II

(Nem jogalkotási aktusok)

HATÁROZATOK

A BIZOTTSÁG (EU) 2017/1283 HATÁROZATA

(2016. augusztus 30.)

az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról

(az értesítés a C(2017) 5605. számú dokumentummal történt)

(Csak az angol nyelvű szöveg hiteles)

(EGT-vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 108. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután az érdekelt feleket az említett rendelkezéseknek megfelelően felkérte észrevételeik megtételére ([1]), és tekintettel ezen észrevételekre,

mivel:

1. AZ ELJÁRÁS

(1) 2013. június 12-i levelében a Bizottság tájékoztatást kért Írországtól az írországi adóügyi határozatokra vonatkozó gyakorlatáról ([2]). A Bizottság különösen az Írország által az Apple Group vállalatai, azaz az Apple Operations International (a továbbiakban: AOI), az Apple Sales International (a továbbiakban: ASI) és az Apple Operations Europe (a továbbiakban: AOE) javára kiadott határozatokra vonatkozóan kért tájékoztatást. Ezenkívül a Bizottság azon belföldi illetőségű vállalatokról, illetve külföldi vállalatok állandó telephelyeiről is kért egy szemléltető listát (legalább öt példával), amelyek hasonló tevékenységekre vonatkozó adóügyi határozatok előnyeit élvezték Írországban.

(2) 2013. július 9-i levelében Írország közölte a Bizottsággal a kért információkat. Írország jelezte levelében, hogy az írországi adóhatóság (a továbbiakban: Irish Revenue) külföldi illetőségű vállalkozások számára kilenc esetben bocsátott ki határozatokat a nyereségnek az írországi fióktelepükhöz történő hozzárendeléséről. Ezen esetek a következő kilenc társaságot érintették: az [A] vállalat (*), a [B] vállalat, a [C1] vállalat, a [D] vállalat, az [E] vállalat, az [F] vállalat, a [G1] vállalat, a [G2] vállalat és a [G3] vállalat.

(3) 2013. augusztus 26-i levelében a Bizottság az Irish Revenue által e kilenc vállalat tekintetében kiadott adóügyi határozatok megküldését kérte. Ezenkívül az Irish Revenue által 2010-ben, 2011-ben és 2012-ben kiadott valamennyi adóügyi határozat megküldését is kérte. 2013. szeptember 25-én Írország megküldte a kilenc társaságra vonatkozóan kiadott adóügyi határozatokat, valamint a 2010-ben, 2011-ben és 2012-ben kiadott adóügyi határozatokat is, amelyek közül az utóbbi néhány előzetes árképzési megállapodást (a továbbiakban: APA), többek között kétoldalú APA-kat is tartalmazott.

([1]) HL C 369., 2014.10.17., 22. o.

([2]) Írország „adóügyi határozatok” helyett „előzetes véleményekről” beszél az általa benyújtott dokumentumokban. E határozat céljából, valamint az eljárás megindításáról szóló határozattal való összhang biztosítása érdekében a Bizottság az „adóügyi határozatok” fogalmat használja. Tartalmi szempontból a két fogalom azonos.

(*) A szöveg egyes részeit a bizalmas információk közzétételének elkerülése érdekében kihagyták; ezek a részek szögletes zárójelek között vannak.

(4) 2013. október 21-i levelében a Bizottság arra kérte Írországot, hogy küldje meg számára az Irish Revenue által 1991-ben és 2007-ben az ASI és az AOE javára kiadott adóügyi határozatokat, valamint az Irish Revenue-hoz e határozatok megszerzésére irányulóan küldött kérelmek valamennyi lényeges elemét, különösen a vállalatok adótanácsadója által készített alapul szolgáló jelentéseket. A Bizottság tájékoztatást kért továbbá az Apple Group valamennyi Írországban adózó vállalatáról is, ideértve valamennyi hatályban lévő adóügyi határozatot és az Apple Group ezen Írországban található vállalatainak a 2010., 2011. és 2012. évre vonatkozó adóbevallását is. 2013. november 21-én az ír hatóság megküldte a kért információkat, köztük az ASI és az AOE javára 1991-ben és 2007-ben kiadott adóügyi határozatokat, valamint a (2) preambulumbekezdésben felsorolt kilenc társaság adóbevallásait is.

(5) 2014. január 24-i levelében a Bizottság az Írország által 2013. szeptember 25-én átadott adóügyi határozatok magyarázatát kérte. Ezenkívül a Bizottság a nyereségfelosztással kapcsolatos, 2004 óta kiadott valamennyi adóügyi határozat, az azt megelőzően kiadott és még hatályban lévő valamennyi adóügyi határozat, valamint az e határozatokat alátámasztó valamennyi lényeges elem megküldését is kérte.

(6) 2014. március 6-án Írország a nyereségfelosztásról szóló további adóügyi határozatokat adott át azon vállalatok tekintetében, amelyek kérelmeit az Irish Revenue „Large Cases Division" nevű (jelentős ügyekkel foglalkozó) részlege kezelte. Írország átadta a határozatokat, a másolatát annak a határozat kibocsátására irányuló kérelem alapját meghatározó levélnek, amelyet Írország az adott vállalattól vagy annak adótanácsadójától kapott, valamint az Irish Revenue által küldött válasz másolatát. Ezen információkat a következő tíz vállalatra vonatkozóan adták meg: a [H] vállalat, az [I] vállalat, a [C2] vállalat, a [J] vállalat, a [K] vállalat, a [D] vállalat, az [L] vállalat, az [M] vállalat, az [N] vállalat és az [O] vállalat ([3]). Írország ezenkívül jelezte, hogy a [K] vállalattal kapcsolatban egy korábbi válaszlevelükben már küldtek információkat.

(7) 2014. március 7-i levelében a Bizottság tájékoztatta Írországot, hogy vizsgálatot folytat arra vonatkozóan, hogy az Irish Revenue által 1991-ben és 2007-ben az ASI és az AOE javára kiadott adóügyi határozat új támogatást jelent-e, és felkérte az ír hatóságot a támogatás összeegyeztethetőségének véleményezésére. A Bizottság, megjegyezve, hogy – 2013. október 21-i levelében – már kérte ezen adóügyi határozatokat alátámasztó valamennyi lényeges elem megküldését, arra kérte Írországot, hogy adja át az e határozatok által jóváhagyott adóügyi megállapodásokra vonatkozó további információkat, valamint az Apple Group írországi vállalatainak az adóbevallásait. 2014. március 25-én Írország átadta az ASI és az AOE 2004 és 2010 közötti időszakra vonatkozó adóbevallásait.

(8) 2014. május 1-jei és 28-i levelében az ír hatóság aggodalmának adott hangot azzal kapcsolatban, hogy a Bizottság és a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (a továbbiakban: OECD) közötti megbeszélések bizalmas adófizetői információk felfedéséhez vezethettek. 2014. június 6-i levelében a Bizottság válaszolt ezen aggályokra, és elmagyarázta, hogy a Bizottság és az OECD által folytatott megbeszélések általános természetűek voltak, és nem került sor bizalmas adófizetői információknak az OECD előtti felfedésére.

(9) 2014. június 11-én a Bizottság – a Szerződés 108. cikke (2) bekezdésével összhangban – határozatot fogadott el az Irish Revenue által az ASI és az AOE javára 1991-ben és 2007-ben elfogadott adóügyi határozatokkal kapcsolatos hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról annak jogalapján, hogy az említett adóügyi határozatok a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősülhetnek (a továbbiakban: eljárás megindításáról szóló határozat).

(10) 2014. szeptember 5-i levelében Írország megtette az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeit.

(11) 2014. október 17-én az eljárás megindításáról szóló határozat megjelent a Hivatalos Lapban ([4]), amivel az érdekelteket felkérték, hogy nyújtsák be a bizottsági vizsgálattal kapcsolatos észrevételeiket. Egy 2014. november 17-én kelt levélben a Bizottsághoz észrevételek érkeztek az Apple-től. Az észrevételekhez mellékeltek egy *ad hoc* nyereségfelosztási jelentést, amelyet az adótanácsadó [az Apple adótanácsadója] készített (a továbbiakban: a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés). Az Ibec ([5]) és az Oxfam is tett észrevételeket, továbbá egy több szakmai szervezet ([6]) által megírt közös levél is érkezett.

(12) 2015. január 9-én a Bizottság szolgálatai és az Apple képviselői között találkozóra került sor, amelynek során az Apple bemutatta a Bizottságnak új írországi vállalati struktúráját. 2015. január 19-én küldött e-mailjében az Apple – a 2015. január 9-i találkozó folyományaként – összefoglalót küldött a Bizottságnak az Apple […] írországi átszervezésének fő elemeiről.

([3]) Mivel az átadott adóügyi határozatok közül néhányat ugyanazon csoporthoz tartozó vállalatokhoz címeztek, a (2) preambulumbekezdésben felsorolt kilenc vállalat és a (6) preambulumbekezdésben felsorolt tíz vállalat tizennégy különböző multinacionális csoporthoz tartozik.

([4]) HL C 369., 2014.10.17., 22. o.

([5]) Az írországi székhelyű szervezetek vállalkozói és munkáltatói szövetsége.

([6]) A közös levelet aláíró szakmai szövetségek a következők: 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) 2015. január 30-án és 2015. március 11-én Írország megküldte észrevételeit az eljárás megindításáról szóló határozatra válaszul harmadik felek által a Bizottsághoz benyújtott észrevételekkel kapcsolatban.

(14) 2015. február 4-i levelében a Bizottság felkérte Írországot, hogy tájékoztassa az Apple új írországi vállalati struktúrájával kapcsolatos véleményéről, valamint továbbítsa számára az Irish Revenue és az Apple között az új vállalati struktúra kapcsán létrejött valamennyi levélváltást. Írország 2015. február 25-i levelében válaszolt erre a kérésre, és megküldte a kért leveleket, valamint a 2014. december 11-én az Irish Revenue és az Apple között létrejött konferenciahívásról készült feljegyzéseket. Ezenkívül Írország arra kérte a Bizottságot, hogy egyértelműsítse az 1991. és 2007. évi adóügyi határozatokkal kapcsolatos vizsgálat egyes aspektusait, amelyek – Írország szerint – a Bizottságnak az alkalmazandó nemzeti joggal kapcsolatos téves értelmezésén alapulhattak.

(15) 2015. március 5-i levelében a Bizottság tájékoztatásra irányuló kérelmet küldött Írországnak, amelyben az ASI és az AOE pénzügyi beszámolóiban feltüntetett kamatbevétellel, valamint e bevételnek az ASI és az AOE közötti elosztásával kapcsolatban kért információkat. A Bizottság tájékoztatást kért továbbá az ASI és az AOE tulajdonában lévő, az Apple-termékek Amerikán kívüli beszerzésére, gyártására, értékesítésére és forgalmazására vonatkozó szellemi tulajdonokkal kapcsolatos engedélyek (a továbbiakban: az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek) kezelésére, valamint arra vonatkozóan, hogy az Apple Group alkalmazottai részt vettek-e ezen engedélyek kezelésében. Írország 2015. április 15-i levelével válaszolt, amelyben megadta az összes kért információt, és egy, az Apple által küldött mellékletet is csatolt. Az ugyanazon a napon küldött második levelében Írország találkozó létrehozásáról állapodott meg a Bizottsággal.

(16) 2015. április 17-én a Bizottság levelet küldött Írországnak az 1991. és 2007. évi adóügyi határozatok vizsgálata egyes aspektusainak egyértelműsítésére irányuló, 2015. február 25-i kérésére válaszolva (a továbbiakban: a 2015. április 17-i levél). A Bizottság arra kérte Írországot, hogy továbbítsa e levél másolatát az Apple-nek.

(17) 2015. április 22-én a Bizottság szolgálatai és az Apple között találkozóra került sor. Írország jelen volt a találkozón, amely az ASI és az AOE közötti nyereségfelosztásra összpontosított.

(18) 2015. április 23-i e-mailes üzenetében a Bizottság arra kérte az Apple-t, hogy a 2015. április 17-i levéllel kapcsolatban tegye meg észrevételeit. Ezenkívül a Bizottság arra kérte az Apple-t, hogy adja át az ASI igazgatósági üléseiről készült jegyzőkönyveket ugyanarra az időszakra vonatkozóan, amelyre az AOE igazgatósági üléseinek a jegyzőkönyvét korábban már átadták.

(19) 2015. május 4-i levelében Írország és az Apple válaszolt a 2015. április 17-i levélre. 2015. május 7-én az Apple levelét továbbították Írországnak, hogy tegye meg észrevételeit.

(20) 2015. május 7-én a Bizottság szolgálatai és Írország között találkozóra került sor.

(21) 2015. május 20-án Írország megküldte észrevételeit az Apple 2015. április 17-i levéllel kapcsolatos megállapításairól.

(22) 2015. május 27-én az Apple – a Bizottság 2015. április 23-i e-mailjére válaszul – a kért időszakra vonatkozóan benyújtotta az ASI és az AOE valamennyi igazgatósági üléséről készült jegyzőkönyvet és határozatot.

(23) 2015. július 9-i e-mailjében a Bizottság elküldte Írországnak a 2015. május 7-i ülés jegyzőkönyvtervezetét, és kérte Írországot, hogy fogadja el az abban foglaltakat vagy javasoljon módosításokat.

(24) 2015. július 17-én Írország válaszolt a Bizottság 2015. július 9-i e-mailjére, amely válaszában – különösen – azt állította, hogy véleménye szerint a jegyzőkönyvtervezet nem ad pontos és mindenre kiterjedő feljegyzést a 2015. május 7-i ülésről. Írország benyújtotta az üléssel kapcsolatos észrevételeit, és megismételte a 2015. május 4-i levelében kifejtett érveit. Ezenkívül Írország mellékelt egy Hon. John D. Cooke által megfogalmazott véleményt is (a továbbiakban: a Cooke-vélemény). 2015. július 28-i levelében a Bizottság válaszolt Írország 2015. július 17-i levelére.

(25) 2015. augusztus 14-i levelében Írország megküldte a 2015. május 7-i ülésről készült jegyzőkönyvvel kapcsolatos észrevételeit.

(26) 2015. szeptember 7-i levelében az Apple megküldte a 2015. május 7-i ülés jegyzőkönyvével kapcsolatos észrevételeit. Az Apple a(z) [az Apple tanácsadója] professzor által készített véleményt (a továbbiakban: [az Apple tanácsadója]-vélemény) is benyújtotta.

(27) 2015. november 11-i levelében a Bizottság arra kérte Írországot, hogy nyújtson további egyértelműsítő információkat az ASI, az AOE és az Apple Distribution International (a továbbiakban: ADI) tevékenységeiről az ASI és az AOE központi irodája, valamint azok írországi fióktelepe által végzett tevékenységek és az általuk viselt kockázatok jobb megértése érdekében.

(28) Az Írország és a Bizottság között az információkérés hatókörével és a válaszadás határidejével kapcsolatban 2015. november 25-én, 2015. november 27-én és 2015. december 2-án történt több levélváltást követően Írország a kért információk egy részét megadta 2015. december 8-i levelében. Ebben a levélben Írország azt is jelezte, hogy a hiányzó információkat később fogják megküldeni, valamint, hogy az Apple dolgozik a kért információk összegyűjtésén. Ebben a levélben hangot adott továbbá a vizsgálat lefolytatásának módjával kapcsolatos aggodalmának is.

(29) 2016. január 21-én találkozóra került sor Mr. Cook, az Apple Inc. vezérigazgatója (a továbbiakban: az Apple vezérigazgatója) és Ms. Vestager, a versenypolitikáért felelős biztos között, amely találkozón Írország is jelen volt. 2016. január 25-i levelében az Apple vezérigazgatója további egyértelműsítő információkat adott az Apple által a 2016. január 21-i találkozón felvetett kérdésekre vonatkozólag. A versenypolitikáért felelős biztos 2016. február 29-i levelében válaszolt erre a levélre.

(30) 2016. január 29-i levelében Írország a Bizottság 2015. november 11-i kérésére válaszolva további információkat nyújtott.

(31) 2016. február 17-i levelében Írország ismét aggodalmának adott hangot a vizsgálat lefolytatásának módjával kapcsolatban, jelezve, hogy véleménye szerint a Bizottság megsértette a tisztességes eljárás elvét és a védelemhez való jogot.

(32) 2016. február 18-i levelében az Apple további egyértelműsítő információkat küldött a 2016. január 21-i találkozón felvetett kérdésekre vonatkozólag. Az Apple módosítást is küldött az eljárás megindításáról szóló határozathoz kapcsolódó észrevételeinek részeként 2014. november 17-én megküldött a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentéshez (a továbbiakban: a második [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés). Az Apple jelezte ebben a levelében, hogy az ő értelmezésük szerint az eljárás megindításáról szóló határozat megkérdőjelezte az ASI és az AOE ír fióktelepéhez rendelt nyereségeket.

(33) 2016. február 18-i levelében Írország felérés nélkül benyújtott egy, a Pricewaterhouse Cooper által készített *ad hoc* nyereségfelosztási jelentést (a továbbiakban: PwC-féle *ad hoc* jelentés), amely – Írország szerint – alátámasztotta azt az álláspontját, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepe számára megállapított – az Irish Revenue által az 1991. és a 2007. évi adóügyi határozatban jóváhagyott – nyereségelosztás piaci alapú volt.

(34) 2016. március 8-i levelében a Bizottság […] néhány további […] információt kért […]. A Bizottság reagált az Írország által a vizsgálat hatókörével kapcsolatban 2016. február 17-én kifejezett aggályokra is, és elmagyarázta, hogy a vizsgálat tárgya az, hogy vajon az ASI és az AOE írországi fióktelepe számára megállapított – az 1991. és a 2007. évi adóügyi határozatban jóváhagyott – nyereségelosztás állami támogatás biztosítását jelenti-e.

(35) 2016. március 14-én az Apple […] újabb levelet küldött, amelyben […] az eljárás tisztességességével kapcsolatos aggályainak adott hangot. A Bizottság 2016. április 20-án válaszolt erre a levélre, amelynek másolatát Írországnak is megküldte. A Bizottság 2016. április 20-i levelére válaszolva az Apple 2016. május 6-án levelet küldött a Bizottságnak. A Bizottság a 2016. május 6-i levélre 2016. július 22-én válaszolt, és Írországnak is küldött másolatot. A Bizottság 2016. július 22-i levelére válaszolva az Apple 2016. augusztus 24-én a Bizottságnak küldött levelében hangot adott az eljárás tisztességességével kapcsolatos aggályainak.

(36) 2016. március 23-án Írország két levelet küldött a Bizottságnak. Első levelében Írország megküldte a Bizottság 2016. március 8-i levelében kért információk egy részét, hozzátéve, hogy az információk fennmaradó részét 2016. április 22-én fogja megküldeni. Második levelében Írország ismételten az eljárás tisztességességével kapcsolatos aggályainak adott hangot.

(37) 2016. április 22-i levelében Írország megküldte az Apple 2016. április 22-i levelét, amelyben Írország megadta a Bizottságnak a Bizottság által a 2015. november 11-i és […] 2016. március 8-i levélben kért információkat.

(38) 2016. május 24-én Írország további információkkal egészítette ki 2016. április 22-i levelét. Ezek az ASI és az AOE igazgatósági üléseiről készült – eddig még meg nem küldött – jegyzőkönyvek voltak.

2. TÉNYBELI ÉS JOGI HÁTTÉR

(39) Jelen határozat az Irish Revenue által 1991. január 29-én és 2007. május 23-án az ASI és az AOE javára kiadott két adóügyi határozattal foglalkozik (a továbbiakban: a kifogásolt adóügyi határozatok). A kifogásolt adóügyi határozatok olyan módszereket hagynak jóvá, amelyekkel az ASI és az AOE megállapítják az írországi fióktelepüknek tulajdonítható nyereséget. A kifogásolt adóügyi határozatok révén az ASI és az AOE – az Irish Revenue által a szóban forgó adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek alkalmazásával – meg tudja határozni, hogy mennyi az éves társaságiadó-fizetési kötelezettségük Írországban. Az 1991. évi adóügyi határozat 2007-ig volt hatályban, amikor a 2007. évi adóügyi határozat lépett a helyébe. A 2007. évi adóügyi határozat addig volt hatályban, amíg az Apple új írországi vállalati struktúrája életbe nem lépett. Az Apple által szolgáltatott információk alapján 2014 az utolsó pénzügyi év, amelyre vonatkozóan a 2007. évi adóügyi határozat alkalmazandó; a 2014-es pénzügyi év 2014. szeptember 27-én ér véget.

2.1. *A KIFOGÁSOLT ADÓÜGYI HATÁROZATOK KEDVEZMÉNYEZETTJEI*

2.1.1. AZ APPLE GROUP

(40) Az Apple Groupot az Apple Inc. vállalat és annak a felügyelete alá tartozó valamennyi vállalat alkotja (a továbbiakban együttesen: az Apple). Az Apple székhelye az Amerikai Egyesült Államokban található (a továbbiakban: az USA).

(41) Az Apple mobilkommunikációs és médiaeszközöket, személyi számítógépeket és hordozható digitális zenelejátszókat tervez, gyárt és értékesít. Számos ezekhez kapcsolódó szoftvert, szolgáltatást, perifériás eszközt, hálózati megoldást, valamint harmadik féltől származó digitális tartalmat és alkalmazást is értékesít. Az Apple világszerte értékesíti termékeit kiskereskedelmi szaküzleteiben, online áruházaiban és közvetlen értékesítési apparátusán, továbbá harmadik fél által működtetett mobilhálózati szolgáltatón, nagykereskedésen, kiskereskedésen és hozzáadott értéket képviselő viszonteladón keresztül. Ezenkívül az Apple – online és kiskereskedelmi üzleteiben – a termékeivel kompatibilis harmadik fél által gyártott termékeket is értékesít, többek között alkalmazások szoftvereit, illetve különféle tartozékokat és perifériás eszközöket.

(42) Az Apple fogyasztóknak, vállalkozásoknak és kormányoknak értékesít a világ minden táján. Vállalkozásait elsősorban földrajzi alapon irányítja. Jelentéstétel szempontjából a következő földrajzi szegmenseket különböztetik meg: Amerika, Európa ([7]), Japán, a kínai anyaország, valamint az ázsiai és csendes-óceáni térség fennmaradó része.

(43) 2015-ben az Apple globális nettó értékesítése 233,7 milliárd USD-t, nettó bevétele pedig 53,4 milliárd USD-t tett ki ([8]). 2015. szeptember 26. óta az Apple mérlegében 186,9 milliárd USD szerepel készpénzben, azzal egyenértékű eszközökben és forgalomképes értékpapírokban – külföldi leányvállalatai révén ([9]). Ez az összeg lényegileg az adómentes külföldi nyereségnek felel meg ([10]).

(44) Az Apple globális vállalkozása az egyesült államokbeli Cupertinóban lévő vezetők által az USA-ból központosítva irányított és igazgatott fő tevékenységi területek köré szerveződik. Az Apple Group e fő tevékenységi területei a következők: Kutatás és fejlesztés (a továbbiakban: K+F), Marketing, Műveletek, Értékesítés, valamint Általános és adminisztratív ügyek.

