερούσε στην πραγματικότητα κάθε πρακτική ισχύ των διατάξεων των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης, εφόσον οι εθνικές αρχές θα μπορούσαν να στηρίζονται στη δική τους παράνομη συμπεριφορά για καθιστούν ανεφάρμοστες τις

([364]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, EU:C:2006:416, σκέψη 81· συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, EU:C:2011:732· υπόθεση C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, σκέψη 25, και εντολή επί της υπόθεσης C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, σκέψη 18· βλέπε επίσης υπόθεση T-538/11, Βέλγιο κατά Επιτροπής, EU:T:2015:188, σκέψη 66.

([365]) Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής, EU:C:2006:416, σκέψεις 95 έως 97.

([366]) Απόφαση 2006/621/ΕΚ της Επιτροπής, της 2ας Αυγούστου 2004, σχετικά με την κρατική ενίσχυση που χορήγησε η Γαλλία στην France Télécom (ΕΕ L 257 της 20.9.2006, σ. 11).

([367]) Παρατηρήσεις της Ιρλανδίας επί της απόφασης για κίνηση της διαδικασίας, παράγραφοι 155 και 156.

αποφάσεις που εκδίδει η Επιτροπή βάσει αυτών των διατάξεων της Συνθήκης ([368]). Συνεπώς, δεν εναπόκειται στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, αλλά στην επιχείρηση που λαμβάνει την ενίσχυση, να επικαλεστεί την ύπαρξη εξαιρετικών περιστάσεων στις οποίες στηρίχθηκε η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη της, για να αντιταχθεί στην επιστροφή μιας παράνομης ενίσχυσης ([369]). Εφόσον η Apple δεν παρέπεμψε στην εν λόγω αρχή σε καμία από τις παρατηρήσεις της προς την Επιτροπή, η Ιρλανδία δεν δικαιούται, και μόνο για τον λόγο αυτό, να επικαλείται τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη. Σε κάθε περίπτωση, εάν μια ενίσχυση εφαρμόζεται χωρίς να έχει προηγηθεί κοινοποίηση στην Επιτροπή, ο δικαιούχος της ενίσχυσης, δεν μπορεί, εφόσον δεν ισχύουν ειδικές συνθήκες, να έχει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι η ενίσχυση είναι νόμιμη ([370]).

(443) Όσον αφορά το επιχείρημα που διατυπώνεται στην Κοινή Επιστολή ότι ο υποτιθέμενα καινοφανής χαρακτήρας της προσέγγισης στην προκειμένη περίπτωση έχει ως αποτέλεσμα παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, γεγονός που αποκλείει την ανάκτηση ([371]), η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχει εφαρμογή μόνο σε άτομα στα οποία καλλιεργήθηκαν εύλογες προσδοκίες μετά από συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις οργάνου της Ένωσης ([372]). Ούτε η Ιρλανδία, ούτε η Κοινή Επιστολή αποδεικνύουν ότι η Επιτροπή έδωσε ποτέ συγκεκριμένη διαβεβαίωση ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις ήταν σύμφωνες με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, ή ότι το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης δεν έχει εφαρμογή στις φορολογικές αποφάσεις ή σε άλλα παρεμφερή φορολογικά μέτρα τα οποία εγκρίνουν μεθόδους οι οποίες επιτρέπουν στις καθετοποιημένες εταιρείες να καθορίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους. Αντίθετα μάλιστα, η Επιτροπή προσδιόρισε τις φορολογικές αποφάσεις ως φορολογικά μέτρα τα οποία είναι δυνατό να ενέχουν το στοιχείο της κρατικής ενίσχυσης στην ανακοίνωση του 1998 σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων ([373]) και έχει έκτοτε εφαρμόσει τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων σε σειρά αποφάσεων σχετικά με φορολογικά μέτρα τα οποία επιτρέπουν στις καθετοποιημένες εταιρείες να καθορίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους ([374]). Κατά συνέπεια, η επίκληση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από την Ιρλανδία με σκοπό να αποτραπεί η ανάκτηση δεν θεμελιώνεται.