2.1.2. AZ APPLE ÍRORSZÁGI FELÉPÍTÉSE

(45) Az Apple Groupnak Írországban bejegyzett társaságok is részét képezik. Az Apple Group Írországban bejegyzett vállalatai tekintetében különbséget lehet tenni az Írországban bejegyzett és Írországban is adózó vállalatok, mint az ADI, az Apple Operations és az Apple Sales Ireland, valamint az Írországban bejegyzett, de Írországban nem adózó vállalatok – úgymint az AOI, az ASI és az AOE – között.

([7]) Az európai szegmensbe tartoznak az európai országok, de a Közel-Kelet, India és Afrika is, a továbbiakban együttesen: az EMEIA régió.

([8]) A számviteli és pénzügyi év 2015. szeptember 26-án ér véget. Az Apple pénzügyi éve az az ötvenkét, illetve ötvenhárom hetes időszak, amely szeptember hónap utolsó szombatjával ér véget.

([9]) Az Apple Inc. nyilvános pénzügyi beszámolója nem részletezi, hogy mely leányvállalatok birtokában van ez a készpénz, azzal egyenértékű eszköz és forgalomképes értékpapír.

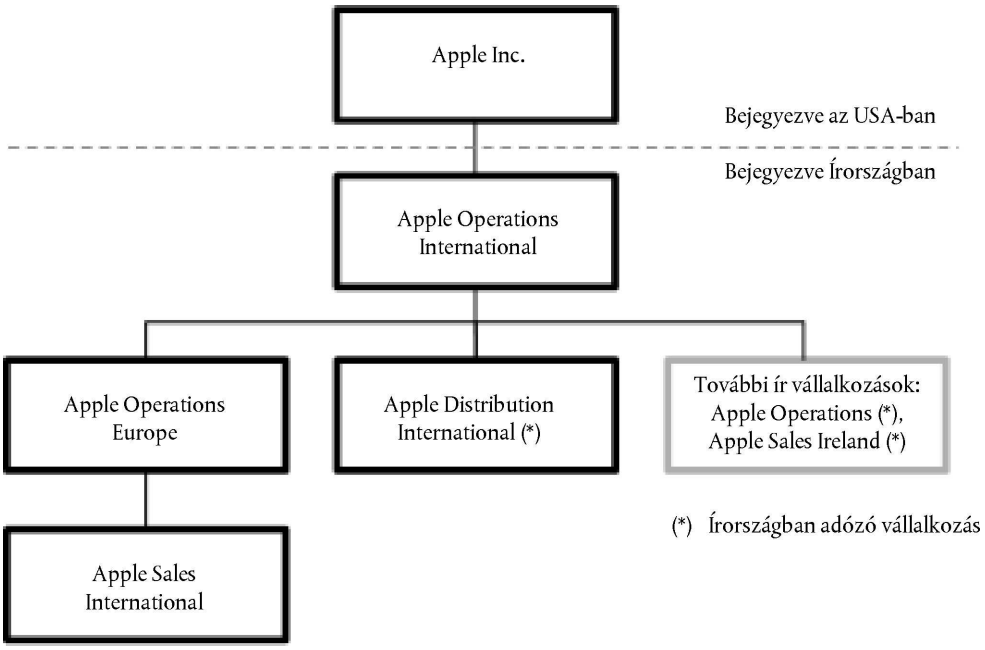
([10]) Lásd az Apple 2015. évi éves beszámolójának 5. sz. feljegyzését (K-10 Értékpapír- és Tőzsdebizottság, nyilvános bejelentés), amely szerint „Alapvetően az [Apple] összes fel nem osztott nemzetközi bevételét, amelyek célja határozatlan időre szóló újbóli beruházás az USA-n kívüli műveletekbe, az Írországban működő leányvállalatok generálták." Az Apple beszámolóiban céltartalékot különített el e nyereségek egy részének az esetleges jövőbeni megadóztatására vonatkozóan.

(46) Az Apple Group Írországban bejegyzett, Írországban adózó és ott alkalmazottakkal rendelkező vállalatai közül az ADI az ASI megbízásából az Apple-termékek Amerikán kívül forgalmazását látja el, az Apple Operations a gyártók által használandó szerszámkészítő berendezéseket vásárolja meg, valamint a gyártók számára értékesítendő alkatrészeket szerezi be a beszállítóktól, az Apple Sales Ireland pedig az Apple értékesítési programjaihoz nyújt helyi segítséget Írországban.

(47) Az Apple Group Írországban bejegyzett, de adóügyi illetőséggel ott nem rendelkező vállalatai közül az ASI az AOE 100 %-os tulajdonát képező leányvállalata, amely pedig az AOI 100 %-os tulajdonát képező leányvállalata, amely pedig az USA-ban bejegyzett Apple Inc. 100 %-os tulajdonát képező vállalata ([11]). Az AOE és az ASI fióktelepen keresztül fejti ki írországi működését. Az 1. ábrán ez a vállalati struktúra látható:

1. ábra

Az Apple írországi vállalati struktúrája



2.1.3. AZ ASI ÉS AZ AOE ADÓÜGYI ILLETŐSÉGÉNEK HIÁNYA

(48) Az írországi jogszabályok szerint bejegyzett vagy Írország területén központilag irányított és ellenőrzött vállalat rendesen Írországban rendelkezik adóügyi illetőséggel, így köteles társasági adót fizetni globális nyereségei után. Ez azt jelenti, hogy az Írországban bejegyzett vállalatok – főszabály szerint – Írországban kötelesek adózni, még akkor is, ha irányításuk és ellenőrzésük Írországon kívül történik.

(49) Az 1997. évi Taxes Consolidation Act (adókonszolidációs törvény, a továbbiakban: TCA 97 törvény) (23A) bekezdése – annak a 2013. és 2014. évi Finance Act (pénzügyi törvény) által történő módosítása előtt – azonban két kivételt engedélyezett e szabály alól, aminek értelmében az Írországban bejegyzett vállalatok tekinthetők külföldi illetőségű vállalatoknak. A TCA 97 törvény (23A) bekezdése alapján egy vállalatot akkor nem tekintettek adózás szempontjából belföldi illetőségűnek, ha (i) az adott társaság kettős adóztatási egyezmény alapján valamely más országban rendelkezett adóügyi illetőséggel (az úgynevezett egyezmény szerinti kivétel), vagy ha (ii) a vállalat elismert tőzsdén volt bejegyezve, vagy valamely tagállam vagy adózási egyezmény szerinti országban lakóhellyel rendelkező személy teljeskörű irányítása alá tartozott (az úgynevezett érintett vállalatok

([11]) 2006-ban az Apple magába olvasztotta a Baldwin Holdings Unlimited (a továbbiakban: Baldwin) nevű, a Brit Virgin-szigeteken honos társaságot. A Baldwin Holdings Unlimited az AOI, az ASI, az AOE és az ADI részvényesi meghatalmazottjaként egy részvény tulajdonosa. Az Apple szerint a Baldwin azért jött létre egyetlen részvény tulajdonlására az írországi leányvállalatokban, mert az írországi jogszabályok előírják, hogy a korlátlan felelősségű társaságoknak legalább két részvényesük legyen. Az Apple szerint a Baldwint azért a Brit Virgin-szigeteken jegyezték be, mert az olyan korlátlan felelősségű társaságnak, amelynek egyik részvényese valamely EU-n kívüli ország jogszabályainak hatálya alá tartozó korlátlan felelősségű társaság, nem kell benyújtania pénzügyi beszámolóit az államnak.

kivétele), és az érintett társaságok vagy azok leányvállalatai kereskedelmi tevékenységet folytattak Írországban (az úgynevezett kereskedelmi kivétel) ([12]). E kivételek közül a második azt jelentette, hogy az Írországban bejegyzett és ott kereskedelmi tevékenységet folytató érintett vállalatok, amelyek központi irányítása és ellenőrzése Írországon kívül történt, nem rendelkeztek adóügyi illetőséggel Írországban. Nem volt azonban olyan előírás, hogy a vállalatoknak valamely másik adóügyi joghatóságban kellett volna adóügyi illetőséggel rendelkezniük.

(50) Az ASI-t is és az AOE-t is bejegyezték Írországban. A kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban az ASI és az AOE a TCA 97 törvény (23A) bekezdése alkalmazásában „érintett vállalatnak" minősült, mert mindkettő olyan társaság – nevezetesen az Apple Inc. – teljeskörű irányítása alá tartozott, amely valamely adóügyi egyezmény szerinti országban rendelkezik székhellyel, és amely adózási szempontból az USA-ban rendelkezik illetőséggel ([13]), továbbá, mivel az ASI és az AOE fióktelepe révén kereskedelmi tevékenységet folytatott Írországban, de irányítása és ellenőrzése Írországon kívül történt, a vállalatok – a TCA 97 törvény (23A) bekezdésének a kereskedelmi kivételről szóló rendelkezése alapján – külföldi illetőségűnek voltak tekintendők Írországban.

(51) Az ASI és az AOE Írországon kívül semmilyen más joghatóságban nem rendelkezett adóalanyisággal abban az időszakban, amikor a kifogásolt adóügyi határozatok hatályban voltak ([14]). Valóban mindkét vállalat egyetlen fióktelepen keresztül működött Írországban, és ami még fontosabb, a vállalatok nem rendelkeztek adóalanyisággal az USA-ban ([15]), abban az országban, ahol az Irish Revenue – a TCA 97 törvény (23A) bekezdése szerinti – megítélése alapján irányításuk és ellenőrzésük folyt ([16]). Az ASI és az AOE központi irodái nem rendelkeznek fizikai jelenléttel, nincsenek alkalmazottai, és semelyik joghatóságban nem találhatók meg.

(52) Összefoglalva tehát, az ASI és az AOE Írországban bejegyzett vállalatok, amelyek azonban a kifogásolt adóügyi határozatok hatályának időszaka alatt nem rendelkeztek adóügyi illetőséggel. Más adóügyi joghatóságban sem rendelkeztek e vállalatok adóalanyisággal ebben az időszakban, mivel a más joghatóságokban folytatott tevékenységeik és különösen – a fizikai jelenléttel és munkavállalókkal nem rendelkező – központi irodáik tevékenységei az alkalmazandó adószabályok alapján nem eredményeztek adóköteles jelenlétet az USA-ban vagy bármely más joghatóságban. A kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban az ASI és az AOE ennek megfelelően adóügyi illetőség céljából legjobban „hontalan"-ként írható le.

2.1.4. AZ ASI ÉS AZ AOE FIÓKTELEPE ÁLTAL ÍRORSZÁG ÉS AZ APPLE SZERINT VÉGZETT TEVÉKENYSÉGEK

(53) Írország és az Apple leírást adott át az ASI és az AOE írországi fióktelepe által végzett tevékenységekről ([17]), amelyet alapként használtak fel az Apple e vállalatok adóköteles nyereségeiről készített becsléseinek az írországi társaságiadó-fizetési célokból történő bemutatásához és alátámasztásához. E leírásokat az (54)–(57) preambulumbekezdések tartalmazzák.

([12]) A TCA 97 törvény (23A) bekezdése 2. albekezdésében már korábban így rendelkezett: „A 3. és 4. albekezdés alapján egy, az államban bejegyzett vállalat az adózási törvények és a tőkenyereség adóztatásáról szóló törvények céljából az államban rendelkezik adóügyi illetőséggel." A 3. albekezdés így szól: „A 2. albekezdés nem alkalmazandó az államban bejegyzett vállalatra, ha a vállalat egy érintett vállalat és (a) az államban kereskedelmi tevékenységet folytat, vagy (b) az államban kereskedelmi tevékenységet folytató vállalat kapcsolt vállalkozása." A (23A) bekezdést módosította a 2013. évi Finance Act. Az új változat szerint az Írországban bejegyzett vállalatok számára nem lehetséges többé, hogy ne rendelkezzenek adóügyi illetőséggel, mert az Írországban bejegyzett vállalatot adóügyi szempontból illetékesnek kell tekinteni, ha a vállalat más adóügyi joghatóságban nem rendelkezik adóügyi illetőséggel. A (23A) bekezdés új változatában 2015. január 1. óta alkalmazandó. A 2014. évi Finance Act a (23A) bekezdés újabb módosítását vezette be: valamennyi Írországban bejegyzett vállalat adóügyi illetőséggel rendelkezik Írországban, kivéve azokat az eseteket, amikor az adott vállalat a kettős adóztatási egyezmény alapján valamely másik joghatóságban rendelkezik adóügyi illetőséggel. Ez a szabály is 2015. január 1. óta alkalmazandó. A 2015. január 1. előtt bejegyzett vállalatok esetében azonban 2020. december 31-ig átmeneti időszak van hatályban.

([13]) Az Apple szerint – és ahogy azt az Irish Revenue is elfogadta – mindkét vállalat központi irányítása és ellenőrzése Írországon kívül történik.

([14]) Az AOE szingapúri fióktelepe kivételével, lásd a (111) preambulumbekezdést.

([15]) Az Egyesült Államok Szenátusa által végzett meghallgatások keretében az Apple azt jelezte, hogy az ASI sem Írországban, sem az USA-ban nem rendelkezik adóalanyisággal (lásd az Amerikai Szenátus állandó kivizsgálási albizottsága által „Nyereségátirányítás offshore cégen keresztül és az amerikai adótörvény 2. rész (Apple Inc.)" címen tartott meghallgatás mellékletét, 2013. május 21., 24. o.).

([16]) Írország az eljárás megindításáról szóló határozathoz fűzött észrevételeinek 12. pontjában jelezte, hogy „az AOE és az ASI vállalattal kapcsolatos valamennyi fő stratégiai üzleti döntést Írországon kívül hozták meg, és […] a két vállalat funkcionális irányítása és ellenőrzése az USA-ban történt". Lásd még a Cooke-véleményt, amely a következőt állítja: „Véleményem szerint az írországi működésükről nekem átadott tényszerű leírások alapján vitathatatlan, hogy az ASI és az AOE esetében a központi irányítást és ellenőrzést az Egyesült Államokban végzik az anyavállalat menedzserei, akik maguk hozzák meg az írországi tevékenységek lefolytatásával kapcsolatos valamennyi stratégiai döntést: például annak tekintetében, hogy milyen szerződéseket fognak kivel és milyen feltételekkel kötni."

([17]) Az Apple szerint „valamely fióktelep írországi forrásból származó nyereségeit az adott fióktelep által végzett tevékenységekre hivatkozva határozzák meg". Az Apple 2015. május 4-i levele, 5. o.

(54) Az ASI írországi fióktelepe főképp az Apple-termékeknek a kapcsolt felek ([18]) és harmadik félnek számító ügyfelek felé történő értékesítésével összefüggő beszerzési, értékesítési és forgalmazási tevékenységek lebonyolításáért felelős az EMEIA és az APAC régióban ([19]). Az ASI írországi fióktelepén belül – többek között – a következő fő tevékenységeket végzik: az Apple késztermékeinek beszerzése harmadik fél és kapcsolt fél gyártóktól ([20]); az EMEIA és az APAC régióban kapcsolt felek felé történő, termékértékesítéssel összefüggő forgalmazási tevékenységek ([21]); az EMEIA régióban harmadik félnek számító ügyfelek felé történő, termékértékesítéssel összefüggő értékesítés támogatási és forgalmazási tevékenységek ([22]); az értékesítéssel és forgalmazással foglalkozó csapatok tevékenységei ([23]), online értékesítés ([24]); logisztikai műveletek ([25]); továbbá az AppleCare, azaz az Apple vevőszolgálati üzletágának működtetése, amelybe olyan feladatok tartoznak, mint a szavatossággal kapcsolatos felelősség, a szervizelési programok irányítása és a – telefonos támogatást is magában foglaló – szervizhálózat.

(55) Az ASI írországi fióktelepe teljesíti az APAC régió helyi országos forgalmazó szervezetei által leadott megrendeléseket is. Ebben a régióban a forgalmazással összefüggő számos tevékenységet (például a logisztikai támogatást) kapcsolt felek végzik az ASI írországi fióktelepével kötött szolgáltatási szerződések alapján. Ezenkívül az ASI írországi fióktelepének feladata a forgalmazási – különösen a készlettel, szavatossággal és hitelkorlátokkal kapcsolatos – kockázatok napi kezelésének nyomon követése. 2012. január 1. óta az ASI írországi fióktelepe látja el a terméklokalizációs feladatokat is, amelyeket korábban az AOE írországi fióktelepe végzett.

(56) Az AOE írországi fióktelepe felelős számítógépes termékek meghatározott körének – többek között iMac asztali gépeknek, MacBook laptopoknak és más számítógépes alkatrészeknek – az írországi létesítményeikben történő gyártásáért és összeszereléséért, amely termékek mindegyikét az EMEIA régió számára gyártják ([26]). Az AOE írországi fióktelepe valamennyi késztermékét a kapcsolt feleknek szállítja le. Az AOE írországi fióktelepének fő tevékenységei között szerepel – többek között – a termékgyártáshoz, a folyamattervezéshez és az új termékek felépítéséhez szükséges folyamatok folyamatos végrehajtása. Az AOE írországi fióktelepén belül ellátott fő tevékenységek – többek között – a következők: gyártástervezés és -ütemezés ([27]); folyamatszervezés ([28]); termelés és műveletek ([29]); minőségbiztosítás és minőség-ellenőrzés ([30]); és felújítási műveletek ([31]).

([18]) A kapcsolt felek számviteli szempontból olyan jogi személyek, amelyek teljeskörű ellenőrzését ugyanaz a természetes vagy jogi személy végzi, illetve amelyre ugyanaz a természetes vagy jogi személy jelentős befolyást gyakorol (lásd IAS 24.).

([19]) Az EMEIA mozaikszó Európát, a Közel-Keletet, Indiát és Afrikát jelöli. Az APAC mozaikszó az ázsiai és csendes-óceáni térséget jelöli.

([20]) Az ASI írországi fióktelepe előre meghatározott gyártóktól vásárol Apple-termékeket […]. Az ASI írországi fióktelepe a kereslet előrejelzésének becslését regionális adatok gyűjtésével és elemzésével, majd azoknak az USA által irányított globális kereslet-előrejelzési folyamatba való betáplálásával végzi.

([21]) E kapcsolt felek lehetnek helyi országos forgalmazó szervezetek vagy helyi országos kiskereskedelmi szervezetek. Az ASI írországi fióktelepe teljesíti az e kapcsolt felek által leadott rendeléseket és szervezi meg a forgalmazási tevékenységeket az adott terméknek e szervezetekhez történő exportálása vagy kiszállítása érdekében.

([22]) A négy fő harmadik fél útvonal a piacra a következő: kereskedelem, kiskereskedelem, oktatás és telefonszolgáltatók (együttesen „csatorna ügyfelek"). Az ASI írországi fióktelepe más kapcsolt fél szervezetekkel szerződik értékesítés támogatási és marketing tevékenységekre, valamint egyéb támogató szolgáltatásokra az EMEIA régió helyi piacain lévő csatorna ügyfelek tekintetében. Az Apple szervezetei által a helyi piacon nyújtott hozzájárulás és támogató szolgáltatások révén az ASI szerződik a csatorna partnerekkel, valamint fogadja és teljesíti a rendeléseket, bizonyos tényezőknek – többek között a készletek rendelkezésre állásának, az összes országban jelentkező keresletnek és a hitelkockázatnak – a globális Apple-irányelvek alapján történő értékelését követően.

([23]) A kapcsolt felek és harmadik felek felé történő értékesítéssel kapcsolatos tevékenységek közé tartoznak – többek között – a következő feladatok: az ügyfelek felé történő teljesítés folyamatának kezelése az ASI írországi fióktelepén zajló forgalmazói tevékenységek hatékonyságának maximalizálása érdekében; termékelosztás és a megrendelések kezelése; az értékesítés lebonyolítása és a fő harmadik félnek számító ügyfelek kezelése a rendelésekkel kapcsolatos követelmények megbeszélése érdekében.

([24]) Az értékesítéssel és forgalmazással foglalkozó csapatok az online áruházakon keresztül és azok által történő közvetlen eladásokra is összpontosítanak. Az értékesítéssel és forgalmazással foglalkozó csapatok online áruházakkal kapcsolatos tevékenységei közé tartozik az eladási és rendelési folyamat megkönnyítése a fogyasztók, a kis és közepes méretű vállalkozások és az oktatás területén tevékenykedő ügyfelek számára.

([25]) Ez magában foglalja az elsősorban Kínában lévő harmadik fél gyártóktól az EMEIA régió célpiacaira történő termékszállítást. A logisztikai feladatkörbe tartozó tevékenységek között szerepel az Apple-termékeknek a csatorna ügyfelekhez, online ügyfelekhez és kapcsolat felekhez történő kiszállítása. Egyes logisztikai műveleteket kapcsolt felek végeznek el az ASI írországi fióktelepével kötött szolgáltatási szerződések alapján.

([26]) A(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés szerint az AOE írországi fióktelepe által gyártott termékek az Apple EMEIA régióban realizált összes eladásának csak kis százalékát teszik ki.

([27]) E feladatkör biztosítja azt, hogy a gyártással foglalkozó munkaerő által végzett és a folyamatokon belüli tevékenységek fenn tudják tartani az erőforrások rendszeres és hatékony felhasználását és a várt teljesítményszinteket.

([28]) A folyamatszervezés a gyártási tevékenységeken belüli folyamatok működtetésére, ellenőrzésére és optimalizálására vonatkozik. A csapat hatékony folyamatokat határoz meg és fejleszt a jelenlegi és az új termékek tekintetében.

([29]) A tevékenységek között szerepel valamennyi ahhoz szükséges folyamat, hogy a különböző alkatrészekből – az egyesült államokbeli Apple Inc. által meghatározott előírásoknak megfelelően – létrejöjjenek a késztermékek.

([30]) A minőségbiztosítás és minőség-ellenőrzés területe valamennyi olyan tevékenységet magában foglal, amelyek segítségével az AOE írországi fióktelepe ellenőrzi a gyártásban érintett valamennyi tényező minőségét.

([31]) Olyan termékeket érint ez, amelyeket különböző okokból visszaküldtek az Apple-nek. Az AOE írországi fióktelepe gondoskodik arról, hogy az Apple minőségi előírásainak való megfelelés biztosítása érdekében a felújított Apple-termékek újbóli értékesítés előtt keresztülmenjenek egy felújítási folyamaton.

(57) A fő gyártási tevékenységeken kívül az AOE írországi fióktelepe pénzüggyel (számviteli kérdésekkel, bérszámfejtéssel és kötelezettségekkel), információs rendszerekkel, technológiai és emberi erőforrásokkal kapcsolatos megosztott szolgáltatásokat is nyújt az Apple Group vállalatcsoport más vállalatainak az EMEIA régióban. Az AOE írországi fióktelepe a folyamatokkal és a gyártással kapcsolatosan az Apple-re szabott szakértelmet ([32]) épít ki, amelyet arra használ, hogy időről időre támogatást nyújtson az Apple harmadik fél gyártóinak és forgalmazó központjainak. Ezenkívül az AOE írországi fióktelepének a feladata a gyártási és készletezési kockázatok napi szintű kezelésének nyomon követése is. 2012. január 1-ig az AOE írországi fióktelepén dolgozó mérnökcsapat feladata volt az Apple-termékeknek a helyi piacokra történő lokalizálása, valamint az Apple-termékekkel és -szoftverekkel kapcsolatos tesztprogramok tervezése (például új szoftverek kiadása) ([33]). 2012 januárja óta ezt a feladatot az ASI írországi fióktelepe látja el.

2.1.5. AZ ASI TEVÉKENYSÉGEI AZ EMEIA RÉGIÓBAN

(58) Az ASI termékeket értékesít az EMEIA régióban. Az ASI nem nyilatkozott az EMEIA régió adóügyi joghatóságaiban található olyan állandó telephely ([34]) működéséről, ahol e termékek értékesítése történne. A különböző tagállami adójogrendszerekben tevékenykedő ügyfelek és az ASI (valamint az ADI) közötti eladásokat harmadik fél viszonteladókon, valamint az Apple kiskereskedelmi és online áruházain keresztül végzik. Az ASI az adásvételi szerződéseket a hivatalos aláírások megszerzésével köti, és az ASI írországi fióktelepén dolgozó munkavállalók végzik az eladásokat és oldják meg az ügyfelekkel a szállítással kapcsolatos és egyéb kérdéseket ([35]). Az ASI eladásait valamely meghatalmazott képviselő aláírása mellett végzik ([36]). Szemléltetésképpen az ASI és az ADI harmadik fél eladásokból származó összes bevételének a [80–85] %-a 2014-ben – az Apple belső jelentéseihez meghatározottak szerint ([37]) – az Unióban realizált eladásokból származott, míg a teljes európai régióban realizált eladások a harmadik fél eladásokból származó összes bevétel [90–95] %-át tették ki, a közel-keleti régió pedig [5–10] %-át adta a harmadik fél eladásokból származó összes bevételnek.

2.2. *A KIFOGÁSOLT ADÓÜGYI HATÁROZATOK*

2.2.1. A KIFOGÁSOLT ADÓÜGYI HATÁROZATOK ASI-RA VONATKOZÓ RÉSZE

(59) 1991-ben az Apple az Apple Computer Accessories Ltd. (amelyből később ASI lett) írországi fióktelepe nettó nyereségének a meghatározására vonatkozó módszert javasolt, amelyet az Irish Revenue adóügyi határozatban hagyott jóvá. Ezen adóügyi határozat szerint az ASI írországi fióktelepe számára megállapítandó nettó nyereséget a fióktelephez tartozó összes működési költség ([38]) 12,5 %-ában határoznák meg, nem számítva a viszonteladáshoz használt anyagok költségét.

(60) 2007-ben az Irish Revenue új adóügyi határozatában az ASI írországi fióktelepe nettó nyereségének a meghatározására vonatkozó módosított módszert hagyott jóvá. E határozat szerint az ASI írországi fióktelepe számára megállapítandó nettó nyereséget a fióktelep működési költségének a [10–15] %-ában határoznák meg, nem számítva az Apple leányvállalataitól származó költségeket és az anyagköltségekhez hasonló költségeket.

2.2.2. A KIFOGÁSOLT ADÓÜGYI HATÁROZATOK AOE-RE VONATKOZÓ RÉSZE

(61) 1991-ben az Apple az Apple Computer Ltd. (amelyből később AOE lett) írországi fióktelepe nettó nyereségének a meghatározására vonatkozó módszert javasolt, amelyet az Irish Revenue adóügyi határozatban hagyott jóvá. E határozat szerint az AOE írországi fióktelepe számára megállapítandó nettó nyereséget a fióktelep működési kiadásainak 65 %-ában határoznák meg, de legfeljebb évi [60–70] millió USD összegben, illetve e [60–70] millió USD-n túl a működési kiadások 20 %-ában. A módszer alkalmazásához figyelembe kellett venni azt a rendelkezést, amely szerint ha az AOE írországi fióktelepének összes nyeresége kevesebb, mint a képlet

([32]) […].
([33]) A lokalizálással foglalkozó csapat egyik fő feladata az volt, hogy a termékeket és a szolgáltatásokat hozzáigazítsák a helyi piacok különböző nyelveihez, regionális különbségeihez és technikai követelményeihez.
([34]) Az állandó telephely azt jelenti, hogy az adott társaság adóalanyisággal rendelkezik valamely joghatóságban.
([35]) Írország 2015. április 15-i levele, Függelék, 19. o.
([36]) PwC-féle *ad hoc* jelentés, 1. függelék Az Apple Sales International (ASI) fióktelepe, 11. o.
([37]) Az Apple 2016. április 22-i levele, 12. o. és 10. sz. táblázat
([38]) Az 1991. évi adóügyi határozat „működési költségekről” beszél az ASI tekintetében és „működési kiadásokról” az AOE tekintetében, habár a két kifejezés ugyanarra a költségkategóriára utal.

eredménye, a kisebb eredményt kell használni a fióktelep nettó nyereségének a meghatározásához. A módszerben használt működési kiadások az AOE írországi fióktelepén felmerülő összes működési kiadást jelentették, beleértve az amortizációs költségeket is, nem számítva azonban a viszonteladáshoz használt anyagokat és az Apple kapcsolt vállalkozásaitól származó immateriális javak költséghányadát. Lehetőség van amortizációs leírás igénylésére, amely a beszámolókban feltüntetett amortizációs költségnél nem lehet [1–10] millió USD-vel több ([39]).

(62) 2007-ben az Irish Revenue új adóügyi határozatában az AOE írországi fióktelepe nettó nyereségének a meghatározására vonatkozó módosított módszert hagyott jóvá. Az e határozatban jóváhagyott módszer szerint az írországi fióktelep adóalapja a következők szerint alakult: (i) a fióktelep működési költségének [10–15] %-a, nem számítva az Apple kapcsolt vállalkozásaitól származó költségekhez és az anyagköltségekhez hasonló költségeket; (ii) az írországi fióktelep összes gyártási technológiája tekintetében realizált fióktelepi forgalomnak az [1–5] %-os szellemi tulajdon használatára vonatkozó engedélyből származó árbevétele; és (iii) az amortizációs leírások levonása az üzem és az épületek tekintetében „rendesen számolt és engedélyezett módon".

2.2.3. A KIFOGÁSOLT ADÓÜGYI HATÁROZATOK KIADÁSAKOR AZ IRISH REVENUE SZÁMÁRA ELÉRHETŐ DOKUMENTUMOK

(63) Az Írország által az 1991. évi adóügyi határozatot alátámasztó összes lényeges elemként átadott dokumentumok között szerepelt három levél (1990. október 12-i, 1990. december 5-i és 1991. január 16-i dátummal), valamint két fax (1991. január 2-i és 1991. január 24-i dátummal), amelyeket [az Apple adótanácsadója] mint az Apple adótanácsadója (a továbbiakban: az Apple adótanácsadója) küldött meg; egy 1990. november 30-i interjúról készült feljegyzés és egy 1991. január 3-i ülésről készült feljegyzés, amelyet az Irish Revenue készített; valamint egy, az Irish Revenue által 1991. január 29-én küldött levél, amely megerősíti, hogy az Apple adótanácsadója által küldött levelek megfelelően tükrözik az ASI és az AOE írországi fióktelepei számára megállapítandó nyereségek meghatározásának – az 1991. január 3-i ülésen történt megállapodás szerinti – módszerét. E módszert az (59) és (61) preambulumbekezdés ismerteti.

(64) A következő kivonat az 1990. november 30-i interjúról készült feljegyzésből való:

> „[Az Apple adótanácsadója] háttérinformációként jelezte, hogy az Apple 1 000 közvetlen alkalmazottal és 500 alvállalkozói szerződéssel foglalkoztatott személlyel jelenleg a legnagyobb méretű munkáltató a Cork régióban. Azt állították, hogy a vállalat jelenleg felülvizsgálja globális üzemeit, és haszonkulcsot kíván megállapítani írországi üzemeire vonatkozóan. [Az Apple adótanácsadója] bemutatta az írországi fióktelepre vonatkozóan az 1989. szeptember 29-én lezárult számviteli évre készített beszámolót, amelyben 751 millió dollár forgalom és 270 millió dollár nettó nyereség szerepelt. Megjegyezték, hogy semelyik bejegyzett ír vállalkozás nem termelt ehhez hasonló nettó nyereséghányadost. [Az Apple adótanácsadója] véleménye szerint a nyereség három forrásból: a technológiából, a marketingből és a gyártásból származik. Az írországi fióktelepre csak a gyártás eleme vonatkozik.
>
> [Az Irish Revenue] arra hívta fel a figyelmet, hogy a javasolt rendszerben a kiszabott díj szintje kritikus lenne. [Az Apple adótanácsadója] szerint a vállalat kész lenne 30–40 millió dolláros nyereség elfogadására, feltéve, hogy az Apple Computer Ltd. ilyen nyereségre fog szert tenni. (A számítógépes iparág ciklikus változásoknak van kitéve). Feltéve, hogy az Apple 100 millió fontos nyereségre tesz szert, elfogadják, hogy 30–40 millió dollár (vagy bármilyen számban egyeznek is meg) a gyártási tevékenységhez rendelhető. Ha azonban a vállalat visszaesést tapasztalna, és 30–40 millió dollárnál kevesebb nyereségre tenne szert, akkor az összes nyereség a gyártási tevékenységhez lenne rendelhető. A javaslat alapvetően az, hogy a 30–40 millió dolláros plafon korlátozása alá eső valamennyi nyereség a gyártási tevékenységhez legyen rendelhető.
>
> [Az Irish Revenue] arra kérte [az Apple adótanácsadója]-t, hogy nyilatkozzon arról, hogy van-e bármilyen alapja a 30–40 millió dolláros adatnak, aki pedig beismerte, hogy semmilyen tudományos alapja nincsen ennek az összegnek. Ez a szám azonban olyan nagyságrendű, hogy azt remélte, afféle jóhiszemű javaslatként fog majd szolgálni. Mivel nem lehetett a számot csak önmagában mérni, [az Apple adótanácsadója] vállalta, hogy meghatározza az írországi fióktelephez rendelhető tényleges költségek részleteit."

([39]) Lásd a(z) [az Apple adótanácsadója]-tól/től 1991. január 24-én kapott, az amortizációs leírásról szóló faxot.

(65) A következő kivonat az 1991. január 3-i ülésről készült feljegyzésből való:

„[az Apple adótanácsadója] véleménye szerint világos, hogy a vállalat transzferárazást végzett. A fióktelep 1989. szeptember 30-án zárult számviteli időszakának beszámolóiban 751 000 000 dollár forgalom mellett 269 000 000 dollár nettó nyereség szerepelt. Ezt az eredményt az írországi tőzsdén jegyzett egyetlen vállalat sem közelítette meg.

Az Irish Revenue nem volt felkészülve arra, hogy határozott véleményt fogalmazzon meg azzal kapcsolatban, hogy a vállalat transzferárazást végzett-e, hajlandó volt azonban nyereségadatról egyeztetni az írországi fióktelepre vonatkozóan az írországi fióktelephez rendelhető tényleges költségek százalékos aránya alapján.

Az ülés előtti javaslat az volt, hogy az írországi fióktelepnek tulajdonítható nyereség a költségek plusz [30–40] millió dollár legyen, és az amortizációs leírás ne legyen több, mint [10–20] millió dollár, aminek révén [20–30] millió dollár maradhatna felszámítható ír adóra. Az 1990. szeptember 30-án véget érő számviteli időszak beszámolói alapján a [30–40] millió dollár összegű nyereség az írországi fióktelephez rendelhető költségek 46 % tette ki. Kiemelték, hogy ez a szám messze meghaladta azt a [10–15] %-os értéket, amely általában egy költségközponthoz rendelhető, mindazonáltal elismerték, hogy a [10–15] %-os érték értelmetlen a számítógépipar tekintetében. Azt is kiemelték, hogy egyes iparágakban – különösen a gyógyszeriparban – 100 %-os haszonkulcs is elérhető. Belátták azonban, hogy a gyógyszeripar és a számítógépipar nem hasonlítható össze közvetlenül. További megbeszélések nyomán megállapodtak abban, hogy az amortizációs leírással kapcsolatos kielégítő eredmény elérése esetén az írországi fióktelephez rendelhető költségek 65 %-os haszonkulcsát fogadják el. Ezenkívül abban is megállapodásra jutottak, hogy a [60–70] millió dollár feletti költségeknél 20 %-os haszonkulcsot fogadnak el annak érdekében, hogy ne akadályozzák az írországi üzemek terjeszkedését.

(…) A további megbeszélések nyomán abban is megegyezésre jutottak, hogy az amortizációs leírással kapcsolatos számításokat újra elvégzik ír puntban ([40]), valamint a kopás és elavulás szokásos értékét ([41]) minden évre vonatkozóan le fogják írni. Ezenkívül megállapodtak abban is, hogy a vállalat követelését a beszámolókban az értékcsökkenésért felszámolt összegen túl [1–10] millió dollár összegben korlátozzák. Az 1990. szeptember 30-án zárult időszakra benyújtott költségjegyzék alapján ez azt biztosítaná, hogy az ír adóra felszámítható nyereség [30–40] millió dollár legyen.

(…) Ezután a benyújtandó beszámolók formátuma felől egyeztettek. A költségjegyzék benyújtására irányuló javaslatot nem fogadták el. Megállapodtak abban, hogy teljes eredménykimutatást készítenek, és jogdíjat, illetve központi irodai díjat számolnak fel a vállalatcsoport által nyújtott technológiai és marketing szolgáltatásokért. Ezenkívül a vállalat teljes ellenőrzött beszámolóját be fogják nyújtani.

(…) Egy másik kérdésben [az Apple tanácsadója] haszonkulcsot kívánt megállapítani egy olyan új vállalatra vonatkozóan, amelynek tevékenységeit nyersanyagok beszerzésére korlátozzák az államban. 10 %-os haszonkulcsot javasoltak, és az egyeztetéseket követően végül 12,5 %-os haszonkulcsban állapodtak meg."

(66) Az Apple adótanácsadója által 1991. január 16-án küldött levél tartalmaz egy, az Apple Computer Ltd. írországi fióktelepének szóló – szemléltető célú – beszámolókitöltési formanyomtatványt, valamint egy, az Apple Computer Ltd.-nek szóló, amortizációs leírással kapcsolatos jegyzéket az 1985 és 1990 közötti időszakra vonatkozóan. Az Apple adótanácsadója által 1991. január 24-én küldött fax megerősíti, hogy az Apple elfogadta az amortizációs leírással kapcsolatos következő megfogalmazást, amely helyébe lép az Apple adótanácsadója által korábban, 1991. január 16-án az amortizációs leírással kapcsolatban intézett megfogalmazásának: „Az igényelt amortizációs leírás nem fogja meghaladni a beszámolókban felszámolt [1–10] millió USD összegű értékcsökkenést."

(67) Az Írország által a 2007. évi adóügyi határozatot alátámasztó valamennyi lényeges elemként átadott dokumentumok között szerepel egy, az Apple adótanácsadója által 2007. május 16-án küldött levél, valamint egy, az Irish Revenue által 2007. május 23-án küldött levél, amelyben az Irish Revenue megerősítette, hogy jóváhagyja az ASI és az AOE írországi fióktelepe számára megállapítandó nyereségek meghatározási módszerét, ahogy az a módszer az Apple adótanácsadójának levelében szerepel. E módszert az (60) és (62) preambulumbekezdés ismerteti. A két átadott dokumentum közül egyik sem kínál semmiféle magyarázatot „[az írországi helyi működési költségek] [10–15] % -a/[az AOE Írországban gyártott termékekből származó éves árbevételének] [1–5] %-a/[az ASI működési költségeinek] [10–15] %-a" értékekre, amelyeket a szóban forgó adóügyi határozat jóváhagyott, és arra vonatkozóan sem ad semmilyen információt, hogy ezek a számok hogyan jöttek ki.

([40]) Lábjegyzet a Bizottság részéről: a punt az adóügyi határozat hatálya alatti ír valutanemet, az ír fontot jelenti.
([41]) Lábjegyzet a Bizottság részéről: a kopás és elavulás az anyagi javak értékcsökkenését jelenti.

Az Apple adótanácsadója által küldött levél számos konkrétumot tartalmaz arra vonatkozóan, hogy az egyeztetett módszert hogyan fogják alkalmazni. A kétségek eloszlatása végett meghatározza – többek között – azt is, hogy az ASI működési költségei és az AOE „*helyi írországi működési költségei*" kizárnak minden költséget az Apple globális kapcsolt vállalkozásaitól, ahogy nem tartalmazzák a „*vonal feletti*" költségeket sem, így például az anyagköltségeket, a vámot, a szállítási tarifákat stb., továbbá az egyszeri átszervezési költségeket és a tőkeköltségeket sem.

(68) A kifogásolt adóügyi határozatok alátámasztására szolgáló egyik dokumentum sem tartalmaz sem egy akkori nyereségfelosztási tanulmányt, sem pedig transzferárazási jelentést.

2.3. *A VONATKOZÓ NEMZETI JOGI KERET BEMUTATÁSA*

(69) A TCA 97 törvény (21) bekezdésének 1. pontja szerint Írországban a társasági adót a vállalatok nyeresége után kell fizetni. A TCA 97 törvény (76) bekezdésének 3. pontja szerint – társaságiadó-fizetés céljából – a bevétel kiszámítására és az adó összegének meghatározására a jövedelemadó tekintetében is alkalmazott „Schedules and Cases" („Ütemterv és Esetek") című esetjegyzék alapján, valamint az erre az esetjegyzékre alkalmazandó rendelkezésekkel összhangban kerül sor. Írországban a közvetlen adótörvények szerinti jövedelemadó felszámítására a C, a D, az E és az F ütemtervre hivatkozva, a D ütemtervben pedig az I. és V. közötti esetek alapján kerül sor. A TCA 97 törvény (12) bekezdése előírja, hogy „[a] jövedelemadót, a jövedelemadóról szóló törvényeknek megfelelően, a [C–F] ütemtervekben meghatározottak szerint […] és az ezen ütemtervekre alkalmazandó jövedelemadóról szóló törvények rendelkezéseinek megfelelően kell a teljes vagyon és nyereség tekintetében felszámolni" ([42]). A TCA 97 törvény (18) bekezdése határozza meg a D ütemterv szerinti felszámítás hatókörét, (2.2) albekezdése pedig az ide tartozó eseteket és azok hatókörét sorolja fel. E rendelkezésekből következik, hogy a társasági adót Írországban – meghatározott kivételektől eltekintve – a vállalatok nyereségére (jövedelmére és adóköteles nyereségére) terhelik, függetlenül annak keletkezési módjától ([43]).

(70) Az adóköteles alapnak a társasági adó kiszámítása céljából történő meghatározása során az adófizető könyv szerinti társasági eredményét veszik kiindulási pontként ([44]). A könyv szerinti társasági eredményt adómeghatározási célokból ezután kiigazítják a törvény által meghatározott általános hatályú hozzáadások és levonások alkalmazása ([45]), például beruházási kedvezmény levonása révén ([46]). Az elszámolási időszak általában az a 12 hónapos időszak, amelyre vonatkozóan az adott vállalat elkészíti pénzügyi beszámolóit ([47]).

(71) Írország eltérő adókulcsot alkalmaz a kereskedelemből származó bevételre, a nem kereskedelmi jellegű bevételre és a tőkenyereségre vonatkozóan. Az 1997. évi TCA törvény (21) bekezdése a társasági adó általános mértékét 12,5 %-ban határozza meg ([48]). Ez az adókulcs vonatkozik a D ütemterv I. esete szerint adózó vállalatok kereskedelmi bevételére ([49]). A nem kereskedelmi bevételek után 25 % adót kell fizetni ([50]). Az Irish Revenue a „Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading" ([51]) („A Revenue által a tevékenységek kereskedelmiként való besorolására vonatkozóan megfogalmazott véleményekkel kapcsolatos útmutatás) című dokumentumban szolgál útmutatással a tevékenységek kereskedelmiként való osztályozásával kapcsolatban. Ezen útmutatás szerint a kereskedelmi tevékenység azt feltételezi, hogy az adott vállalat üzleti tevékenységeket folytat, amelyből bevétele származik. A tevékenységek a kereskedelem típusa szerint változnak, és olyan embereket

([42]) A C ütemterv az Írországban fizetendő állami bevétel osztalékából keletkező nyereségekkel foglalkozik (TCA 97 törvény (17) bekezdése), a D ütemtervnél pedig öt alesetre van osztva a bevétel; (i) kereskedelmi profit; (ii) szakmák gyakorlásából származó profit; (iii) nem adózott kamat és külföldi jövedelem; (iv) bármely egyéb, másként nem adóköteles jövedelem vagy nyereség; (v) írországi földterületből származó bérletidíj-jövedelem (TCA 97 törvény (18) bekezdése), az E ütemterv a közigazgatási hivatalokból, foglalkoztatásból, évjáradékokból és nyugdíjból származó jövedelemmel foglalkozik (TCA 97 törvény (19) bekezdése), az F ütemterv pedig az írországi vállalatokból származó osztalékokkal (TCA 97 törvény (20) bekezdése).

([43]) (21) bekezdés 1. pontja. Példák az ilyen meghatározott kivételekre a külföldi illetőségű vállalatok nyeresége, amely nem rendelhető valamely fióktelephez (lásd a TCA 97 törvény (25) bekezdését), illetve egyéb írországi illetőségű vállalatoktól származó nyereségkifizetések legnagyobb része (lásd a TCA 97 törvény (129) bekezdését).

([44]) A TCA 97 törvény (76A) bekezdése.

([45]) A TCA 97 törvény (81) bekezdésének 2. pontja szerint például a kiadások általában véve levonhatók az adóból, ha nem tőke jellegűek, valamint ha teljes mértékben és kizárólag kereskedelmi célból keletkeztek.

([46]) A TCA 97 törvény (307) és (308) bekezdése.

([47]) A TCA 97 törvény (27) bekezdésének 1. és 2. pontja.

([48]) Az 1997. évi TCA törvény (18) bekezdésének 1. és 2. a) pontja a TCA 97 törvény (21) bekezdésének 1. pontjával kapcsolatban.

([49]) A (3) bekezdés 1. pontjában adott meghatározás szerint „kereskedelem" „*minden kereskedelmi jelleggel folytatott kereskedelem, gyártás, vállalkozás vagy érdekeltség*".

([50]) A TCA 97 törvény (21A) bekezdése szerint 25 %-os adókulcs vonatkozik a D ütemterv III., IV. és V. esete szerint adóztatandó bevételre. Ezen esetek között – egyebek mellett – a kamathoz, jogdíjakhoz és bérleti díjból származó bevételhez hasonló passzív jövedelmek szerepelnek.