(444) Όσον αφορά την εικαζόμενη δυσκολία ποσοτικοποίησης του ύψους της ενίσχυσης, η συγκεκριμένη περίπτωση αφορά μια σχετικά απλή κατάσταση στην οποία ένα φορολογικό μέτρο παρέχει στον δικαιούχο μείωση της φορολογητέας βάσης του και, ως εξ αυτού, του φόρου εταιρειών που οφείλει να καταβάλει. Η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι υπάρχει δυσκολία στον υπολογισμό του ποσού που πρέπει να ανακτηθεί σε μια τέτοια κατάσταση και δεν διακρίνει αναλογίες με το μέτρο ενίσχυσης στην απόφαση της France Telecom, η οποία αφορούσε μια κατάσταση στην οποία η χορηγηθείσα ενίσχυση συνίστατο σε δημόσια δήλωση υπουργού της κυβέρνησης η οποία προκάλεσε ενίσχυση της αξιοπιστίας της εταιρείας στην αγορά.

11.4. *ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ*

(445) Η υποχρέωση ενός κράτους να καταργήσει ενίσχυση την οποία η Επιτροπή έχει θεωρήσει μη συμβατή με την εσωτερική αγορά σκοπό έχει την επαναφορά των πραγμάτων στην πρότερη κατάσταση. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ο εν λόγω στόχος επιτυγχάνεται όταν ο δικαιούχος επιστρέψει τα ποσά που χορηγήθηκαν ως παράνομη ενίσχυση, χάνοντας με τον τρόπο αυτό το πλεονέκτημα που είχε έναντι των ανταγωνιστών του στην αγορά, και αποκατασταθεί η κατάσταση που επικρατούσε πριν από την καταβολή της ενίσχυσης.

([368]) Βλέπε υπόθεση C-5/89, Επιτροπή κατά Γερμανίας, EU:C:1990:320, σκέψη 17, και υπόθεση C-310/99, Ιταλία κατά Επιτροπής, EU:C:2002:143, σκέψη 104.

([369]) Βλέπε υπόθεση T-67/94 Ladbroke Racing κατά Επιτροπής, EU:T:1998:7, σκέψη 183· Βλέπε επίσης συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-116/01 και T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) και Diputación Foral de Vizcaya κατά Επιτροπής, EU:T:2003:217, σκέψη 203.

([370]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-183/02 P και C-187/02 P, *Demesa και Territorio Histórico de Álava* κατά Επιτροπής, EU:C:2004:701, σκέψη 45.

([371]) Κοινή Επιστολή, παράγραφος 16.

([372]) Βλέπε υπόθεση 265/85, Van den Bergh en Jurgens and Van Dijk Food Products (Lopik) κατά Επιτροπής, EU:C:1987:121, σκέψη 44, και υπόθεση C 537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan κατά Επιτροπής, EU:C:2010:769, σκέψη 63.

([373]) ΕΕ C 147 της 20.6.2002, σ. 2.

([374]) Βλέπε, π.χ., απόφαση 2003/81/ΕΚ της Επιτροπής, της 22ας Αυγούστου 2002, σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που εφαρμόζει η Ισπανία στα «συντονιστικά κέντρα της Βισκαϊκής» [Ενίσχυση C 48/2001 (πρώην NN 43/2000)] (ΕΕ L 31 της 6.2.2003, σ. 26)· απόφαση 2003/512/ΕΚ της Επιτροπής, της 5ης Σεπτεμβρίου 2002, σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων της Γερμανίας υπέρ των κέντρων ελέγχου και συντονισμού (ΕΕ L 177 της 16.7.2003, σ. 17)· απόφαση 2003/501/ΕΚ της Επιτροπής, της 16ης Οκτωβρίου 2002, σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων C 49/2001 (πρώην NN 46/2000) — Κέντρα συντονισμού — που εφάρμοσε το Λουξεμβούργο (ΕΕ L 170 της 9.7.2003, σ. 20), παράγραφος 53· και απόφαση 2003/755/ΕΚ της Επιτροπής, της 17ης Φεβρουαρίου 2003, σχετικά με το καθεστώς ενίσχυσης που σχεδιάζει να εφαρμόσει το Βέλγιο υπέρ των κέντρων συντονισμού που είναι εγκατεστημένα στο Βέλγιο (ΕΕ L 282 της 30.10.2003, σ. 25).