([51]) Irish Revenue: Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading, elérhető a következő weboldalon: http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html

igényelnek, akik rendelkeznek a végrehajtásukhoz szükséges készségekkel és hatáskörrel ([52]). A tőkenyereség esetén 33 % az adókulcs, egyes részesedések értékesítéséből származó nyereség esetén azonban a részesedések tekintetében bevezetett mentesség 5 %, illetve az Unióban vagy valamely adóügyi egyezmény szerinti országban adóügyi illetőséggel rendelkező vállalatok esetében annál magasabb.

(72) A TCA 97 törvény (26) bekezdése szerint az írországi illetőségű vállalatoknak társasági adót kell fizetniük globális nyereségeik és tőkenyereségeik után, kivéve a más írországi illetőségű vállalattól származó legtöbb nyereségrészesedést ([53]).

(73) A TCA 97 törvény (25) bekezdése a külföldi illetőségű vállalatok tekintetében határozza meg a társaságiadó-fizetési kötelezettség hatókörét. A TCA 97 törvény (25) bekezdése – amennyire ide kapcsolódik – a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az államban adóügyi illetőséggel nem rendelkező vállalat nem tartozik társaságiadó-fizetési kötelezettséggel, kivéve, ha valamilyen fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytat az államban, amely esetben – a társasági adóról szóló törvényekben előírt kivételekre is figyelemmel – köteles társasági adót fizetni valamennyi adóköteles nyeresége után, függetlenül azok keletkezésének helyétől.

(2) A társaságiadó-fizetés céljából az államban adóügyi illetőséggel nem rendelkező, de ott valamely fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytató vállalat adóköteles nyeresége:

a) a közvetlenül vagy közvetett módon a fióktelepen vagy ügynökségen keresztül keletkező minden kereskedelmi bevétel, valamint a fióktelep vagy ügynökség által használt, azok tulajdonában vagy birtokában lévő tulajdonból vagy jogokból származó minden bevétel; nem tartoznak azonban e ponthoz az államban adóügyi illetőséggel rendelkező vállalatoktól származó nyereségrészesedések, […].”

(74) E rendelkezés alapján a külföldi illetőségű vállalatok nem tartoznak a társasági adó hatálya alá, kivéve, ha fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytatnak Írországban. Amennyiben egy külföldi illetőségű vállalat ilyen kereskedelmi tevékenységet folytat, akkor e vállalat társasági adó hatálya alá tartozik a következők tekintetében ([54]):

— a közvetlenül vagy közvetett módon fióktelepen vagy ügynökségen keresztül keletkező kereskedelmi bevételek,

— a fióktelep vagy ügynökség által használt, azok tulajdonában vagy birtokában lévő tulajdonból vagy jogokból származó bevételek, valamint

— a fióktelepnek vagy ügynökségnek tulajdonítható adóköteles nyereségek.

(75) A TCA 97 törvény (25) bekezdésének az 1967. évi Corporation Tax Act (társasági adó törvény) (8) bekezdésének 1. és 2. pontja az előzménye, amely így szól:

„8. (1) Az államban adóügyi illetőséggel nem rendelkező vállalat nem tartozik társaságiadó-fizetési kötelezettséggel, kivéve, ha valamilyen fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytat az államban, amely esetben – az ebben a törvényben előírt kivételekre is figyelemmel – köteles társasági adót fizetni valamennyi adóköteles nyeresége után, függetlenül azok keletkezésének helyétől.

(2) A társaságiadó-fizetés céljából az államban adóügyi illetőséggel nem rendelkező, de ott valamely fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytató vállalat adóköteles nyeresége

a) a közvetlenül vagy közvetett módon a fióktelepen vagy ügynökségen keresztül keletkező valamennyi kereskedelmi bevétel (de ennek a pontnak nem képezhetik részét az államban adóügyi illetőséggel rendelkező vállalatoktól származó nyereségrészesedések); […]”

([52]) Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading, 3. o.
([53]) Lásd a TCA 97 törvény (129) bekezdését.
([54]) Notes for Guidance – Taxes Consolidation Act 1997 – Finance Act 2014 Edition – 2. rész, 24. o.

(76) Az Írországban adóügyi illetőséggel nem rendelkező és ott fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet nem folytató vállalatok kizárólag jövedelemadót kötelesek fizetni az írországi forrású bevételek után, valamint tőkenyereség-adót meghatározott ír vagyon (elsősorban ír földterület) ([55]) értékesítéséből keletkező nyereség után, az adóegyezmény szerint esetlegesen elérhető adókönnyítések mellett.

(77) Annak megelőzése érdekében, hogy egy vállalatnak kétszer kelljen adóznia ugyanazon bevétel után (egyszer a jövedelemadó, egyszer pedig a társasági adó fizetésével), a TCA 97 törvény (21) bekezdésének 2. pontja szerint nem kell jövedelemadót fizetni a vállalat bevétele után, ha a vállalat Írországban rendelkezik adóügyi illetőséggel, vagy az Írországban adóügyi illetőséggel nem rendelkező vállalat esetében akkor, ha a bevétel a társasági adó hatálya alá tartozik.

(78) A 2010. évi pénzügyi törvény (42) bekezdésével beillesztésre került a TCA 97 törvénybe a 35A. rész. Írország szerint e rész beillesztése volt az első olyan alkalom, hogy ír adótörvény hivatalosan elismerte a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD-modellegyezmény (a továbbiakban: OECD-modellegyezmény) 9. cikkében meghatározott, és a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára készült OECD transzferár-irányelvekben (a továbbiakban: OECD transzferár-irányelvek) részletezett „szokásos piaci ár elvet". A 35A. rész a társult személyek (vállalkozások) között létrejött megállapodásokra vonatkozik. A „személy" fogalmának az Írország nemzeti adójogszabályaiban található meghatározása alapján azonban a központ iroda és fióktelepe között létrejött megállapodások nem tartoznak a 35A. rész hatálya alá.

2.4. *A TRANSZFERÁRAZÁSSAL ÉS NYERESÉGFELOSZTÁSSAL KAPCSOLATOS ÚTMUTATÁS AZ ÁLLANDÓ TELEPHELYEK SZÁMÁRA*

2.4.1. AZ OECD-KERET ÉS AZ OECD SZOKÁSOS PIACI ÁR ELVE

(79) Az OECD számos nem kötelező erejű, útmutatást nyújtó dokumentumot készített a nemzetközi adózás témájában. A nem kötelező jogi erő miatt az OECD-tagországok – köztük Írország ([56]) – adóhatóságai számára pusztán csak ajánlott az OECD-keretben foglaltak betartása. Mindazonáltal az OECD-keret hivatkozási alapként szolgál, és nyilvánvaló hatással van az OECD tagállamainak (sőt, az OECD-n kívüli országoknak is) az adóztatási gyakorlatára. Mi több, az OECD számos tagországában e keret részét képező útmutató dokumentumokat hatályba is léptettek, vagy hivatkozásként használnak a nemzeti adójogszabályok értelmezéséhez. Ennek megfelelően, amennyiben a Bizottság az OECD-keretre hivatkozik e határozatban, azt azért teszi, mert a keret az OECD égisze alatt folytatott szakértői megbeszélések eredménye, és a nemzetközi adózással kapcsolatos közös kihívások kezelését célzó mechanizmusokat részletezi.

(80) Az eljárás megindításáról szóló határozat (15) preambulumbekezdésében foglaltak szerint a multinacionális vállalatok vállalatcsoporton belül ugyanazon vállalatcsoport különböző vállalkozásai közötti transzferárazás révén állapíthatnak meg nyereséget. A transzferárazás az ugyanazon vállalatcsoporton belüli különböző vállalkozások közötti kereskedelmi ügyletek során alkalmazott árakat jelöli. Sor kerülhet azonban transzferárazásra egy vállalaton belül is, ha az a vállalat egy másik joghatóságban állandó telephelyet működtet. Ehhez az adott vállalat nyereségének az állandó telephely és a vállalat többi része közötti felosztására van szükség.

(81) Az OECD-modellegyezmény, amely az OECD tagországait és egyre több OECD-n kívüli országot magában foglaló számos kétoldali adóegyezménynek képezi alapját, a kapcsolt vállalkozások közötti transzferárazásra és a vállalaton belüli nyereségfelosztásra vonatkozóan is tartalmaz rendelkezéseket.

(82) Az OECD-modellegyezmény „kapcsolt vállalkozásokról" szóló 9. cikkének (1) bekezdése a következőt írja elő: „[Amennyiben] a két [kapcsolt] vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataiban olyan

([55]) A külföldi illetőségű és kereskedelmi tevékenységet Írországban fióktelepen vagy ügynökségen keresztül nem folytató vállalat jövedelemadót köteles fizetni az állam területéről származó forrásokból keletkező bevételek után. Amennyiben egy külföldi illetőségű vállalat fióktelepével vagy ügynökségével rendelkezik az államban, akkor a fióktelepnek vagy ügynökségnek nem tulajdonítható bevétele után nem társaságiadó-, hanem jövedelemadó-fizetési kötelezettséggel tartozik. Hasonlóképpen tőkenyereség-adót kell fizetnie a külföldi illetőségű vállalatnak az adóköteles tőkenyereség után, ha nem rendelkezik fióktelepével vagy ügynökségével az államban, illetve ha rendelkezik fióktelepével vagy ügynökségével az államban, de a tőkenyereség nem a fióktelepnek vagy ügynökségnek tulajdonítható.

([56]) Írország 1961. augusztus 17. óta tagja az OECD-nek.

feltételeket teremt, vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazott feltételektől, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, azonban e feltételek miatt nem realizált, az érintett vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható és ennek megfelelően adóztatható". Ez a rendelkezés határozza meg az OECD „szokásos piaci ár elv" nemzetközi adózási célokból irányadó nyilatkozatát a kapcsolt vállalkozások közötti transzferárazás tekintetében.

(83) Ezen elv szerint az adóhatóságoknak az ugyanazon csoporton belüli vállalkozások közötti ügyletek során alkalmazott transzferárak közül csak azokat kellene elfogadniuk, amelyeket úgy határoztak meg, mintha azok összehasonlítható, szokásos piaci feltételek mellett tárgyaló független vállalkozások között jöttek volna létre. Így a multinacionális vállalatok nem tudják oly módon befolyásolni transzferáraikat, hogy a lehető legkevesebb nyereséget helyezzenek ki azokba a joghatóságokba, ahol e nyereségek után magasabb adót kell fizetni, valamint hogy a lehető legtöbb nyereséget helyezzenek ki azokba a joghatóságokba, ahol kevesebb adót kell e nyereségek után fizetni ([57]). Az OECD az OECD TP Guidelines című, legutóbbi változatában 2010-ben kiadott irányelvekben nyújt a szokásos piaci ár elvével kapcsolatban útmutatást (a továbbiakban: a 2010. évi OECD transzferár-irányelvek) ([58]).

(84) Az OECD-modellegyezmény „üzleti nyereségről" szóló 7. cikkének (2) bekezdése az egyetlen vállalkozáson belüli nyereségfelosztással foglalkozik. A következőket írja elő: „[…] a minden szerződő államban az állandó telephelynek tulajdonítható nyereség […] az a nyereség, amelyre várható, hogy szert tenne, különösen a vállalkozás más részeivel folytatott ügyletei során, ha ugyanazon vagy hasonló feltételek mellett ugyanazzal vagy hasonló tevékenységgel foglalkozó különálló és független vállalkozás lenne, figyelembe véve a vállalkozás által az állandó telephelyen és a vállalkozás más részein keresztül végzett tevékenységeket, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat." A 7. cikk alkalmazásával kapcsolatban nyújt útmutatást az OECD „Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments" („Jelentés az állandó telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról") című jelentése, amelynek legutóbbi változatát 2010-ben adták ki (a továbbiakban: az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése) ([59]).

(85) Az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése az egy vállalkozáson belüli nyereségfelosztás nehézségeit mutatja be a két jogilag különálló vállalkozás közötti nyereségfelosztással összehasonlítva. Két jogilag különálló vállalkozás között annak meghatározására, hogy melyik tulajdonában vannak az eszközök és melyik vállalja a kockázatot a kettő közötti jogviszonyban, jogilag kötelező erejű szerződések vagy más ellenőrizhető jogi megállapodások útján kerül sor. Ez a helyzet akkor is, ha a két különálló vállalkozás ugyanannak a vállalatcsoportnak a tagja, amennyiben a szerződések és jogi megállapodások tükrözik a tényállást. Ezzel ellentétben az a tény, hogy egy állandó telephely nem alkot attól a vállalkozástól különálló jogi személyt, amelyhez tartozik, azt jelenti, hogy ugyanazon vállalkozás különböző részei között nincs egyetlen olyan része sem a vállalkozásnak, amelyről elmondható lenne, hogy jogszerű „birtokosa" az eszközöknek, vállalja a kockázatokat és a tőke vagy a különálló vállalkozásokkal kötött szerződések birtokosa lenne ([60]). Az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése – e különbség kezelése érdekében – közös megközelítést határoz meg a nyereségnek a külföldi illetőségű vállalatok állandó telephelyei számára történő megállapításával kapcsolatban. Ennek „jóváhagyott OECD-megközelítés" a neve. Ez a megközelítés azt a nyereséget állapítja meg az állandó telephely számára, amelyre az állandó telephely a szokásos piaci ár elve alapján szert tett volna, ha olyan „különálló" vállalkozás lenne, amely azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységeket végez, figyelembe véve a külföldi illetőségű vállalkozás által az állandó telephelyen és a vállalkozás más részein keresztül végzett tevékenységeket, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat, az OECD-modellegyezmény 7. cikkének (2) bekezdésében meghatározottak szerint.

2.4.2. FIÓKTELEPEK NYERESÉGÉNEK MEGÁLLAPÍTÁSA „JELENTŐS EMBER" FELADATKÖRÖK ALAPJÁN A JÓVÁHAGYOTT KÉTLÉPÉSES OECD-MEGKÖZELÍTÉSBEN

(86) Az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése az OECD transzferár-irányelveiben meghatározott szokásos piaci ár elvnek az alkalmazásával kapcsolatos jóváhagyott OECD-megközelítést mutatja be a nyereségnek az állandó telephely számára történő megállapításával összefüggésben. Az OECD transzferár-irányelvei szerint a kapcsolt vállalkozások közötti nyereségfelosztás az egyes vállalkozások által végzett

([57]) Az adóhatóságok és a jogalkotók tudatában vannak ennek a problémának, és az adójogszabályok általában lehetővé teszik az adóhatóságok számára, hogy kijavítsák a transzferárakat nem megfelelően alkalmazó integrált vállalkozások adóbevallásait, és olyan árakkal helyettesítsék a bevallás szerinti transzferárakat, amelyek megbízható közelítését adják az összehasonlítható, szokásos piaci feltételek mellett tárgyaló független vállalkozások által megállapított áraknak.

([58]) Lásd: *OECD transzferár-irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára*, OECD, 2010. július 22. Az irányelvek korábbi változatát (a továbbiakban: az 1995. évi OECD transzferár-irányelvek) az OECD Tanácsa 1995. július 13-án hagyta jóvá.

([59]) Lásd: *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (A telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló, 2010. évi jelentés), jóváhagyva az OECD Tanácsa által, 2010. július 22.

([60]) Az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése (B-3) (i) bekezdésének 14. pontja, 14. o.

tevékenységek, a felmerült kockázatok és az általuk alkalmazott eszközök függvénye ([61]). A vállalkozás és állandó telephelye közötti bevételfelosztás tekintetében a jóváhagyott OECD-megközelítés az OECD-modellegyezmény 9. cikke (1) bekezdésének funkcionális elemzését azon tény kezelésének első lépésével egészíti ki, hogy az ugyanazon vállalkozás különböző részei közötti tranzakciókból származó eszközök, kockázatok, tőke, jogok és kötelezettségek – jogilag – a teljes vállalkozáshoz tartoznak, nem pedig annak valamelyik részéhez, valamint, hogy ugyanazon vállalatcsoporthoz tartozó, jogilag különálló vállalkozások között nincsenek ügyletek ([62]).

(87) A jóváhagyott OECD-megközelítés így egy kétlépéses elemzésből áll, amelynek alapján valamely állandó telephely számára nyereség megállapítására kerül sor.

(88) A megközelítés első lépése az állandó telephely olyan különálló vállalkozásként történő feltételezése, amely „azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységeket folytat, figyelembe véve a vállalkozás által az állandó telephelyen és a vállalkozás más részein keresztül végzett tevékenységeket, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat" ([63]). Ebben az összefüggésben kerül bevezetésre a „jelentős ember feladatkör" fogalom. Az első lépés során a jóváhagyott OECD-megközelítés az állandó telephelyhez rendeli az eszközökkel kapcsolatos gazdasági tulajdonjogot, amely eszközök tekintetében az eszközök gazdasági tulajdonjogára vonatkozó jelentős feladatköröket az állandó telephelyen dolgozó emberek látják el, továbbá azokat a kockázatokat is az állandó telephelyhez rendeli, amelyek tekintetében (az átruházott) kockázatok vállalásával és/vagy kezelésével kapcsolatos jelentős feladatköröket az állandó telephelyen dolgozó emberek látják el ([64]).

(89) A jóváhagyott OECD-megközelítés második lépése során az OECD transzferár-irányelveket alkalmazzák –analógia útján – az állandó telephelynek a vállalkozás más részeivel folytatott ügyletei tekintetében annak biztosítása érdekében, hogy a telephelynek az ezen ügyletekkel kapcsolatban elvégzett valamennyi tevékenysége a szokásos piaci ár elve alapján kerüljön díjazásra ([65]).

2.4.3. A JÓVÁHAGYOTT OECD-MEGKÖZELÍTÉS IMMATERIÁLIS JAVAKRA TÖRTÉNŐ ALKALMAZÁSÁVAL KAPCSOLATOS MEGFONTOLÁSOK

(90) Az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése D.2. szakasza (iii) pontjának (c) alpontja az immateriális javak állandó telephelyekhez való hozzárendelésével foglalkozik. A szervezeten belül létrehozott kereskedelmi immateriális javak tekintetében a jelentés 86. pontja azt állapítja meg, hogy a vállalkozások üzleti szervezeti modelljétől függően „az aktív döntéshozatal és irányítás gyakran decentralizálódhat a vállalkozásban. Kérdés, hogy az immateriális javak létrehozása tekintetében ugyanez történik-e, vagy inkább az a valószínűbb, hogy az immateriális eszközök gazdasági tulajdonjogának a meghatározásával kapcsolatos jelentős ember feladatköröket magas stratégiai szinten a felsővezetőség végzi, vagy központosított és átruházott döntéshozatali feladatkörök kombinációjaként végzik el." A 87. pont alapján „nem létezik döntő bizonyíték arra vonatkozóan, hogy az immateriális javak létrehozásával kapcsolatos döntéshozatali folyamat általában ilyen központosított módon zajlana, különösen, mivel a gazdasági tulajdonjog meghatározásával kapcsolatos jelentős ember feladatkörök meghatározása elsősorban inkább az aktív döntéshozatalra és irányításra irányul, nem pedig a javaslatok egyszerű igennel vagy nemmel történő elfogadására vagy elutasítására. Ez arra utal, hogy a pénzügyi eszközökhöz hasonlóan a gazdasági tulajdonjog meghatározására gyakran a felsővezetőség stratégiai szintje alatti feladatkörök által kerülhet sor. Ez az a szint, ahol valamely immateriális javak létrehozására irányuló program aktív irányítására sor kerülne, ahol az ilyen programmal járó kockázatok aktív kezelésének a képessége található."

([61]) A 2010. évi OECD transzferár-irányelvek (1.42) bekezdése szerint: „Két független vállalkozás között lebonyolított ügylet esetén az ellenérték általában tükrözi az egyes vállalkozások által végzett tevékenységeket (figyelembe véve a felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat). Ezért annak meghatározásához, hogy az ellenőrzött és független ügyletek vagy vállalkozások összemérhetők-e, funkcionális elemzésre van szükség. Ennek a funkcionális elemzésnek az ügyletekben részt vevő felek által végzett gazdaságilag lényeges tevékenységek, a vállalt felelősség, a felhasznált eszközök és viselt kockázatok azonosítása és összevetése a célja." Lásd az 1995. évi OECD transzferár-irányelvek 1.20 pontját: „Két független vállalkozás között lebonyolított ügylet esetén az ellenérték általában tükrözi az egyes vállalkozások által végzett tevékenységeket (figyelembe véve a felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat). Ezért annak meghatározásához, hogy az ellenőrzött és független ügyletek vagy vállalkozások összemérhetők-e, a felek által vállalt tevékenységek összehasonlítására van szükség. Ezen összehasonlítás alapját egy funkcionális elemzés képezi, amelynek célja a független és kapcsolt vállalkozások által végzett gazdaságilag lényeges tevékenységek és vállalt vagy jövőben vállalásra kerülő felelősség azonosítása és összevetése." (kiemelés a szerzőtől)

([62]) Az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése (B-3) (i) bekezdésének 15. pontja, 14. o.

([63]) Az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése (B-3) (i) bekezdésének 13. pontja, 14. o.

([64]) Az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése (B-3) (i) bekezdésének 15. pontja, 14. o.

([65]) Az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése (B-3) (i) bekezdésének 17. pontja, 14. o.

(91) A beszerzett kereskedelmi immateriális javak tekintetében a D.2. szakasz (iii)(c)(3)A(ii) pontjának 94. alpontja a következőképpen szól: „ahogy a szervezeten belül létrehozott immateriális javak tekintetében is, a fő kérdés a beszerzett immateriális javak gazdasági tulajdonjogának meghatározásával kapcsolatban az, hogy a vállalkozáson belül a kockázatok vállalására és kezelésére vonatkozó aktív döntéshozatali folyamattal kapcsolatos jelentős ember feladatköröket hol látják el” ([66]).

2.4.4. AZ OECD TRANSZFERÁR-IRÁNYELVEI

(92) AZ OECD transzferár-irányelvei öt módszert kínálnak az ügyletek szokásos piaci ár elve alapján történő árazása és az ugyanazon vállalatcsoportba tartozó vállalkozások közötti nyereségfelosztás megbecslése tekintetében: (i) az összehasonlítható független árak módszere; (ii) a költség és haszon módszere; (iii) a viszonteladási ár csökkentésének a módszere; (iv) a tranzakciós nettó nyereség módszer és (v) az ügyleti nyereségmegosztásos módszer. Az irányelvek különbséget tesznek a hagyományos ügyleti módszerek (az első három módszer) és az ügyleti nyereség módszerek között (a két utolsó módszer). Az irányelvek – a tranzakciós nettó nyereség módszerhez hasonló – ügyleti nyereségen alapuló módszerek helyett az összehasonlítható független árak módszeréhez hasonló hagyományos ügyleti módszereket részesítik előnyben annak megállapításához, hogy a transzferárazásra a szokásos piaci ár elve alapján kerül-e sor ([67]). Az irányelvek további fejtegetése szerint a multinacionális vállalatok fenntartják maguknak a szabadságot arra vonatkozóan, hogy az irányelvekben nem szereplő módszereket alkalmazzanak a transzferárak megállapítására, feltéve, hogy ezek az árak megfelelnek a szokásos piaci ár elvének.

(93) A kifogásolt adóügyi határozatok egyoldalú nyereségfelosztási módszereken alapuló nyereségfelosztást hagynak jóvá az ASI és az AOE számára, amelyek alkalmazásuk során az OECD transzferár-irányelveiben leírt tranzakciós nettó nyereség módszerre hasonlítanak. A tranzakciós nettó nyereség módszer egyike azoknak a „közvetett módszereknek”, amelyek célja az ügyletek szokás piaci ár elve alapján történő árazásának és az ugyanazon vállalatcsoportba tartozó vállalkozások közötti nyereségfelosztásnak a megbecslése. A tranzakciós nettó nyereség módszer szembeállítható az összehasonlítható független árak „közvetlen módszerével”, amely az ellenőrzött tranzakció keretében (azaz két olyan vállalkozás közötti tranzakció során, amelyek egymás kapcsolt vállalkozásai) történő vagyontárgy- vagy szolgáltatás-átruházásért felszámított árat egy hasonló körülmények között lezajlott, összehasonlítható, nem ellenőrzött tranzakció keretében (azaz olyan vállalkozások közötti tranzakció során, amelyek egymástól független vállalkozások) történő vagyontárgy- vagy szolgáltatás-átruházásért felszámított árral hasonlítja össze. A tranzakciós nettó nyereség módszer a konkrét tranzakciók helyett azt határozza meg megközelítőleg, hogy mi lenne a teljes tevékenység szokásos piaci ár szerinti nyeresége. Nem arra törekszik, hogy az értékesített áruk árát határozza meg, hanem ehelyett megbecsüli a tevékenységen – például termékértékesítésen – független cégek által várhatóan elérhető nyereséget. A becslést egy megfelelő bázis („nyereségszint-mutató”) alapulvételével végzi el, ilyen bázis lehet például a költségek, árbevétel vagy fix befektetés, és erre a bázisra egy olyan haszonkulcsot vetít rá, amit összehasonlítható, nem ellenőrzött tranzakcióknál megfigyelt.

(94) A tranzakciós nettó nyereség módszer egyoldalú transzferárazási módszerként történő alkalmazását – azaz az ellenőrzött ügyletekben részt vevő felek közül csak az egyik fél jövedelmezőségének a vizsgálatát – gyakran a 2010. évi OECD transzferár-irányelvek 3.18. bekezdésére való hivatkozással indokolják, amely szerint az „ellenőrzött félnek”, vagyis azon ügyleti félnek, amelynek tekintetében valamely pénzügyi mutatót (a költségekre számított hasznot, a bruttó nyereséget vagy a nettó nyereségmutatót) vizsgálják, főszabály szerint annak a vállalkozásnak kell lennie, amely kevésbé összetett feladatkörrel rendelkezik ([68]). Különösen azokban az esetekben, ahol

([66]) Az immateriális javak piacra vitele tekintetében az OECD nyereségfelosztásról szóló, 2010. évi jelentése D.2. szakasza (iii)(c)(3) A(iii) pontjának 97. alpontja alapján „az immateriális javak piacra vitelére vonatkozó alapelvek ugyanazok, mint az immateriális javakkal való kereskedés esetében.”

([67]) A 2010. évi OECD transzferár-irányelvek 2.3. bekezdése a következőképpen rendelkezik: „Abban az esetben tehát, amikor – a 2.2. bekezdésben foglalt ismérvek figyelembevételével – egy hagyományos ügyleti módszer és egy ügyleti nyereségen alapuló módszer egyformán megbízhatóan alkalmazható, a hagyományos ügyleti módszert kell előnyben részesíteni az ügyleti nyereségen alapuló módszerrel szemben”. Az 1995. évi OECD transzferár-irányelvek 3.49. bekezdése a következőképpen rendelkezik: „Az ügyleti nyereségen alapuló módszer helyett a hagyományos ügyleti módszert kell előnyben részesíteni annak megállapításához, hogy a transzferár a szokásos piaci áron alapul-e, azaz, hogy fennáll-e olyan különleges körülmény, amely befolyásolja a kapcsolt vállalkozások között a nyereségek szintjét. Eddig a gyakorlati tapasztalat azt mutatja, hogy az esetek legnagyobb részében lehetséges a hagyományos ügyleten alapuló módszerek alkalmazása.”

([68]) A 2010. évi OECD transzferár-irányelvek 3.18. bekezdése a következő ajánlást fogalmazza meg: „A költség és haszon módszer, a viszonteladási árak módszere vagy a tranzakciós nettó nyereség módszer II. fejezetben ismertetett alkalmazása során ki kell választani az ügyletben részt vevő felek közül azt, amelyiknek a pénzügyi mutatója (költségekre számított haszna, bruttó nyeresége vagy nettó nyereségmutatója) a vizsgálat tárgyát fogja képezni. A vizsgált fél kiválasztásának összhangban kell állnia az ügylet funkcionális elemzésével. Általános szabály, hogy mindig azt a felet kell vizsgálni, amelynek esetében a transzferár-képzési módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és a legtöbb megbízhatóan összehasonlítható ügylet áll rendelkezésre, azaz a vizsgált fél az esetek többségében az, amelyiknek a funkcionális elemzése kevésbé összetett.” Az 1995. évi OECD transzferár-irányelvek 3.43. bekezdése hasonló leírást tartalmaz.

az ellenőrzött ügylet egyik fele olyan szellemi tulajdon birtokosa, amelyet a másik félnek továbbengedélyez a gyártáshoz vagy forgalmazáshoz hasonló feladatkörök ellátásához, az adótanácsadók gyakran hivatkoznak arra, hogy milyen bonyolult folyamat e szellemi tulajdonjoggal kapcsolatban bevételt létrehozni a következők tekintetében: a másik fél kijelölése kevésbé összetett feladatkörrel rendelkező félként, a másik fél által ellátott feladatkörökért bevétel megállapítása, valamint az e bevétel levonása után fennmaradó összes nyereségnek, azaz a „reziduális nyereségnek" a szellemi tulajdonjogot birtokló félhez való rendelése a szellemi tulajdonjog használatáért járó jogdíjként.

2.5. *ÍRORSZÁG ÁLTAL AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁRÓL SZÓLÓ HATÁROZATRA VÁLASZUL ÉS A HIVATALOS KIVIZSGÁLÁS SORÁN BENYÚJTOTT TOVÁBBI INFORMÁCIÓK*

(95) Az eljárás megindításáról szóló határozatában a Bizottság azt kérte Írországtól, hogy bocsássa rendelkezésére az összes olyan információt, amely segítségként szolgálhat a kifogásolt adóügyi határozatok értékeléséhez ([69]). A Bizottság különösen a következők megküldését kérte Írországtól: az ASI és az AOE 2004 és 2013 közötti időszakra vonatkozó pénzügyi beszámolói, az ASI és az AOE munkavállalóinak száma teljes munkaidő egyenértékben ugyanazon időszakra vonatkozóan (beszámolási időszakok vége), az ASI és az AOE írországi fióktelepein dolgozó munkavállalók száma teljes munkaidő egyenértékben, valamint azon költségmegosztási megállapodásokkal kapcsolatos információk, amelyeknek az ASI és az AOE részes felei. A Bizottság ezenkívül azt is kérte Írországtól, hogy emelje ki az ASI által realizált passzív jövedelem összegét az eredménybeszámolókban, és határozza meg, hogy e passzív jövedelem Írországból származik-e.

2.5.1. AZ ASI ÉS AZ AOE PÉNZÜGYI ADATAI

(96) Mindkét vállalat jövedelmét úgy tüntetik fel a beszámolók, hogy az termékek eladásából származik, ahogy azt a 2. ábra és 3. ábra kivonatai is szemléltetik. E beszámolók szerint az árbevétel az ügyfelek felé realizált nettó eladásokat mutatja. Az ASI és az AOE beszámolói is (például a 2006. és 2007. évre vonatkozó beszámolóik) a következőt határozzák meg: „a nettó bevételek elsősorban termékek (hardver, szoftver és perifériás eszközök) eladásából származó jövedelmekből, valamint meghosszabbított garancia- és támogatási szerződésekből állnak". Az ASI tekintetében az árbevételektől és viszonylag alacsony kamatösszegektől eltekintve más jelentős jövedelemtípust nem jegyeznek a beszámolók. Ezenkívül úgy tűnik, hogy az ASI nem jegyez semmilyen jogdíjból származó jövedelmet. Az AOE pedig az árbevételeken és a viszonylag alacsony kamatösszegeken felül az ASI által – egyes számviteli időszakokra – az AOE részére fizetett nagy összegű osztalékokról is beszámol.

2. ábra

Kivonat az ASI 2007. évi beszámolójából

Apple Sales International

Számviteli politika bemutatása *(folytatás)*
a 2007. szeptember 29-én záruló évre vonatkozóan

Bevételek elszámolása

A nettó értékesítések elsősorban a termékek (hardverek, szoftverek és perifériás eszközök) eladásából, valamint a meghosszabbított garanciális időtartamokból és támogatási szerződésekből származó bevételekből állnak. A vállalat a bevételt az alkalmazandó számviteli előírások szerint számolja el.

([69]) Lásd az eljárás megindításáról szóló határozat műveleti részét ((4) bekezdés).

3. ábra

Kivonat az AOE 2006. évi beszámolójából

Apple Operations Europe

Számviteli politika bemutatása *(folytatás)*

a 2006. szeptember 30-án záruló évre vonatkozóan

Bevételek elszámolása

A nettó értékesítések elsősorban a termékek (hardverek, szoftverek és perifériás eszközök) eladásából, valamint a meghosszabbított garanciális időtartamokból és támogatási szerződésekből származó bevételekből állnak. A vállalat a bevételt az alkalmazandó számviteli előírások szerint számolja el.

(97) Az Írország által megadott – válogatott – pénzügyi adatokat az 1. táblázat tartalmazza az ASI, és a 2. táblázat az AOE tekintetében.

1. táblázat

Az ASI pénzügyi adatai (millió USD-ban meghatározva)

Tárgyév	Az ASI árbevétele	Adózás előtti nyereség	Amelyből kamatbevétel és beruházásokból származó bevétel kamat nélkül számítva	A jogszabályban előírt beszámolóban bevallott adó
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]

2. táblázat

Az AOE pénzügyi adatai (millió USD-ban meghatározva)

Tárgyév	Az AOE árbevétele	Adózás előtti nyereség	Amelyből kamatbevétel és beruházásokból származó bevétel kamat nélkül számítva	A jogszabályban előírt beszámolóban bevallott adó
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Tárgyév	Az AOE árbevétele	Adózás előtti nyereség	Amelyből kamatbevétel és beruházásokból származó bevétel kamat nélkül számítva	A jogszabályban előírt beszámolóban bevallott adó
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]

(*) Közzététel: 2006-ban az ASI által az AOE részére, valamint az AOE által az AOI részére kifizetett 1 250 millió USD osztalék, 2010-ben, 2011-ben, 2012-ben, 2013-ban és 2014-ben a vállalkozáscsoportoktól származó jövedelem 6 575 millió USD, 6 253 millió USD, 14 500–15 000 millió USD, 5 000–5 500 millió USD és 1 500–2 000 millió USD összegeket ért el.

([1]) Az árbevétel 2008. évi adatai a következőképpen módosultak: az árbevétel 116 696 USD-ről 411 802 USD-re, az eladott áruk beszerzési értéke (cost of goods sold, COGS) pedig 19 587 USD-ről 314 693 USD-re módosult.

(98) Az 1. és 2. táblázatban közzétett pénzügyi adatok az ASI és az AOE jogszabályban előírt – Írországban benyújtott dokumentumok szerinti – számviteli beszámolóin alapulnak. Az ASI és az AOE Írországban nyújt be teljes vállalatra kiterjedő beszámolókat, mivel ott vannak bejegyezve. A Bizottság annak egyértelműsítésére kérte Írországot ([70]), hogy léteznek-e külön beszámolók az ASI és az AOE központi irodája és azok írországi fióktelepei tekintetében, és ha igen, küldjék meg azokat. Írország jelezte, hogy az ASI és az AOE pénzügyi beszámolói megfelelnek a jogszabályban előírt számviteli eljárás írországi jogszabályok szerinti előírásainak, és az Írországi jogszabályok nem írják elő azt, hogy az ASI és az AOE külön beszámolókat készítsen írországi fióktelepei számára.

(99) Az ASI által a jogszabályban előírt beszámolókban bevallott adó nagyrészt az Írország felé az írországi fióktelepek nyereségei után fizetendő adóból áll, amelynek meghatározására a kifogásolt adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek szerint került sor ([71]), mivel az ASI nem tartotta úgy, hogy bármely másik adójoghatóságban adóalanyisággal rendelkezne. A(z) […]-i és olaszországi adóhatóságok által végzett vizsgálatok alapján azonban az ASI e két adójoghatóságban adófizetési kötelezettséggel rendelkezett. A 2013. és 2014. év tekintetében az ASI-nak forrásadó-fizetési kötelezettsége keletkezett […]-ban/ben, mert a(z) […]-i adóhatóság egy […]-i Apple vállalat által fizetett díjat jogdíjnak minősített, és forrásadó-fizetési kötelezettség ([72]) hatálya alá helyezett. A 2009 és 2012 közötti időszak tekintetében az ASI-nak Olaszországban társaságiadó-fizetési kötelezettsége keletkezett az olaszországi adóhatóság által végzett vizsgálat alapján, amely megállapította, hogy az ASI Olaszországban adóalanyisággal rendelkezett erre az időszakra vonatkozóan ([73]). Ami pedig az AOE által a jogszabályban előírt beszámolókban bevallott adót illeti, a vállalat fióktelepet működtetett Szingapúrban, és társaságiadó-fizetési kötelezettséggel rendelkezett Szingapúrban a 2009-es, a 2010-es és a 2011-es évre vonatkozóan ([74]).

([70]) Lásd a Bizottság 2015. november 11-i levelét, (27) preambulumbekezdés.

([71]) Az ASI által az ír adóhatóságnak fizetendő adó összegét euróban állapították meg, ami körülbelül 4,8 millió EUR volt 2009-ben, 4,8 millió EUR 2010-ben, 7,3 millió EUR 2011-ben, [1–10] millió EUR 2012-ben, [0,7–0,8] millió EUR 2013-ban és [0,9–1] millió EUR 2014-ben (lásd az Apple 2016. április 22-i levelét, 8–9. o.).

([72]) Körülbelül […] és […] volt a 2013-as és 2014-es évre (lásd az Apple 2016. április 22-i levelét, 10. o.).

([73]) Az ASI olaszországi társasági jövedelemadó-fizetési kötelezettsége körülbelül [20–30] millió EUR volt 2009-ben, [40–50] millió EUR 2010-ben, [50–60] millió EUR 2011-ben és [30–40] millió EUR 2012-ben (lásd az Apple 2016. április 22-i levelét, 10. o.). Ezek az összegek azonban nem kerültek bele az ASI 1. táblázatban szemléltetett beszámolóiba, mivel a beszámolókat az olasz adóhatóságok általi vizsgálat lefolytatása előtt adták ki. Írország ezidáig nem tájékoztatta a Bizottságot az ASI új beszámolóiról.

([74]) Az AOE szingapúri társasági jövedelemadó-fizetési kötelezettsége 42 136 SGD volt 2009-re, 1 810 SGD 2010-re és 535 SGD 2011-re vonatkozóan (lásd az Apple 2016. április 22-i levelét, 10. o.).

(100) Írország megküldte az ASI és az AOE jogszabályban előírt beszámolóiban szerepeltetett kamatbevétel komponensét is, amely a két vállalat írországi fióktelepeinek vagyonára vonatkozik ([75]). Írország az ASI kamatbevételét „az ASI pénzügyi beszámolója szerinti fizetett kamatra" és „vagyonból származó kamatra" lebontva küldte meg. 2012-ben például az ASI pénzügyi beszámolóiban a fizetett kamat [500–600] millió USD, a fióktelepi vagyonból származó kamatbevétel pedig [1–10] millió USD volt. 2015. április 15-i levelében Írország jelezte, hogy az ASI írországi fióktelepéhez és az AOE írországi fióktelepéhez rendelhető kamat fizetése külön bankszámlákra vagy pénzalapokra történt. E bankszámlák napi működését a corki (Írország) pénzügyi és kincstári személyzet ellenőrzi ([76]).

(101) A kifogásolt adóügyi határozatokban az ASI írországi fióktelepének adóköteles nyereségét a működési kiadásokra hivatkozva határozzák meg. A fióktelep működési kiadásainak külön elszámolása azonban nem áll rendelkezésre, mivel az Apple soha nem adott át Írországnak külön beszámolókat. A 4. ábra szemléltetési céllal bemutatja a teljes ASI 2011-re és 2012-re vonatkozó, az ASI jogszabályban előírt beszámolóiban feltüntetett működési kiadásait.

4. ábra

Az ASI működési kiadásai a 2012. évi éves beszámolóban

Működési kiadások	2012 000 USD	2011 000 USD
Marketinggel, értékesítéssel és forgalmazással összefüggő költségek	[400 000–500 000]	604 888
Adminisztrációs kiadások	[100 000–200 000]	139 870
Kutatás és fejlesztés	[1 500 000–2 000 000]	1 538 036

(102) A kifogásolt adóügyi határozatokban az AOE írországi fióktelepének adóköteles nyereségét a működési kiadásokra és az árbevételre hivatkozva határozzák meg. A teljes AOE 2011. és 2012. évre szóló eredménykimutatását – szemléltetési célokból – az 5. ábra mutatja be.

5. ábra

Az AOE eredménykimutatása a 2012. évi éves beszámolóban

Eredménykimutatás

a 2012. szeptember 29-én lezárult évre vonatkozóan

	Megjegyzés:	**2012** **000 USD**	2011 000 USD
Forgalom – folyamatos működések	*1*	**[400 000–500 000]**	518 505
Értékesítési költség		**[(300 000–400 000)]**	(426 594)
Bruttó nyereség		**[90 000–100 000]**	91 911
Működési kiadások	*2*	**[(10 000–20 000)]**	(42 654)
Működési nyereség – folyamatos működések		**[70 000–80 000]**	49 257

([75]) Ez a komponens [20–30] ezer USD volt az AOE vonatkozásában a [2003–2013] közötti időszakra (lásd Írország 2015. április 15-i levelét, 4. o.). Az ASI esetében az írországi fióktelep vagyonából származó kamatbevétel komponense [70–80] millió USD volt a 2003–2013 közötti időszakra vonatkozóan (lásd Írország 2015. április 15-i levelét, 2. o., valamint az Írország által az eljárás megindításáról szóló határozathoz fűzött 2014. szeptember 5-i észrevételeket, 3. sz. mappa). Írország szerint a 2015. április 15-i ír levél időpontjáig a 2014-re vonatkozó összegeket még nem állapították meg.

([76]) Az Írország által 2015. április 15-én küldött levél, 3. o.

		2012	2011
	Megjegyzés:	**000 USD**	000 USD
Vállalkozáscsoportoktól származó bevétel		**[14 500 000–15 000 000]**	6 252 591
Egyéb kapott kamatok és kamatjellegű bevételek	*3*	**[1 000–10 000]**	122
Fizetendő kamatok és kamatjellegű ráfordítások	*4*	**[(30–40)]**	(2 505)
Pénzügyi eszközökből leírt összegek	*11*	**[(50–60)]**	—
Szokásos tevékenységből származó, adózás előtti nyereség	*5–8*	**[14 500 000–15 000 000]**	6 299 465
Szokásos tevékenységből származó nyereség utáni adó	*9*	**[(1 000–10 000)]**	(2 966)
A pénzügyi év nyeresége		**[14 500 000–15 000 000]**	6 296 499

(103) A vállalatok írországi társaságiadó-fizetési kötelezettsége tekintetében az ASI és az AOE pénzügyi beszámolói a 2007-ig tartó időszakokra vonatkozóan „*az Írországban szokásosnál alacsonyabb adómértékre*” utalnak. Az ASI ellenőrzött beszámolói kivonatának a 2007-es éves beszámolóban újból közzétett verzióját a 6. ábra mutatja be.

6. ábra

Az ASI 2007-es időszakra vonatkozó éves beszámolójának kivonata

Szokásos tevékenységből származó nyereség utáni adó

A jelenlegi adóteher alacsonyabb az Írországban szokásos adómértéknél. Az eltérések magyarázata a következő:

	2007	2006
	000 USD	000 USD
Szokásos tevékenységből származó, adózás előtti nyereség	**1 843 933**	1 179 637
Jelenlegi 12,5 %-os adómérték (*2006*: 12,5 %)	**230 492**	147 455
A következő hatások:		
Kamatbevételre magasabb terhelés (25 %)	**2 485**	1 610
Adókiigazítás a korábbi időszakok szerint	—	(131)
Alacsonyabb mértékben terhelt jövedelem	**(224 049)**	(142 450)
Összes jelenlegi adóteher	**8 928**	6 484

(104) A 2007-et követő időszakokban a vállalkozások adóterhe a pénzügyi beszámolókban az [1–5] %-os adókulcs alkalmazásával szerepel. Ez az adókulcs e beszámolókban a következőképpen van jellemezve: „[az] átlagos adókulcs valamennyi olyan joghatóságban, ahol az [AOE] tevékenységet folytat”. Az ASI ellenőrzött beszámolói kivonatának a 2012-es éves beszámolóban újból közzétett verzióját a 7. ábra mutatja be.

7. ábra

Az ASI 2012-es időszakra vonatkozó éves beszámolójának kivonata

Szokásos tevékenységből származó nyereség utáni adó

A vállalat semelyik joghatóságban nem rendelkezik adóügyi illetőséggel. Számos országban folytat tevékenységet. Az átlag adókulcs valamennyi olyan joghatóság tekintetében, ahol tevékenységet folytat, körülbelül [1–5] %.

	2012	2011
	000 USD	000 USD
Szokásos tevékenységből származó, adózás előtti nyereség	**[35 000 000–35 500 000]**	[22 000 000–22 500 000]
[1–5] %-os adókulcs	**[1 000 000–1 500 000]**	[800 000–900 000]
A következő hatások:		
Kamatbevételre magasabb terhelés (25 %)	**[600–700]**	620
(Alacsonyabb)/magasabb mértékben terhelt jövedelem	**[(1 000 000–1 500 000)]**	(876 117)
Összes jelenlegi adóteher	**[1 000–10 000]**	9 862

(105) Az ASI által Írországban ténylegesen fizetendő adó – a 2011. szeptember 25. és 2012. szeptember 24. közötti időszakra benyújtott adóbevallások alapján – [1–10] millió EUR volt a kereskedelmi bevétel tekintetében (az ennek megfelelő kereskedelmi bevétel [30–40] millió EUR volt), amelyhez hozzájött még [0,6–0,7] millió EUR kamatadó, [1–10] millió EUR adófizetési kötelezettséget eredményezve ([77]). Ugyanerre az időszakra az AOE által Írországban ténylegesen fizetendő adó [1–10] millió EUR volt a kereskedelmi bevétel tekintetében (az ennek megfelelő kereskedelmi bevétel [10–20] millió EUR volt), amelyhez hozzájött még egy kereskedelmi forrásadó-mentesség, [1–10] millió EUR adófizetési kötelezettséget eredményezve.