(446) Καμία διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν επιβάλλει στην Επιτροπή να καθορίζει το προς ανάκτηση ακριβές ποσό της ενίσχυσης, όταν διατάσσει την ανάκτηση της ενίσχυσης που κρίνεται ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά ([375]). Αντιθέτως, αρκεί η απόφαση της Επιτροπής να περιέχει στοιχεία βάσει των οποίων ο αποδέκτης της να μπορεί να καθορίσει ο ίδιος, χωρίς υπερβολικές δυσχέρειες, το ύψος αυτό ([376]). Το ενωσιακό δίκαιο ορίζει απλώς ότι η ανάκτηση της παρανόμως χορηγηθείσας ενίσχυσης πρέπει να καταλήγει στην επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση και ότι η επιστροφή πρέπει να πραγματοποιείται κατά τον τρόπο που καθορίζει το εθνικό δίκαιο ([377]). Η Επιτροπή μπορεί συνεπώς να περιοριστεί στη διαπίστωση της υποχρέωσης ανάκτησης των επίμαχων ενισχύσεων και να αφήσει στις εθνικές αρχές τη μέριμνα του υπολογισμού του ακριβούς ποσού της προς ανάκτηση ενίσχυσης ([378]).

(447) Σε περίπτωση παράνομης κρατικής ενίσχυσης υπό μορφή φορολογικών μέτρων, το επιστρεπτέο ποσό υπολογίζεται συγκρίνοντας τον φόρο που καταβλήθηκε πραγματικά με το ποσό που έπρεπε να έχει καταβληθεί βάσει του γενικά εφαρμοζόμενου κανόνα. Όπως συνάγεται στην ενότητα 8.2.2.2 και ιδίως στην αιτιολογική σκέψη 319, ένας σωστός επιμερισμός των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων όταν εκδόθηκαν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις θα είχε λειτουργήσει καθοριστικά όσον αφορά τον επιμερισμό των κερδών στο εσωτερικό της ASI και της AOE, προκειμένου το σύνολο των κερδών από τις δραστηριότητες πωλήσεων των εν λόγω εταιρειών να επιμερίζεται στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE κατά τη διάρκεια ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων. Με βάση τη δεκαετή προθεσμία παραγραφής που προβλέπεται στο άρθρο 17 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, η ανάκτηση πρέπει να περιλαμβάνει την ενίσχυση που χορηγήθηκε από τις 12 Ιουνίου 2003 και εξής και, εφόσον σύμφωνα με την Apple το οικονομικό έτος 2014 είναι το τελευταίο έτος εφαρμογής της απόφασης του 2007 από την ASI και την AOE για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών τους στην Ιρλανδία, πρέπει να φτάνει έως τις 27 Σεπτεμβρίου 2014, ημερομηνία λήξης του οικονομικού έτους 2014 της ASI και της AOE. Παρομοίως, όλα τα κέρδη από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της ASI και της AOE πρέπει, καταρχάς, να επιμεριστούν στα αντίστοιχα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους για την περίοδο από τις 12 Ιουνίου 2003 έως τις 27 Σεπτεμβρίου 2014 για τους σκοπούς του υπολογισμού του φόρου εταιρειών που όφειλαν να καταβάλουν η ASI και η AOE βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας εταιρικών κερδών στην Ιρλανδία. Επιπλέον, το εισόδημα από τόκους που προέρχεται από περιουσιακά στοιχεία των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τα οποία προσδιορίζονται από την Apple και την Ιρλανδία στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς ([379]) πρέπει να επιμεριστεί στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE.

(448) Η Apple δύναται να διεκδικήσει, στον βαθμό που τεκμηριώνεται επαρκώς, τις εξής εκπτώσεις από τα κέρδη που επιμερίζονται στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE:

(i) τα εισοδήματα από τόκους και επενδύσεις που καταλογίζονται στις εταιρικές έδρες της ASI και της AOE και προέρχονται από την παθητική διαχείριση ρευστότητας, η οποία έχει ανατεθεί από το διοικητικό συμβούλιο της ASI και της AOE στη Braeburn, όπως αποτυπώνεται στα πρακτικά των συνεδριάσεων των συμβουλίων ([380])· δεν περιλαμβάνονται εδώ εισοδήματα από τόκους που προέρχονται από περιουσιακά στοιχεία των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τα οποία προσδιορίζονται από την Ιρλανδία και την Apple στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς ([381])·

(ii) τις εκπτώσεις κεφαλαίου για αποσβέσεις που όριζε η απόφαση του 1991 στον βαθμό που ο περιορισμός στον καθορισμό των εκπτώσεων κεφαλαίου για αποσβέσεις έθεσε την Apple σε μειονεκτική θέση ([382])· και

(iii) τα κέρδη του υποκαταστήματος της AOE στη Σινγκαπούρη τα οποία φορολογούνταν στη Σινγκαπούρη ([383]).