(106) Írország jelezte, hogy az ASI és az AOE működőtőke-igénye felett lévőként meghatározott tőkealapokat az ASI és az AOE bankszámláira és Írországon kívüli beruházási alapjaiba helyezik át, amelyek működtetését, kezelését és ellenőrzését az USA-ban végzik.

(107) Az ASI EMEIA régióban lévő ügyfeleitől származó értékesítési bevételek gyűjtésére használt bankszámlája tekintetében Írország azt jelezte, hogy a pénzforgalom aszerint változik, hogy az ügyfél csatorna partner-e, az Apple Online Store felhasználója-e, illetve, hogy az eladásra az Apple valamely kiskereskedésében kerül-e sor. Amennyiben az ügyfél csatorna partner ([78]), az Apple elektronikus átutalással vagy az ügyfél szerinti joghatóságban lévő ASI-bankszámlára közvetlen beszedéssel vagy az USA-ban vagy Európában lévő olyan közös bankszámlára kapja meg a pénzt, ahová több ország eladásaiból érkeznek az összegek. Az Írország által az ASI bankszámláinak helyével kapcsolatban benyújtott áttekintés szerint azonban 2009 márciusa óta nem létezett az USA-ban az EMEIA régió eladásaiból származó bevételt gyűjtő bankszámla, és 2012 márciusától csak izlandi, oroszországi, törökországi, valamint a Közel-Kelet és Afrika egyes részein történt értékesítésből származó bevételek gyűlnek egyesült államokbeli bankszámlákon. Minden egyéb értékesítésből származó bevétel európai bankszámlákon gyűlik. Írország azt is jelezte, hogy az Apple EMEIA régiójának kincstári csoportja, amely három írországi lakóhellyel rendelkező személyből áll, az EMEIA régió helyi bankszámláin tartott pénzt rendszeresen az ASI nevén lévő „koncentrációs számlákra" csoportosítja. Írország szerint ezeket a számlákat az Egyesült Királyságban, az USA-ban és Svájcban vezetik.

(108) A beruházási alapok tekintetében – az Apple által nyújtott információk alapján – az ASI-nak és az AOE-nek – az ASI-val és az AOE-vel kötött beruházáskezelési szolgáltatásról szóló megállapodások alapján – készpénzkezelési és beruházási szolgáltatásokat nyújtó vállalat a Braeburn Capital Inc. (a továbbiakban: Braeburn), egy egyesült

([77]) Apró különbségek figyelhetők meg a beszámolókban bevallott, az 1. táblázatban és a 2. táblázatban, valamint az adóbevallásokban feltüntetett adók között, ami a valutaárfolyamok közötti ingadozásnak vagy a beszámolók időszakbeli változásának lehet az eredménye.

([78]) Az Apple meghatározása szerint a csatorna partnerek olyan harmadik fél forgalmazók és kiskereskedők, akik az Apple termékeit viszonteladásra vásárolják meg.

államokbeli székhelyű vállalat. A szolgáltatások között szerepel – többek között – beruházás- és készpénzkezelés […]. Az ASI és az AOE 2006. július 24-i igazgatósági ülésén olyan határozat született, amely szerint továbbra is a Braeburn fog segítséget nyújtani az ASI és az AOE számára készpénztartalékaik kezelésében ([79]). Írország szerint az e beruházásokból származó valamennyi bevétel külföldi forrásból való, és ennek megfelelően az e beruházásokból származó kamat nem tartozik adófizetés hatálya alá Írországban.

2.5.2. AZ ASI ÉS AZ AOE MUNKAVÁLLALÓIVAL KAPCSOLATOS ADATOK

(109) Az eljárás megindításáról szóló határozatra adott válaszában Írország jelezte, hogy 2011. december 31-ig az Apple valamennyi írországi munkavállalóját hivatalosan az AOE foglalkoztatta, és az AOE írországi fióktelepe egyetlen bérszámfejtést vezetett Írországban. Írország szerint az ilyen jellegű megállapodások vállalatcsoportok esetében nem szokatlanok Írországban. Hatályban volt egy visszaterhelési eljárás, amelynek során az AOE azon munkavállalóinak költségeit, akik az ASI írországi fióktelepéhez tartozó tevékenységekkel foglalkoztak, havonta e fióktelephez rendelték. 2012. január 1-jétől a foglalkoztatási megállapodásokat újraszervezték, hogy a munkavállalókat közvetlenül az a szervezet foglalkoztassa, amelynek írországi fióktelepéhez tartozó tevékenységeken dolgoztak.

(110) Írország benyújtotta az Apple által átadott, a munkavállalók teljes munkaidő egyenértékben kifejezett számára vonatkozó ([80]) adatokat a Bizottsághoz. A 2012. január 1. előtti időszak tekintetében az AOE írországi fióktelepének a munkavállalók teljes munkaidő egyenértékben kifejezett számára vonatkozó adatait az ASI és az AOE írországi fióktelepei között osztották el annak megfelelően, hogy a költségek hol merültek fel.

3. táblázat

A munkavállalók teljes munkaidő egyenértékben kifejezett száma az ASI és az AOE írországi fióktelepei tekintetében

Időszak	Az ASI írországi fióktelepe	Az AOE írországi fióktelepe
2004. szeptember 25.	709	783
2005. szeptember 24.	839	739
2006. szeptember 30.	912	836
2007. szeptember 29.	937	544
2008. szeptember 27.	1 046	604
2009. szeptember 26.	994	707
2010. szeptember 25.	1 387	1 091
2011. szeptember 24.	1 660	872
2012. szeptember 29.	[200–300]	[400–500]
2013. szeptember 28.	[300–400]	[700–800]

(111) Az írországi fióktelep munkavállalóival kapcsolatos információkon kívül az Apple arról tájékoztatta Írországot, hogy az AOE Szingapúrban is rendelkezett teljes munkaidőben dolgozó munkavállalókkal, ahol a fióktelepe eredetileg gyártási tevékenységeket, később pedig a forgalmazási tevékenységekkel kapcsolatos csoportszolgáltatásokat végzett ([81]). A szingapúri fióktelep e tevékenységei 2009-ben véget értek, az ide tartozó eszközöket pedig eladták az Apple egyik szingapúri kapcsolt vállalkozásának. Azóta a szingapúri fióktelep az AOE passzív fióktelepe. Az AOE szingapúri fióktelepén a munkavállalók átlagos száma 185 volt 2004-ben, 189 2005-ben, 257 2006-ban, 300 2007-ben és 352 2008-ban.

([79]) Lásd a Tim Cook igazgatósága alatt tartott igazgatósági ülésekről készült jegyzőkönyvek áttekintését, amelyet az Apple adott át az Amerikai Szenátus kivizsgálásokkal foglalkozó állandó albizottságának az Apple-lel kapcsolatban folytatott meghallgatás során, APL-PSI-000342/000343 számmal.

([80]) A munkavállalók száma teljes munkaidő egyenértékben az egy munkavállaló által teljes munkaidőben ledolgozott órák száma, amely a munkavállalók számát jelzi, beleszámolva – ledolgozott munkaóráik arányában – a részmunkaidőben dolgozókat is.

([81]) Az Apple által az Amerikai Szenátus állandó albizottságához átadott információk alapján 2003-ig a szingapúri fióktelep és jogelődeinek fő tevékenysége mikroszámítógépek, számítógépes alkatrészek és perifériás eszközök gyártása volt. A szingapúri fióktelep a költségmegosztási megállapodás részes fele volt az Apple-termékek gyártásához és forgalmazásához fűződő jogok megszerzése és megtartása érdekében. 2003-tól 2009-ig a szingapúri fióktelep az Apple APAC régióban lévő kapcsolt vállalkozásainak szolgáltatójaként tevékenykedett. Az általa nyújtott szolgáltatások közé tartozott a pénzügyi támogatás, információs rendszerekkel kapcsolatos és technológiai támogatás, valamint az ellátási lánccal kapcsolatos és logisztikai irányítás (lásd: APL-PSI-000234).

(112) Írország állítása alapján az Apple arról tájékoztatta, hogy a vállalatok írországi fióktelepén és az AOE szingapúri fióktelepén foglalkoztatott munkavállalókon kívül nem voltak az ASI vagy az AOE által alkalmazott teljes munkaidőben dolgozó munkavállalók. Az Apple szerint az ASI és az AOE funkcionális irányítását és ellenőrzését az USA-ból végezték, és minden jelentős üzleti döntést (köztük a szellemi tulajdonjoghoz, termékfejlesztéshez, az értékesítési és marketing stratégiához, valamint ahhoz hasonló ügyekkel kapcsolatos döntést, hogy milyen termékeket és alkatrészeket fognak gyártani) az USA-ban hoztak meg, nem pedig az ASI és az AOE írországi fióktelepein.

2.5.3. AZ ASI ÉS AZ AOE IGAZGATÓSÁGÁNAK TEVÉKENYSÉGEI

(113) Írország ([82]) és az Apple ([83]) is azt állítja, hogy az ASI és az AOE által vagy azok nevében folytatott kritikus üzleti tevékenységek Írország területén kívül folynak, például az Apple Inc. munkavállalóin vagy az ASI és az AOE igazgatóságán keresztül, amelyek – az Apple szerint – határoztak egyebek mellett arról, hogy részes felei lesznek az Apple Inc. vállalattal kötött költségmegosztási megállapodás ([84]) különböző módosításainak is. Az Apple azt is jelezte, hogy *„az ASI és az AOE USA-ból történő irányítását és ellenőrzését nem pusztán igazgatósági üléseken, hanem számtalan más módon is végzik*" ([85]), ehhez további konkrétumokat azonban nem adott.

(114) Az ASI igazgatósága három igazgatóból és egy titkárból áll. E négy ember közül három igazgatósági tag az USA-ban van, ők az Apple Inc. munkavállalói. A negyedik igazgatósági tag Írországban van, és ő az ADI munkavállalója. Az AOE igazgatósága két igazgatóból és egy titkárból áll, akik közül a titkár és az egyik igazgató az ASI igazgatóságában is benne van. E három ember közül két igazgatósági tag az USA-ban van, ők az Apple Inc. munkavállalói. A negyedik igazgatósági tag Írországban van, és ő az ADI munkavállalója. Az ASI pénzügyi beszámolói szerint az ASI ([86]) nem fizetett semmilyen díjazást egyik igazgatójának sem a 2004 és 2014 közötti időszakban, amely időszakra a pénzügyi beszámolókat benyújtották. Ezzel szemben az AOE igazgatói kaptak díjazást erre az időszakra. A vállalat 2012-ben például […] USD-t, 2011-ben pedig […] USD-t fizetett ki igazgatói díjazására.

(115) A Bizottság bekérte az ASI és az AOE valamennyi igazgatósági ülésének jegyzőkönyvét, amelyeket az Apple meg is küldött. Az ASI első igazgatósági ülésére 1990. április 5-én került sor az írországi Dublinban. Az AOE első igazgatósági ülésére 1980. szeptember 15-én került sor az írországi Dublinban. Szemléltetési célokból a 4. táblázat az ASI igazgatósága által 2009. január és 2011. szeptember között végzett tevékenységekről (16 igazgatósági ülés, 3 éves közgyűlés és 9 írásbeli határozat), az 5. táblázat pedig az AOE igazgatósága által 2008. december és 2011. szeptember között végzett tevékenységekről (13 igazgatósági ülés, 4 éves közgyűlés és 12 írásbeli határozat) ad összefoglalót.

4. táblázat

Az ASI igazgatói által hozott határozatok és az igazgatósági ülések jegyzőkönyve

Dátum	A dokumentum típusa	ASI-jegyzőkönyv összefoglalása
2009.1.30.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook) írásbeli határozata	Határozat annak engedélyezéséről, hogy egyes felsorolt személyek az ASI bankszámláit, beruházási, tőzsdeforgalmi és egyéb számláit megnyithassák, fenntarthassák, bezárhassák vagy más módon kezelhessék.
2009.2.11.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook) írásbeli határozata	Határozat annak engedélyezéséről, hogy egyes felsorolt személyek az ASI bankszámláit, beruházási, tőzsdeforgalmi és egyéb számláit megnyithassák, fenntarthassák, bezárhassák vagy más módon kezelhessék.

([82]) Írország 2015. május 4-i levele.
([83]) Az Apple 2015. május 4-i levele.
([84]) Az Apple 2015. május 4-i levele.
([85]) Az Apple 2015. május 4-i levele.
([86]) A 2004–2013 közötti pénzügyi évekre vonatkozó éves beszámolókhoz fűzött 6., 7., és 8. sz. megjegyzés.

Dátum	A dokumentum típusa	ASI-jegyzőkönyv összefoglalása
2009.3.18.	Az igazgatók (Jae Allen és Cathy Kearney) írásbeli határozata	Meghatalmazás adása.
2009.7.20.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen és Tim Cook) írásbeli határozata	Határozat a 2008-as pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás tervezetének, valamint a könyvvizsgáló díjazásának a jóváhagyásáról, határozat az éves közgyűlés 2009. augusztus 3-án való tartásáról, továbbá határozat […] helyett [az Apple adótanácsadója] könyvvizsgálóként való kinevezéséről.
2009.8.3.	Az éves közgyűlés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer mint elnök és mint az AOI és az AOE társasági képviselője, valamint Gene Levoff mint a Baldwin Holdings Unlimited társasági képviselője)	Határozat a 2008-as pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás elfogadásáról, határozat [az Apple adótanácsadója] könyvvizsgálóként való kinevezéséről, határozat annak engedélyezéséről, hogy az igazgatók meghatározzák a könyvvizsgálók díjazását, továbbá határozat arról, hogy a következő éves közgyűlésre adott esetben Írország területén kívül kerüljön sor.
2009.10.23.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök és Jae Allen)	Határozat 3 482 850 781,21 USD osztalékelőlegnek az AOE részére 2009. október 27-én történő fizetéséről, továbbá határozat további osztalékelőleg fizetéséről az AOE részére a 2009. október 27-i állás szerinti, tőkeösszeg utáni felhalmozott kamat összegében.
2009.12.10.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney és Jae Allen) írásbeli határozata	Meghatalmazás adása a(z) […] vállalatnak – amely egy 100 %-os külföldi beruházással Ukrajnában bejegyzett társaság – arra, hogy az ASI nevében az Apple hozzáadott értéket képviselő forgalmazójaként járjon el.
2009.12.10.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney és Jae Allen) írásbeli határozata	Az igazgatók írásbeli határozata és kérelme, amelyben Tim Cookot az ASI igazgatói pozíciójáról való lemondásra kérik, továbbá határozat arról, hogy Tim Cook *ipso facto* mondjon le az ASI igazgatói tisztségéről.
2010.1.31.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen) írásbeli határozata	Határozat Elisabeth S. Rafaelnek az ASI igazgatói posztjára történő kinevezéséről.
2010.3.3.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael) írásbeli határozata	Határozat Tim Cooknak az ASI igazgatói posztjára történő újbóli kinevezéséről.
2010.3.31.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael) írásbeli határozata	Határozat 800 000 000 USD osztalékelőlegnek az AOE részére 2010. április 8-án történő fizetéséről.
2010.5.12.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Jae Allen elnök, Elisabeth Rafael)	Határozat 1 000 000 000 USD osztalékelőlegnek az AOE részére 2010. május 20-án történő fizetéséről.

Dátum	A dokumentum típusa	ASI-jegyzőkönyv összefoglalása
2010.6.16.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Elisabeth Rafael)	Határozat 600 000 000 USD osztalékelőlegnek az AOE részére 2010. június 17-én történő fizetéséről.
2010.6.22.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Elisabeth Rafael)	Gary Wipfler, Cathy Kearney és Michael O'Sullivan számára az ASI nevében történő eljárásra vonatkozó meghatalmazás adásának jóváhagyása. A meghatalmazás a következő területekre terjed ki: (i) a vállalat levelezése, (ii) a kormánnyal és más közhivatalokkal való kapcsolattartás, (iii) könyvvizsgálatok, (iv) biztosítás, (v) adásvételi, részletfizetéssel történő vásárlásra vonatkozó, valamint pénzügyi megállapodások eszközökre és szolgáltatásokra vonatkozóan, (vi) bérleti, szállítási, letéti megállapodások és eszközök használatáról szóló megállapodások, (vii) személyes vagyontárgyak átruházása, (viii) áruszállítmányok átvétele és a vonatkozó átvételi elismervények kiadása, (ix) munkaügyi tanács és (x) kereskedelmi szerződések.
2010.7.23.	Az éves közgyűlés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer mint elnök és mint az AOI és az AOE társasági képviselője, valamint Gene Levoff mint a Baldwin Holdings Unlimited társasági képviselője)	Határozat a 2009-es pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás elfogadásáról, határozat [az Apple adótanácsadója] könyvvizsgálóként való újbóli kinevezéséről, határozat annak engedélyezéséről, hogy az igazgatók meghatározzák a könyvvizsgálók díjazását, megjegyzés arról, hogy összesen 5 884 972 906,56 USD osztalékelőleg került megállapításra és kifizetésre az AOE részére a 2009-es pénzügyi év vége óta, továbbá határozat arról, hogy a következő éves közgyűlésre adott esetben Írországon kívül kerüljön sor.
2010.7.23.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael elnök)	Határozat az éves közgyűlés 2010. július 23-án történő tartásáról.
2010.9.20.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Jae Allen)	Határozat 690 000 000 USD osztalékelőlegnek az AOE részére 2010. szeptember 21-én történő fizetéséről.
2010.11.17.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Elisabeth Rafael)	Határozat 1 750 000 000 USD osztalékelőlegnek az AOE részére 2010. november 18-án történő fizetéséről.
2010.12.21.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael elnök)	Ideiglenes meghatalmazás jóváhagyása Gerard Lane számára, az ASI napi szintű működési feladatainak az ASI igazgatói ütemezett éves távollétei alatt történő ellátására.
2011.3.4.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Elisabeth Rafael)	Határozat 1 000 000 000 USD osztalékelőlegnek az AOE részére 2011. március 7-én történő fizetéséről, megjegyzés arról, hogy Jae Allen igazgatói posztjáról lemond, és 2011. március 15-étől Mark Stevens kerül kinevezésre az igazgatói posztra, valamint az új bankszanálás jóváhagyása.

Dátum	A dokumentum típusa	ASI-jegyzőkönyv összefoglalása
2011.3.21.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Elisabeth Rafael)	Határozat 1 000 000 000 USD osztalékelőlegnek az AOE részére 2011. március 24-én történő fizetéséről.
2011.4.21.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Mark Stevens, Elisabeth Rafael elnök)	Határozat annak engedélyezéséről, hogy egyes felsorolt személyek az ASI bankszámláit, beruházási, tőzsdeforgalmi és egyéb számláit megnyithassák, fenntarthassák, bezárhassák vagy más módon kezelhessék.
2011.5.11.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Elisabeth Rafael)	Határozat 1 000 000 000 USD osztalékelőlegnek az AOE részére 2011. május 12-én történő fizetéséről.
2011.6.29.	Az éves közgyűlés jegyzőkönyve (Audrey Fernandez-Elliott mint elnök és mint az AOI és az AOE társasági képviselője, valamint Gene Levoff mint a Baldwin Holdings Unlimited társasági képviselője)	Határozat a 2010-es pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás elfogadásáról, határozat Elisabeth Rafaelnek, Tim Cooknak és Mark Stevensnek az ASI igazgatói posztjaira való újbóli kinevezéséről, határozat [az Apple adótanácsadója] könyvvizsgálóként történő újbóli kinevezéséről, határozat annak engedélyezéséről, hogy az igazgatók meghatározzák a könyvvizsgálók díjazását, megjegyzése és jóváhagyása annak, hogy összesen 11 324 972 906,56 USD összegű osztalékelőleget állapítottak meg és fizettek ki az AOI részére a 2009-es pénzügyi év vége óta, továbbá határozat arról, hogy a következő éves közgyűlésre adott esetben Írország területén kívül kerül sor.
2011.6.29.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Mark Stevens, Elisabeth Rafael elnök)	A 2010-es pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás tervezetének a jóváhagyása, megjegyzése annak, hogy összesen 11 324 972 906,56 USD összegű osztalékelőleget állapítottak meg és fizettek ki az AOE részére a 2009-es pénzügyi év vége óta, határozat az éves közgyűlés 2011. június 29-én történő tartásáról, megjegyzése annak, hogy Peter Oppenheimer lemondott az ASI igazgatói és titkári tisztségéről, és helyére Gene Levoffot nevezték ki az ASI igazgatói és titkári tisztségére.
2011.7.27.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Gene Levoff elnök, Elisabeth Rafael)	Meghatalmazás adása.
2011.9.7.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Gene Levoff elnök, Elisabeth Rafael)	Megjegyzés arról, hogy hasznosabb lenne és a legjobb gazdasági érdekeket szolgálná az ASI tagjainak az osztalékok fix hozamú befektetésekben történő kifizetését javasolni. Határozat arra irányuló javaslat tételéről a tagok számára, hogy az AOE részére az osztalékelőleg kifizetésére fix hozamú befektetés formájában kerüljön sor összesen 1 502 298 132 USD tervezett értékben 2011. szeptember 8-án.
2011.9.7.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Gene Levoff elnök, Elisabeth Rafael)	Határozat arról, hogy az AOE részére az osztalékelőleg kifizetésére fix hozamú befektetés formájában kerüljön sor összesen 1 502 298 132 USD tervezett értékben 2011. szeptember 8-án.

5. táblázat

Az AOE igazgatói által hozott határozatok és az igazgatósági ülések jegyzőkönyve

Dátum	A dokumentum típusa	AOE-jegyzőkönyv összefoglalása
2008.12.17.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler elnök)	Határozat foglalkoztatási támogatásról szóló szerződés megkötéséről.
2009.1.14.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler elnök)	Határozat annak engedélyezéséről, hogy egyes felsorolt személyek az AOE bankszámláit, beruházási, tőzsdeforgalmi és egyéb számláit megnyithassák, fenntarthassák, bezárhassák vagy más módon kezelhessék.
2009.2.25.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook) írásbeli határozata	Határozat az AOE nyugdíjprogramjára vonatkozó vagyonkezelési meghatalmazás és szabályrendszer létrehozásáról.
2009.7.20.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook) írásbeli határozata	Határozat a 2008-as pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás tervezetének, valamint a könyvvizsgáló díjazásának jóváhagyásáról, határozat Peter Oppenheimernek és Cathy Kearneynek az AOE társasági képviselőiként az ASI 2009-es éves közgyűlésén való részvételre történő kinevezéséről, határozat az éves közgyűlés 2009. augusztus 3-án történő tartásáról, továbbá határozat […] helyett [az Apple adótanácsadója] könyvvizsgálóként való kinevezéséről.
2009.7.22.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Gary Wipfler)	Határozat vállalkozás átruházásáról szóló megállapodás megkötéséről az AOE szingapúri fióktelepének az Apple South Asia Pte.Ltd. számára történő átadásáról.
2009.8.3.	Az éves közgyűlés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer mint elnök és mint az AOI társasági képviselője, valamint Gene Levoff mint a Baldwin Holdings Unlimited társasági képviselője)	Határozat a 2008-as pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás elfogadásáról, határozat [az Apple adótanácsadója] könyvvizsgálóként való kinevezéséről, határozat annak engedélyezéséről, hogy az igazgatók meghatározzák a könyvvizsgálók díjazását, továbbá határozat arról, hogy a következő éves közgyűlésre adott esetben Írország területén kívül kerüljön sor.
2009.10.23.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Gary Wipfler)	Megjegyzés arról, hogy az ASI-tól 3 482 850 781,21 USD osztalék átvételére kerül sor 2009. október 27-én, határozat 4 607 274 666,29 USD osztaléknak az AOI részére történő kifizetéséről, határozat további osztalékelőlegnek a 2009. október 27-i állás szerinti felhalmozott kamat összegében az AOI részére történő kifizetéséről.
2009.12.21.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) írásbeli határozata	Határozat vállalkozás átruházásáról szóló kiegészítő megállapodás megkötéséről az AOE szingapúri fióktelepének az Apple South Asia Pte.Ltd. számára történő átadásáról, valamint meghatalmazás adásáról.

Dátum	A dokumentum típusa	AOE-jegyzőkönyv összefoglalása
2009.12.21.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) írásbeli határozata	Az igazgatók írásbeli határozata és kérelme, amelyben Tim Cookot az AOE igazgatói pozíciójáról való lemondásra kérik, továbbá határozat arról, hogy Tim Cook *ipso facto* mondjon le az AOE igazgatói tisztségéről.
2010.3.31.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) írásbeli határozata	Határozat 800 000 000 USD osztalékelőlegnek az ASI-tól 2010. április 8-án történő átvételéről, valamint ugyanezen összegnek az AOI részére történő kifizetéséről.
2010.4.23.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) írásbeli határozata	Bizonyos Szingapúrban bejegyzett ingatlan jogcímét igazoló dokumentumok cseréjére irányuló kérelemnek az elbírálása.
2010.5.14.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) írásbeli határozata	Határozat 1 000 000 000 USD osztalékelőlegnek az ASI-tól 2010. május 20-án történő átvételéről, valamint ugyanezen összegnek az AOI részére történő kifizetéséről.
2010.6.14.	Az éves közgyűlés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer mint elnök és mint az AOI társasági képviselője, valamint Gene Levoff mint a Baldwin Holdings Unlimited társasági képviselője)	Határozat a 2009-es pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás elfogadásáról, határozat [az Apple adótanácsadója] könyvvizsgálóként való újbóli kinevezéséről, határozat annak engedélyezéséről, hogy az igazgatók meghatározzák a könyvvizsgáló díjazását, megjegyzés arról, hogy összesen 5 284 972 906,56 USD osztalékelőleg került kifizetésre az AOI részére a 2009-es pénzügyi év vége óta, továbbá határozat arról, hogy a következő éves közgyűlésre adott esetben Írország területén kívül kerüljön sor.
2010.6.16.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Gary Wipfler)	Megjegyzés arról, hogy az ASI-tól 600 000 000 USD osztalék átvételére kerül sor 2010. június 17-én, valamint, hogy ugyanezen összeg kerül kifizetésre az AOI részére.
2010.7.23.	Az éves közgyűlés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer mint elnök és mint az AOI társasági képviselője, valamint Gene Levoff mint a Baldwin Holdings Unlimited társasági képviselője)	Határozat a 2009-es pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás elfogadásáról, határozat [az Apple adótanácsadója] könyvvizsgálóként való újbóli kinevezéséről, határozat annak engedélyezéséről, hogy az igazgatók meghatározzák a könyvvizsgáló díjazását, megjegyzés arról, hogy összesen 5 884 972 906,56 USD osztalékelőleget állapítottak meg és fizettek ki az AOI részére a 2009-es pénzügyi év vége óta, továbbá határozat arról, hogy a következő éves közgyűlésre adott esetben Írország területén kívül kerüljön sor.
2010.7.23.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler elnök)	Határozat az éves közgyűlés 2010. július 23-án történő tartásáról.
2010.9.20.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler elnök)	Megjegyzés arról, hogy az ASI-tól 690 000 000 USD osztalék átvételére kerül sor 2010. szeptember 21-én, valamint határozat arról, hogy 900 000 000 USD osztalék kerül kifizetésre az AOI részére.

Dátum	A dokumentum típusa	AOE-jegyzőkönyv összefoglalása
2010.11.15.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler elnök)	Határozat a gyártás kiterjesztésének előmozdítása érdekében további raktárterületre vonatkozó ingatlanlízing végrehajtásának jóváhagyásáról.
2010.11.17.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler elnök)	Megjegyzés arról, hogy az ASI-tól 1 750 000 000 USD osztalék átvételére kerül sor november 18-án, valamint, hogy ugyanezen összeg kerül kifizetésre az AOI részére.
2010.12.3.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) írásbeli határozata	Cathy Kearney és Michael O'Sullivan számára az AOE nevében történő eljárásra vonatkozó meghatalmazások adásának jóváhagyása. A meghatalmazások a következő területekre terjednek ki: (i) a vállalat levelezése, (ii) a kormánnyal és más közhivatalokkal való kapcsolattartás, (iii) könyvvizsgálatok, (iv) biztosítás, (v) adásvételi, részletfizetéssel történő vásárlásra vonatkozó, valamint pénzügyi megállapodások eszközökre és szolgáltatásokra vonatkozóan, (vi) bérleti, szállítási, letéti megállapodások és eszközök használatáról szóló megállapodások, (vii) személyes vagyontárgyak átruházása, (viii) áruszállítmányok átvétele és a vonatkozó átvételi elismervények kiadása, (ix) munkaügyi tanács és (x) kereskedelmi szerződések.
2011.3.4.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Gary Wipfler)	Megjegyzés arról, hogy 1 000 000 000 USD osztalék átvételére kerül sor 2011. március 7-én, valamint, hogy ugyanezen összeg kerül kifizetésre az AOI részére.
2011.3.21.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer elnök, Gary Wipfler)	Megjegyzés arról, hogy 1 000 000 000 USD osztalék átvételére kerül sor 2011. március 24-én, valamint, hogy ugyanezen összeg kerül kifizetésre az AOI részére.
2011.4.26.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) írásbeli határozata	Határozat annak engedélyezéséről, hogy egyes felsorolt személyek az AOE bankszámláit, beruházási, tőzsdeforgalmi és egyéb számláit megnyithassák, fenntarthassák, bezárhassák vagy más módon kezelhessék.
2011.5.11.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler elnök)	Megjegyzés arról, hogy 1 000 000 000 USD osztalék átvételére kerül sor 2011. május 12-én, valamint, hogy ugyanezen összeg kerül kifizetésre az AOI részére.
2011.6.23.	Az igazgatók (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) írásbeli határozata	Határozat a 2010-es pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás tervezetének a jóváhagyásáról, határozat Audrey Fernandez-Elliottnak és Cathy Kearneynek az AOE társasági képviselőiként az ASI 2011-es éves közgyűlésén való részvételre történő kinevezéséről, megjegyzés arról, hogy összesen 12 659 796 428,08 USD összegű osztalékelőleget állapítottak meg és fizettek ki az AOI részére a 2009-es pénzügyi év vége óta, határozat az éves közgyűlés 2011. június 27-én történő tartásáról, megjegyzés arról, hogy Peter Oppenheimer – 2011. július 1-jei hatállyal – lemond az AOE igazgatói és titkári tisztségéről, és helyébe Gene Levoffot nevezik ki az ASI igazgatói és titkári tisztségébe.

Dátum	A dokumentum típusa	AOE-jegyzőkönyv összefoglalása
2011.6.27.	Az éves közgyűlés jegyzőkönyve (Audrey Fernandez-Elliott mint elnök és mint az AOI társasági képviselője, valamint Gene Levoff mint a Baldwin Holdings Unlimited társasági képviselője)	Határozat a 2010-es pénzügyi évre vonatkozó igazgatósági jelentés és pénzügyi kimutatás elfogadásáról, határozat [az Apple adótanácsadója] könyvvizsgálóként való újbóli kinevezéséről, határozat annak engedélyezéséről, hogy az igazgatók meghatározzák a könyvvizsgáló díjazását, megjegyzés és jóváhagyás arról, hogy összesen 12 659 796 428,08 USD osztalékelőleget állapítottak meg és fizettek ki az AOI részére a 2009-es pénzügyi év vége óta, továbbá határozat arról, hogy a következő éves közgyűlésre adott esetben Írország területén kívül kerüljön sor.
2011.9.7.	Igazgatósági ülés jegyzőkönyve (Gene Levoff elnök és Gary Wipfler)	Megjegyzés arról, hogy hasznosabb lenne és a legjobb gazdasági érdekeket szolgálná az AOE tagjainak az osztalékok fix hozamú befektetésekben történő kifizetését javasolni. Határozat arra irányuló javaslat tételéről a tagok számára, hogy az AOI részére az osztalékelőleg kifizetésére fix hozamú befektetés formájában kerüljön sor összesen 1 502 298 132 USD tervezett értékben 2011. szeptember 8-án. Határozat további osztalékelőlegnek az AOI részére történő kifizetéséről a felhalmozódott kamat összegében.
2011.9.7.	A tagok írásbeli határozata (az AOI és a Baldwin Holding Unlimited)	Határozat arról, hogy az AOI részére az osztalékelőleg kifizetésére fix hozamú befektetés formájában kerüljön sor összesen 1 502 382 564 USD tervezett értékben 2011. szeptember 8-án.
2011.9.7.	Írásbeli intézkedésre irányulóan társasági képviselő kinevezése	Gene Levoffnak, az AOE tagjának – az AOI által – az AOI képviselőjeként történő kinevezése írásbeli intézkedéseknek az AOI nevében történő végrehajtására, amelynek célja az ajánlott osztalékelőleg megállapítása és készpénzben történő közvetlen kifizetése. A Baldwin Holding Unlimited – az AOE másik tagjaként – Gary Wipflert jelölte ki erre.

2.5.4. KÖLTSÉGMEGOSZTÁSI MEGÁLLAPODÁS AZ APPLE INC., AZ ASI ÉS AZ AOE KÖZÖTT

(116) 2015. december 8-án Írország másolatot adott át a költségmegosztási megállapodásról, valamint az Apple Inc., az AOI, az ASI és az AOE (és jogelődeik) között az Apple írországi jelenlétének kezdete óta immateriális javak átruházásáról vagy továbbengedményezéséről szóló valamennyi megállapodásról ([87]).

(117) Az átadott információk alapján az Apple Inc. 1980 decemberében kötött költségmegosztási megállapodást az AOE-val (amelynek akkoriban Apple Computer Limited volt a neve). Azóta tizenhat alkalommal módosították a költségmegosztási megállapodást, legutóbb 2013-ban. 1999-ben az ASI (amelynek akkoriban Apple Computer International volt a neve) is részes fele lett a költségmegosztási megállapodásnak. A költségmegosztási megállapodás 1980 decemberében történő megkötésével egy időben az Apple Inc. az AOI-val „immateriális javak átadásáról szóló megállapodást" kötött. Az AOI viszont az AOE-val kötött „immateriális javak továbbengedményezéséről szóló megállapodást", amelynek értelmében az AOE kizárólagos, jogdíjfizetési kötelezettségtől mentes engedélyt kapott az üzleti nevek, védjegyek, üzleti titkok és szabadalmak eredetileg Nyugat-Európában, majd a későbbiekben az EMEIA régióban történő felhasználására, valamint e jogok és engedélyek továbbengedményezésére ([88]). Az Apple akkoriban meglévő immateriális javainak az eredeti átadása tekintetében az AOE jogelődje nem tett részesedésvásárlási kifizetést.

([87]) 2014. szeptember 5-én Írország átadta az Apple Inc., az ASI és az AOE között 2007. szeptember 30. óta hatályban lévő költségmegosztási megállapodást.

([88]) Az immateriális javak továbbengedményezéséről szóló, 1980. december 1-jei megállapodás B.5. szakasza.

(118) A költségmegosztási megállapodás szerint egyrészt az Apple Inc., másrészt az ASI és az AOE vállalta, hogy egyesítik kutatás-fejlesztésre irányuló erőfeszítéseiket, és megosztják a „Fejlesztési programmal" összefüggő költségeket és jogokat. A Fejlesztési program a következő területeket öleli fel: (i) új immateriális javak létrehozása, (ii) a jelenlegi immateriális javak fejlesztéseinek, frissítéseinek, adaptációinak, fordításainak, lokalizálásainak és egyéb módosításainak létrehozása, (iii) valamennyi termék gyártási folyamatának fejlesztése és javítása, valamint (iv) marketinggel kapcsolatos immateriális javak létrehozása, vásárlása és védelme.

(119) A költségmegosztási megállapodás a következőképpen határozza meg az immateriális javak fogalmát: „a kincstári rendelet 1.482-4(b) paragrafusa szerint meghatározott és a Fejlesztési program szerint létrehozott valamennyi technológia, eljárás, folyamat, formatervezési minta és ahhoz fűződő jog, találmány, felfedezés, know-how, szabadalom (ideértve többek között a szabadalmi kérelmeket is), szerzői jog (és a szerzőséggel kapcsolatos egyéb jog), üzleti titok, számítógépes program (forráskód és egyéb tárgykód formájában), folyamatábra, képlet, fejlesztés, frissítés, fordítás, adaptáció, információ, specifikáció, folyamattechnológia, gyártási előírás, minőségellenőrzési standard, a marketinggel kapcsolatos immateriális javak és valamennyi egyéb hasonló immateriális javak." ([89]) A marketinggel kapcsolatos immateriális javak meghatározása a következő: „valamennyi védjegy, szolgáltatási név, üzleti név, üzleti titok, kereskedelmi arculat, doménnév, üzleti jelzés, terv, marketingstratégia, nyilvántartásba vétel, függőben lévő nyilvántartásba vétel és logóhoz vagy képi ábrázoláshoz fűződő jog, cégérték, bármely jelzéssel összefüggő immateriális javak és egyéb olyan hasonló marketinggel kapcsolatos immateriális javak, amelyek a termékek kereskedelmi kihasználásának részét képezik." ([90])

(120) A költségmegosztási megállapodás szerint a megállapodás felei között megoszlik az Apple immateriális javainak Apple-termékek gyártására és értékesítésére való felhasználásának joga. Az Apple Inc. jogosult arra, hogy Apple-termékeket gyártson és értékesítsen Észak- és Dél-Amerika valamennyi országában (a továbbiakban együttesen: Amerika). Az ASI és az AOE jogosult arra, hogy az Amerikán kívüli piacokon gyártson és értékesítsen Apple-termékeket. Az immateriális javakhoz fűződő jogcím kizárólag az Apple Inc. tulajdona. Az ASI és az AOE saját területükön a költségmegosztási megállapodás szerint lefolytatott K+F tevékenységek eredményeként létrejött immateriális javak tényleges tulajdonosa ([91]). Az immateriális javakhoz fűződő tényleges tulajdonjog ASI és AOE számára történő biztosításának módja a költségmegosztási megállapodás különböző módosításai során változásokon ment keresztül. 1988-ig az Apple Inc. a költségmegosztási megállapodás szerinti kizárólagos engedélyt biztosított az AOE számára az Apple-termékekkel kapcsolatos szellemi tulajdonnak a területén történő használatához. Az 1988 óta kötött és módosított költségmegosztási megállapodásokban az akkori és az újonnan létrehozott szellemi tulajdon fejlesztéseihez fűződő jogokat „nem kizárólagos vagy fél-kizárólagos" alapon biztosítják ([92]). 2007 óta az Apple kizárólagos engedélyt biztosít az ASI és az AOE számára az Apple szellemi tulajdonához, az ASI és az AOE pedig ugyanezt az engedélyt biztosítja vissza az Apple számára nem kizárólagos jog formájában ([93]).

(121) A költségmegosztási megállapodás alapján az Apple-termékek K+F-költségeit a felek megosztják egymás között. Az egyes felek részének a kiszámításához az Apple Inc., az ASI és az AOE a teljes költségből a saját területükön realizált termékeladások százalékaránya alapján vállalnak részt. 2012-ben például az Apple globális szintű K+F-re fordított költségei összesen [3–3,5] milliárd USD-t tettek ki. Abban az évben az Apple globális eladásainak körülbelül 45 %-át Amerikában realizálta. Ennek megfelelően az Apple Inc. – a költségmegosztási megállapodás szerinti – K+F-költségek 45 %-át, míg az ASI és az AOE a fennmaradó – költségmegosztási megállapodás szerinti – költségek 55 %-át fizette ki. A költségeknek a 2008 és 2014 közötti időszakra vonatkozó megosztását a 6. táblázat mutatja be.

6. táblázat

Az Apple költségmegosztási megállapodás szerinti fejlesztési költségei és e költségeknek az ASI és az AOE által történő fedezése

(USD-ben megadva)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Az Apple költségmegosztási megállapodás szerinti összes fejlesztési költsége	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]) A 2007. szeptember 30-i költségmegosztási megállapodás 1.7. szakasza.
([90]) A 2007. szeptember 30-i költségmegosztási megállapodás 1.12. szakasza.
([91]) Lásd az 1999. szeptember 26-i költségmegosztási megállapodás F. preambulumbekezdését és a 2007. szeptember 30-i költségmegosztási megállapodás G. preambulumbekezdését.
([92]) Az 1992. és 1999. szeptember 26-i költségmegosztási megállapodások IV.A. szakasza.
([93]) A 2007. szeptember 30-i, a 2009. január 5-i és a 2013. szeptember 29-i költségmegosztási megállapodás 5.2. és 5.3. szakasza.

(USD-ben megadva)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Az ASI által finanszírozott rész	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]
Az AOE által finanszírozott rész	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]
Az Apple fejlesztési költségeinek az ASI és az AOE által fedezett százalékaránya (%)	37	40	50	57	[50–55]	[55–60]	[55–60]

(122) A 2009. és 2013. évi költségmegosztási megállapodások felsorolják a költségmegosztási megállapodás feleihez rendelt tevékenységeket és kockázatokat ([94]). A költségmegosztási megállapodás alapján az Apple Inc.-hez (amely a költségmegosztási megállapodásban „Apple" néven szerepel), valamint az ASI-hoz és az AOE-hez (amelyek a költségmegosztási megállapodásban együttesen „Nemzetközi résztvevő" néven szerepelnek) rendelt tevékenységeket és kockázatokat a költségmegosztási megállapodás foglalja össze, illetve a 8. ábra és a 9. ábra mutatja be.

8. ábra

Az Apple és a Nemzetközi résztvevő (az ASI és az AOE) által a költségmegosztási megállapodás szerint végzett tevékenységek

TEVÉKENYSÉGEK	APPLE	NEMZETKÖZI RÉSZTVEVŐ
Megosztott költségű immateriális javakkal kapcsolatos kutatás és fejlesztés	X	X
Megosztott költségű immateriális javakkal kapcsolatos minőségellenőrzés	X	X
Az immateriális javak létrehozásával kapcsolatos előrejelzés, pénzügyi tervezés és elemzés	X	
K+F tevékenységekkel kapcsolatos létesítménykezelés	X	X
Szerződéskötés kapcsolt felekkel vagy harmadik felekkel immateriális javak létrehozásával kapcsolatos tevékenységekre vonatkozóan	X	X
Immateriális javak létrehozásával kapcsolatos tevékenységekre vonatkozó szerződések kezelése	X	X
Munkavállalók, vállalkozók és alvállalkozók kiválasztása, felvétele és felügyelete az immateriális javak létrehozásával kapcsolatos feladatok ellátására	X	X
Szellemi tulajdon lajstromba vétele és védelme	X	
Piacfejlesztés	X	X

([94]) A 2009. évi költségmegosztási megállapodás B melléklete és a 2013. évi költségmegosztási megállapodás B melléklete.

9. ábra

Az Apple és a Nemzetközi résztvevő (az ASI és az AOE) által a költségmegosztási megállapodás szerint vállalt kockázatok

KOCKÁZATOK	APPLE	NEMZETKÖZI RÉSZTVEVŐ
Termékfejlesztési kockázat	X	X
Minőségellenőrzéssel és termékminőséggel kapcsolatos kockázat	X	X
Piacfejlesztési kockázat	X	X
Piaccal kapcsolatos kockázat	X	X
Politikai kockázat	X	X
Devizakockázat	X	X
Termékfelelősséggel kapcsolatos kockázat	X	X
Álló-, illetve tárgyi eszközökkel kapcsolatos kockázatok	X	X
Szabályozási rendszerek változásaival összefüggő kockázatok	X	X
Szellemi tulajdon védelmével és megsértésével kapcsolatos kockázatok	X	X
Márkafejlesztéssel és a márka ismertségével kapcsolatos kockázatok	X	X

(123) A Bizottság arra kérte Írországot, hogy tegye egyértelművé, milyen tevékenységekre utalnak a 8. ábrán és a 9. ábrán bemutatott meghatározott feladatkörök és kockázatok, valamint, hogy adjon konkrét példákat az ASI és az AOE e feladatkörök szerint végzett tevékenységeire. Azt is kérte a Bizottság Írországtól, hogy az ASI és az AOE igazgatósági üléseiről készült jegyzőkönyvekben azonosítsa be, melyek a 8. ábrán és a 9. ábrán felsorolt tevékenységekhez kapcsolódó azon tevékenységek, amelyeket Írország vagy az Apple szerint az ASI és az AOE igazgatósága végez.

(124) E kérésekre válaszul Írország és az Apple jelezte, hogy a 2009. és 2013. évi költségmegosztási megállapodások táblázatai, amelyek megegyeznek a 8. ábrával és a 9. ábrával, nem a költségmegosztási megállapodás felei által ténylegesen elvégzett tevékenységeket mutatják be, hanem mindössze összefoglalják azokat a tevékenységeket, amelyeket az egyes felek a megállapodás szerint végezhetnek. Az Apple kifejtette továbbá, hogy a 2009. és 2013. évi költségmegosztási megállapodások – 8. ábrán és 9. ábrán látható – táblázatai annak érdekében kerültek bele a költségmegosztási megállapodásba, hogy eleget tegyenek az USA Pénzügyminisztériuma által kiadott – 2009. január 5. óta hatályos – ideiglenes szabályozások azon előírásainak, amelyek szerint a kapcsolt felek közötti költségmegosztási megállapodásoknak tükrözniük kell a felek által vállalt feladatköröket és kockázatokat ([95]).