(449) Τα κέρδη εκμετάλλευσης που υπόκεινται σε φόρο στην Ιρλανδία μπορεί επίσης να αναπροσαρμοστούν μετά από ουσιαστική επαναδιατύπωση των υποχρεωτικών λογαριασμών ή των φορολογικών δηλώσεων της ASI και της AOE ως αποτέλεσμα αντίστοιχων πληρωμών και προσαρμογών στους υποχρεωτικούς λογαριασμούς άλλων εταιρειών του ομίλου Apple, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες που ισχύουν στην Ιρλανδία σε σχέση με την αναδρομική επαναδιατύπωση υποχρεωτικών λογαριασμών ή φορολογικών δηλώσεων, και υπό την προϋπόθεση ότι η Apple είναι σε θέση να τεκμηριώσει επαρκώς πραγματική υποχρέωση, έναντι είτε της Apple Inc. είτε άλλων εταιρειών του ομίλου Apple σε άλλες περιοχές δικαιοδοσίας, για άσκηση δραστηριοτήτων ή παροχή υπηρεσιών, όπως η E & A και οι δραστηριότητες μάρκετινγκ.

([375]) Αν και αυτό αφορά ένα πλαίσιο «αδυναμίας ανάκτησης» και όχι «δυσκολίας ποσοτικοποίησης του ύψους της ενίσχυσης».
([376]) Βλέπε υπόθεση C-441/06, Επιτροπή κατά Γαλλίας, EU:C:2007:616, σκέψη 29, και νομολογία στην οποία αυτή παραπέμπει.
([377]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-427/04 και T-17/05, Γαλλία και France Telecom κατά Επιτροπής, EU:T:2009:474, σκέψη 297.
([378]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-427/04 και T-17/05, Γαλλία και France Telecom κατά Επιτροπής, EU:T:2009:474, σκέψη 299.
([379]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 100.
([380]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 108 και 291.
([381]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 100.
([382]) Βλέπε αιτιολογική σκέψη 349.
([383]) Βλέπε υποσημείωση 74.

(450) Μια τέτοια επαναδιατύπωση θα μπορούσε να επέλθει μετά από αναδρομική τροποποίηση της ΣΕΚ ή της Συμφωνίας Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ. Οι όροι αυτών των συμφωνιών δεν εξετάστηκαν από την Ιρλανδική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων στο πλαίσιο των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων και, εάν η οικονομική συμμετοχή στην Ε & Α ή στο κόστος μάρκετινγκ που επωμίζεται η ASI και η AOE στο πλαίσιο αυτών των συμφωνιών δεν αντιστοιχεί σε ένα ύψος συμμετοχής το οποίο θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών που συναλλάσσονται σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, π.χ. επειδή υπάλληλοι της Apple Inc. ασκούσαν δραστηριότητες επ' ωφελεία της ASI και της AOE πέραν των αμειβόμενων λειτουργιών που καλύπτονταν από τη ΣΕΚ και τη Συμφωνία Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ, η ύπαρξη τέτοιων δραστηριοτήτων, εφόσον τεκμηριώνονται επαρκώς, θα μπορούσε να δικαιολογήσει την αναδρομική τροποποίηση της ΣΕΚ και/ή της Συμφωνίας Παροχής Υπηρεσιών Μάρκετινγκ και να εγείρει υποχρέωση για αυξημένες εκ των υστέρων πληρωμές από την ASI και την AOE προς την Apple Inc., υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω πληρωμές είναι σύμφωνες με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

(451) Μια τέτοια επαναδιατύπωση θα μπορούσε επίσης να προκύψει από αναδρομική τροποποίηση της περιοχής δικαιοδοσίας εντός της οποίας καταγράφονται οι πωλήσεις της ASI στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ εάν η Apple κρίνει ότι οι εν λόγω καταγεγραμμένες πωλήσεις δεν αντιστοιχούν σε πραγματικό κίνδυνο για τη διανομή των προϊόντων της Apple και ότι η έκθεση στους εν λόγω κινδύνους αφορά περιοχές δικαιοδοσίας με πιο σημαντική οικονομική δραστηριότητα σε σχέση με την Ιρλανδία. Αυτό μπορεί, π.χ., να ισχύει για κέρδη της ASI τα οποία υπόκειντο σε φόρο εισοδήματος εταιρειών στην Ιταλία ([384]), υπό την προϋπόθεση ότι η εκτίμηση της ιταλικής φορολογικής διοίκησης επισημαίνεται από την ASI στα αντίστοιχα ποσά στους επαναδιατυπωμένους υποχρεωτικούς λογαριασμούς της εταιρείας και ότι η μείωση των κερδών που υπόκεινται σε φόρο στην Ιρλανδία δεν υπερβαίνει την αντίστοιχη αύξηση του ύψους των κερδών που φορολογούνται στην Ιταλία.

11.5. *ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ*

(452) Εν κατακλείδι, η Επιτροπή διαπιστώνει ότι η Ιρλανδία, με την έκδοση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων οι οποίες επέτρεπαν στην ASI και στην AOE να καθορίζουν τον φόρο εταιρειών που όφειλαν να καταβάλλουν ετησίως στην Ιρλανδία κατά τη διάρκεια ισχύος των εν λόγω αποφάσεων, χορήγησε παρανόμως κρατική ενίσχυση στην ASI, την AOE και τον όμιλο Apple, κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης, την οποία η Ιρλανδία καλείται να ανακτήσει δυνάμει του άρθρου 16 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 από την ASI και την AOE,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

Άρθρο 1

1. Οι φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν από την Ιρλανδία στις 29 Ιανουαρίου 1991 και στις 23 Μαΐου 2007 υπέρ της Apple Sales International, οι οποίες επιτρέπουν στην τελευταία να καθορίζει τη φορολογική υποχρέωσή της στην Ιρλανδία σε ετήσια βάση, συνιστούν ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Η εν λόγω ενίσχυση τέθηκε σε εφαρμογή από την Ιρλανδία κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης και είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.

2. Οι φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν από την Ιρλανδία στις 29 Ιανουαρίου 1991 και στις 23 Μαΐου 2007 υπέρ της Apple Operations Europe International, οι οποίες επιτρέπουν στην τελευταία να καθορίζει τη φορολογική υποχρέωσή της στην Ιρλανδία σε ετήσια βάση, συνιστούν ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Η εν λόγω ενίσχυση τέθηκε σε εφαρμογή από την Ιρλανδία κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης και είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.

Άρθρο 2

1. Η Ιρλανδία ανακτά την ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 από την Apple Sales International.

2. Η Ιρλανδία ανακτά την ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 2 από την Apple Operations Europe.

3. Τα προς ανάκτηση ποσά βαρύνονται με τόκο από την ημερομηνία κατά την οποία τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων μέχρι την πραγματική ανάκτησή τους.

([384]) Βλέπε υποσημείωση 73.

4. Οι τόκοι υπολογίζονται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με το κεφάλαιο V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004.

Άρθρο 3

1. Η ανάκτηση της ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 1 είναι άμεση και πραγματική.

2. Η Ιρλανδία μεριμνά για την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.

Άρθρο 4

1. Εντός δύο μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης, η Ιρλανδία ενημερώνει την Επιτροπή σχετικά με τη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό του ακριβούς ύψους της ενίσχυσης.

2. Η Ιρλανδία τηρεί ενήμερη την Επιτροπή για την πρόοδο των εθνικών μέτρων που ελήφθησαν για την εκτέλεση της παρούσας απόφασης μέχρι να ολοκληρωθεί η ανάκτηση της ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 1. Υποβάλλει αμέσως, μετά από απλό αίτημα της Επιτροπής, πληροφορίες για τα μέτρα που έχουν ήδη ληφθεί και για εκείνα που έχουν προγραμματιστεί με σκοπό τη συμμόρφωση με την παρούσα απόφαση.

Άρθρο 5

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στην Ιρλανδία.

Βρυξέλλες, 30 Αυγούστου 2016.

Για την Επιτροπή
Margrethe VESTAGER
Μέλος της Επιτροπής