(125) Az Apple azt is jelezte, hogy a 8. ábrán bemutatott táblázatban felsorolt K+F tevékenységeket – azaz a megosztott költségű immateriális javakkal, a megosztott költségű immateriális javak minőségellenőrzésével, a K+F eszközök kezelésével kapcsolatos tevékenységeket, az immateriális javak létrehozásával kapcsolatban kapcsolt vagy harmadik felekkel történő szerződéskötéseket, az immateriális javak létrehozásával kapcsolatos tevékenységek elvégzésére a munkavállalók, vállalkozók és alvállalkozók kiválasztását, alkalmazását és felügyeletét – majdnem teljes egészében az Apple Inc. egyesült államokbeli munkavállalói végezték. Az írországi fióktelep munkavállalói e tevékenységekben csak a szokásos lokalizációs és terméktesztelési feladatok erejéig vettek részt.

([95]) Az Apple 2016. április 22-i levele, 15–16. o.

(126) Írország és az Apple ezenkívül azt állította, hogy az ASI és az AOE semmilyen szerepet nem tölt be az Apple szellemi tulajdonának kezelésében, valamint, hogy kizárólag korlátozott – az Apple Inc. egyesült államokbeli vezetői által megadott szigorú paraméterek mentén meghatározott – szerepet játszanak a kereskedelmi szerződésekkel kapcsolatos tárgyalások lefolytatásában. Azt is jelezték, hogy sem az ASI, sem az AOE munkavállalói nem vesznek részt az Apple szellemi tulajdonának létrehozásában, beszerzésében, kezelésében és/vagy védelmében. Az Apple nyereségtermelése tekintetében szerepet játszó feladatköröket mind az Apple Inc. egyesült államokbeli vezetői igazgatják, és nagyrészt az USA-ban látják el. Ezenkívül semmilyen, az Apple által létrehozott vagy vásárolt szellemi tulajdon nem áll sem az ASI, sem az AOE jogszerű tulajdonában, illetve nincs ilyen tulajdon e vállalatokhoz jegyezve. Az ASI és az AOE saját hatáskörükön belül kizárólag a következő kereskedelmi szerződéseket kötötték: (i) beszerzési szerződések az alkatrészek beszállítóival, (ii) a késztermékek vásárlása tekintetében irányadó gyártási megállapodások kötése az eredetiberendezés-gyártókkal, valamint (iii) határidős eladási szerződések.

(127) Az ASI-nak és az AOE-nek az Apple szellemi tulajdona kezelésében való részvételét illetően bármelyik vállalat igazgatósági üléseiről készült – a Bizottságnak az ASI és az AOE megalakulása óta tartó időszakra (1980–2015) vonatkozóan átadott – jegyzőkönyvekben a szellemi tulajdon első említésére az ASI 2013. augusztus 13-i és az AOE 2013. augusztus 16-i üléséről készült jegyzőkönyvekben kerül sor, amely üléseken mindkét igazgatóság a szellemi tulajdon védelmével kapcsolatos meghatalmazást adott az Apple Inc. munkavállalóinak ([96]).

(128) Ugyanebben az időszakban az ASI és az AOE igazgatósági üléseiről készült jegyzőkönyvekben a költségmegosztási megállapodás első említése a 2014. augusztusi ülések jegyzőkönyvében olvasható, amelyben az Apple új írországi vállalati struktúrájának […] egyeztetésére és az azzal kapcsolatos megállapodásra került sor. Az AOE igazgatósági ülése 2014. augusztus […]-án/-én volt, amelyre a leírás alapján „telefonon került sor", és amelyen a(z) […]-ról/ről egyeztettek […]. Az ASI igazgatósági ülését 2014. augusztus […]-án/-én tartották […]-ban/-ben. Az ezen ülésről készült jegyzőkönyv szerint az ASI igazgatói arról is értesültek az ülésen, hogy az Apple Inc, az ASI és az AOE között a költségmegosztási megállapodással kapcsolatosan egyeztetések zajlottak. Az igazgatóság ezen az ülésen határozott a 2013. évi költségmegosztási megállapodás megkötéséről ([97]).

(129) Az ASI következő igazgatósági ülését az ASI 2014-es pénzügyi évének a lezárulása után tartották 2014. december […]-án/-én […]-ban/-ben ([98]). Ezen az ülésen arról határoztak, hogy a(z) […] adóügyi joghatósága […] helyett a korábban javasolt […]-ban/ben lesz.

2.5.5. AZ APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONALRE VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK

(130) Az ADI-t 2009-ben jegyezték be Írországban. Az ADI 2012 óta lát el bizonyos, az Apple EMEIA régióban zajló forgalmazási tevékenységeivel kapcsolatos feladatköröket. 2014 óta az ADI értékesítéssel, forgalmazással és az Apple Online Store-ral kapcsolatos feladatokat lát el az EMEIA régióban és Kínában. Fogadja az ügyfelek rendeléseit, kereslettel és értékesítéssel kapcsolatos előrejelzéseket gyárt, továbbá szerződéskezeléssel kapcsolatos szolgáltatásokat nyújt a csatorna ügyfeleknek. Az ADI irányítja az ügyfelek részére történő termékszállítással összefüggő logisztikai tevékenységeket is.

(131) Feladatai közé tartozik továbbá a garanciaidőn belüli és garanciaidőn kívüli vevőszolgálati szolgáltatások nyújtása. E szolgáltatásokat az ADI AppleCare támogató csoportján keresztül biztosítják. Vevőszolgálati szolgáltatásokat harmadik fél ügyfélszolgálatokon és az Apple által jóváhagyott szervizhálózatokon keresztül is nyújt az ADI.

(132) Az ADI a 2009., 2010. és 2011. évre vonatkozóan – nyereségek ([99]) megállapítása ellenére – nem számolt be társaságiadó-fizetési kötelezettségről. Ennek az az oka, hogy az ADI társaságiadó-fizetési kötelezettségét eredetileg a 2007-es adóügyi határozatban jóváhagyott nyereségfelosztási módszer alkalmazásával számolta ki, mivel e határozatban szerepelt egy „átszervezési záradék" ([100]), amelynek alapján e nyereségfelosztási módszer az Apple írországi vállalati struktúrájának átszervezése esetén egy esetleges új leányvállalatra is vonatkozna. Az Irish Revenue azonban azon az álláspontón volt, hogy az említett határozatban jóváhagyott nyereségfelosztási

([96]) Az Apple jelezte, hogy a 2007. évi költségmegosztási megállapodás 5.4. szakasza és más költségmegosztási megállapodások hasonló rendelkezései szerint az Apple Inc. kizárólagos jogot és felelősséget tartott fenn magának az Apple szellemi tulajdonának védelmével kapcsolatos valamennyi intézkedés ellenőrzésére. Ennek megfelelően a szellemi tulajdon védelmével kapcsolatos valamennyi intézkedés kezdeményezése, irányítása és végrehajtása az USA-ból történik (lásd az Apple 2016. április 22-i levelét, 7. o.). Nem világos ennek tükrében az, hogy az ASI és az AOE igazgatósága miért adott a szellemi tulajdon védelmére vonatkozó meghatalmazást, hiszen a két vállalat már a költségmegosztási megállapodás alapján sem rendelkezne e tekintetben semmilyen joggal.

([97]) Az AOE igazgatósága a 2014. augusztus […]-n telefonon tartott ülésen határozott a 2013. évi költségmegosztási megállapodás megkötéséről.

([98]) Az ASI és az AOE pénzügyi éve minden évben szeptember végéig tart.

([99]) [100–200] millió USD 2011-ben, [10–20] millió 2010-ben és [1 000–10 000] USD 2009-ben, lásd az ADI adott évekre vonatkozó jogszabályban előírt beszámolóit.

([100]) Írország által 2016. január 29-én benyújtott dokumentum, 8–9. o.

módszerek nem vonatkoztak a belföldi illetőségű vállalkozások adóköteles nyereségének meghatározására. Az ADI 2014-ben elfogadta az Irish Revenue álláspontját, és 2012-ig bezáróan valamennyi beszámolási időszak tekintetében megállapodásra jutottak […]. Az egyezség eredménye […] EUR volt, amely […] adót, kamatot és büntetést tartalmazott. […].

2.5.6. AZ ASI ÁLTAL KÖTÖTT SZOLGÁLTATÁSI ÉS FORGALMAZÁSI SZERZŐDÉSEK

(133) 2008-ban az ASI marketingszolgáltatási szerződést kötött az Apple Inc. vállalattal. E szerződés értelmében az Apple Inc. az általa az ASI nevében nyújtott szolgáltatások tekintetében felmerült marketingköltségek egy részét az ASI-hoz rendeli ([101]). Írország kifejtette, hogy a marketingköltségeknek ezt a részét az ASI központi irodájához rendelték ([102]). A szerződés az Apple Inc. és az ASI között azonban az ASI központi irodájának bármilyen nemű említése nélkül jött létre. Ehelyett a szerződés az ASI corki (Írország) címét tartalmazza a szerződés másik felének címeként. Ezenkívül – Írország szerint – az ASI írországi fióktelepe a helyi marketingköltségeket közvetlenül harmadik fél marketingtársaságokkal kötött szerződéses megállapodásokon keresztül keletkezteti.

(134) 2010-ben az ASI és az ADI forgalmazási szerződést kötött. E szerződés értelmében az ASI megbízta az ADI-t, hogy nem kizárólagos globális forgalmazóként Apple-termékeket értékesítsen, és az ADI egyes tulajdonhoz kapcsolódó jogokhoz nem kizárólagos engedélyt kapott az Apple-termékek forgalmazásának előmozdítására. A forgalmazási szerződés alapján az ADI Apple-termékeket vásárolhatott az ASI-tól vagy közvetlenül harmadik fél gyártóktól. Az ASI és az ADI megegyeztek, hogy a forgalmazási szerződés szerint szállított termékek és nyújtott szolgáltatások után fizetendő összes teher olyan összeg lesz, amelynek révén az ADI körülbelül […] [1–5] %-ával egyenértékű nettó adózás előtti nyereséget realizál.

(135) Ahhoz, hogy az ADI az ASI számára forgalmazási tevékenységeket láthasson el az EMEIA régióban, a 2012. április 23-i egyetértési megállapodásban abban egyeztek meg, hogy az ADI 2012. április 1-jétől kezdődően beszerzi az EMEIA régióban történő forgalmazással összefüggő eszközöket, és vállalja az ASI ezzel kapcsolatos kötelezettségeit. Az eszközök tekintetében az ASI által az ADI-nak 2012. április 1-jén átadott legnagyobb mérlegtétel a(z) […] üzleti követelésekkel volt kapcsolatos. A kötelezettségek tekintetében az ASI által az ADI-nak átadott legnagyobb mérlegtétel a(z) […] garanciaelhatárolást […] ([103]) érintette.

2.5.7. AZ APPLE ÚJ ÍRORSZÁGI VÁLLALATI STRUKTÚRÁJA 2015-TŐL

(136) Egy 2015. január 9-én tartott ülésen ([104]) az Apple bemutatta új írországi vállalati struktúráját a Bizottságnak. Az új vállalati struktúra a TCA 97 törvény (23A) bekezdése módosításának következményeként lépett hatályba 2015. január 1-jén ([105]), amely módosítás eredményeként írországi bejegyzésű vállalkozás már nem tehette meg, hogy Írország területén kívül rendelkezzen adóügyi illetőséggel úgy, hogy közben sehol máshol nem rendelkezik adóügyi illetőséggel, ahogy az az ASI és az AOE esetében is fennállt. […]. Az Apple jelezte, hogy az új vállalati struktúra szerint a 2007-es adóügyi határozatot nem fogják többé az ASI és az AOE írországi adóalapjának a meghatározásához használni. […]. Az Apple által átadott információk alapján – az ASI és az AOE jogszabályban előírt beszámolói szerint – a 2014. szeptember 27-én véget ért 2014. év az utolsó olyan pénzügyi év, amelyre a 2007-es adóügyi határozat még vonatkozik.

(137) Az új vállalati struktúra szerint […].

(138) Az Apple által a Bizottságnak 2015. január 19-én átadott információk ([106]) szerint […].

([101]) Írország szerint a költségek megállapítására a szokásos piaci ár elve alapján kerül sor, az alkalmazandó egyesült államokbeli transzferárazási törvényeknek és szabályozásoknak megfelelően (lásd az Írország által 2016. január 29-én benyújtott dokumentumot, 3. o.). A marketingszolgáltatási megállapodás szerint az ASI által az Apple Inc.-nek a szerződés szerint fizetendő szolgáltatási díj – főszabály szerint – „a felmerült észszerű költségek" [100–150] %-a, illetve egyes esetekben [50–100] %-a (lásd a marketingszolgáltatási szerződést, 3. o.).
([102]) Írország által 2016. január 29-én benyújtott dokumentum, 3. o.
([103]) Az elhatárolt […] garancia alapú támogatás egy másik nagy mérlegtétel […].
([104]) Lásd a (12) preambulumbekezdést.
([105]) Lásd a 2013. december 18-i (2. sz.) Finance Act (39) bekezdését és a (vállalatok illetőségéről szóló) Principal Act (23A) bekezdését.
([106]) Lásd a (12) preambulumbekezdést.

(139) 2015. február 25-i levelében ([107]) Írország további egyértelműsítésekkel szolgált az Apple új vállalati struktúrájával kapcsolatban. Különösen a 2014. december […]-i, az Irish Revenue és az Apple közötti telefonos konferenciáról készült feljegyzések alapján az Irish Revenue arra kérte az Apple-t, hogy […]. E feljegyzések szerint további konkrétumok állnak rendelkezésre azzal kapcsolatban, hogy […].

(140) 2015. november 11-i levelében ([108]) a Bizottság – az Apple által 2015. január 19-én benyújtott dokumentumoknak ([109]) megfelelően – a […]-ra/re vonatkozó tájékoztatás, továbbá a transzferárazással kapcsolatos jelentésekhez hasonló alátámasztó dokumentumok megküldését kérte. A 2016. január 29-én benyújtott dokumentumban Írország […]. 2016. március 8-i levelében a Bizottság […]. 2016. március 23-i levelében Írország jelezte, hogy az Apple arról tájékoztatta Írországot, hogy […].

(141) A Bizottságnak 2016. május 24-án átadott […]-i igazgatósági ülésről készült jegyzőkönyv információkat tartalmaz a(z) […]-val/vel kapcsolatban.

(142) Különösen a(z) […]-i igazgatósági ülésről készült jegyzőkönyv szerint, amely ülést […]-ban/ben tartottak 2015. augusztus […]-én, […].

(143) A(z) […]-i igazgatósági ülésről készült jegyzőkönyv szerint, amely ülést az egyesült államokbeli Cupertinóban tartottak 2016. április […]-én, […].

(144) A 2016. április […]-i ülés jegyzőkönyvének 1. sz. melléklete tartalmazza a 2015. augusztus […]-i igazgatósági ülés jegyzőkönyvét, amely ülésen változásokat vezettek be és nagyobb hangsúlyt helyeztek egyes dolgokra, például kiemelték […].

3. A HIVATALOS VIZSGÁLATI ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁNAK INDOKAI

(145) A Bizottság azért határozott a hivatalos vizsgálati eljárás megindítása mellett, mert arra az előzetes következtetésre jutott, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerint Írország által az Apple, az ASI és az AOE számára nyújtott állami támogatásnak minősülnek, valamint, hogy e támogatás – a Szerződés 107. cikkének (2) és (3) bekezdése értelmében – összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

(146) A Bizottság különösen azzal kapcsolatban adott hangot kétségeinek, hogy az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségének a meghatározására szolgáló, az adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek nyújtott olyan díjazást tükröztek, amelyet egy szokásos piaci körülmények között körültekintően eljáró független piaci szereplő elfogadott volna.

(147) A Bizottság különösen azt jegyezte meg, hogy az 1991. évi adóügyi határozatban az adóalap úgy tűnt, hogy inkább egyeztetés eredménye, és nem hasonló ügyletekre hivatkozva terjesztették elő, valamint azt, hogy az Irish Revenue-nek láthatólag nem állt szándékában transzferárazás alapján megállapítani a nyereség felosztását.

(148) A Bizottság ezenkívül azt is megfigyelte, hogy a kifogásolt adóügy határozatok igénylésének idején az Irish Revenue-nak nem adtak át semmilyen nyereségfelosztással kapcsolatos tanulmányt vagy transzferárazásról szóló jelentést, valamint azt, hogy az Irish Revenue által elfogadott módszerek semmilyen módon nem tűntek megalapozottnak. Azt is kritikusan ítélte meg, hogy mindkét adóügyi határozatban egyoldalú nyereségfelosztási módszert hagytak jóvá, a működési költségekből pedig kihagyták a kapcsolt vállalkozások által felszámított költségeket mint nyereségszint-mutatót, amire soha nem adtak magyarázatot, habár jelen ügyben ez anyagilag eltérő eredményekhez vezet. Ennek megfelelően kétségei vannak a 2007-es adóügyi határozathoz választott transzferárazási módszer megfelelőségét illetően.

(149) A Bizottság arra is felhívta a figyelmet, hogy a nyereségnek az AOE és az ASI számára történő megállapítása terén a választott módszer alkalmazását számos olyan következetlenség jellemzi, amelyek nincsenek összhangban a szokásos piaci ár elvével. Az 1991-es adóügyi határozat tekintetében a következetlenségek az AOE írországi fióktelepéhez rendelhető költségekre számított haszonra, az AOE számára megállapított amortizációs leírások

([107]) Lásd a (13) preambulumbekezdést.
([108]) Lásd a (27) preambulumbekezdést.
([109]) Lásd a (138) preambulumbekezdést.

összegére, valamint az 1991-es adóügyi határozat időtartamára vonatkoztak, amelyet az Apple 15 éven keresztül alkalmazott. A 2007-es adóügyi határozat tekintetében a Bizottság az AOE fióktelepének működési költségeire számított [10–15] %-os haszonnal kapcsolatban adott hangot kételyeinek, míg az ASI számára a működési költségekre alacsonyabb, [10–15] %-os hasznot fogadtak el ([110]). Ezenkívül az ASI írországi fióktelepéhez rendelt – a 2007-es adóügyi határozatban megállapított – nyereségbe nem számították bele az eladások alakulását. Mivel az ASI által jegyzett nyereség aktív jövedelemből származik, a Bizottság úgy vélte, hogy amennyiben az eladások növekedése nem jár együtt az Írországon kívüli működési kapacitás növekedésével, akkor az következetlenséget jelezhet az árbevételnek az ASI és írországi fióktelepe közötti felosztása terén.

(150) Összefoglalva tehát, az ASI és az AOE által realizált nyereségnek a két vállalat írországi fióktelepe számára történő megállapítására vonatkozóan meghatározott nyereségfelosztási módszerek olyan díjazást eredményeztek az említett írországi fióktelepek számára, amelyet egy körültekintően eljáró független piaci szereplő szokásos piaci körülmények között nem fogadott volna el, és így eltér a szokásos piaci ár elvétől. Így a Bizottság arra az előzetes következtetésre jutott, hogy a szóban forgó adóügyi határozatok alacsonyabb adóterhet eredményeznek az érintett vállalatok számára, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése alkalmazásában előnyt biztosítva ezzel számukra. A Bizottság úgy vélte, hogy ez az előny szelektív jellegű, hiszen kizárólag az ASI és az AOE élvezhetik, és e vállalkozások számára kedvezőbb pozíciót teremt, mint a hasonló ténybeli és jogi helyzetű más vállalkozások számára. A Bizottság ezenkívül úgy vélte, hogy ez a két vállalkozás számára szelektív jelleggel biztosított kedvező pozíció az Irish Revenue mérlegelési jogkörén alapult, amely pedig túlment az adóbevételek objektív kritériumok mentén történő egyszerű kezelésén.

(151) mivel a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének az összes többi feltétele teljesül, és mivel nem áll fenn a Szerződés 107. cikke (2) vagy (3) bekezdése szerinti nyilvánvaló összeegyeztethetőségi alap, a Bizottság arra az előzetes következtetésre jutott, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok – a belső piaccal nem összeegyeztethető – állami támogatásnak minősülnek.

4. ÍRORSZÁG ÉSZREVÉTELEI AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁRÓL SZÓLÓ HATÁROZATTAL KAPCSOLATBAN

(152) Az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeiben Írország számos érvet sorakoztat fel, elsősorban a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében fennálló előny meglétének meghatározására vonatkozó hatályos nemzeti szabályok, az ASI és az AOE megkülönböztetett bánásmódban való részesítésének hiánya és számos eljárásbeli hiányosság tekintetében.

(153) A kifogásolt adóügyi határozatok hatálya időszakában alkalmazott és lehetséges előnyt meghatározó nemzeti szabályok tekintetében Írország úgy véli, hogy ellentétben a Bizottság feltevésével és kettős adózással kapcsolatos egyezmények hiányában a TCA 97 törvény (25) bekezdése képezi az egyetlen alapot az írországi fióktelepen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytató külföldi illetőségű vállalatok adókötelezettségének a kiszámításához. Írország szerint nincs helye az OECD által kidolgozott általános elvek alkalmazásának, kivéve, ha azok az elvek egyértelműen részét képezik az írországi jognak, ami, Írország szerint, nem áll fenn. A TCA 97 törvény (25) bekezdése nem hivatkozik az OECD szokásos piaci ár elvére, ami ennélfogva nem meghatározó az írországi fióktelepek számára történő nyereségmeghatározás során.

(154) Még ha az OECD-keret alkalmazandó is lenne erre az esetre, 2010-ig nem született OECD szintű megállapodás a nyereségeknek a külföldi illetőségű vállalkozások fióktelepi számára az OECD-modellegyezmény 7. cikke szerinti meghatározásáról, ami pedig a kifogásolt adóügyi határozatok kiadása után történt, és még akkor is csak a kettős adózásról szóló egyezmények alkalmazása tekintetében, ami ebben az esetben nem áll fenn. Sem az ASI, sem az AOE nem rendelkezik illetőséggel Írországban vagy bármely olyan országban, amellyel Írország kettős adózási egyezményt kötött.

(155) Ezenkívül a Bizottság által – a szokásos piaci ár elv Írország esetében történő alkalmazásának megindoklása céljából – hivatkozott döntéshozatali gyakorlat nem alkalmazandó, mivel az olyan eseteket érint, ahol a tagállamok beépítettek néhány OECD-elvet a vállalkozások közötti ügyletekkel kapcsolatos nemzeti jogukba, de aztán kivételeket hoztak létre egyes adófizetők tekintetében. Azok a határozatok nem vonatkoznak Írországra, mivel Írország nem építette be a szokásos piaci ár elvet nemzeti jogába, és a szóban forgó határozatok közül egyik sem a vállalkozások fióktelepei számára történő nyereségmeghatározás keretében alkalmazta a szokásos piaci ár elvet.

([110]) A teljesítményt és a jövedelmezőséget gyakran mérik „árrés”-ként vagy „haszon”-ként ismert arányokkal. Írország a kifogásolt adóügyi határozatokban elfogadott módszerre a működési költségekre számított „haszon” módszereként utal, ahol az adóalap az elfogadott százalékaránynak felel meg. Az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeiben az Apple a működési költségek tekintetében az „árrés”, és nem a „haszon” kifejezést használja. Eltérő rendelkezés hiányában a két kifejezés egymás szinonimájaként szerepel ebben a határozatban.

(156) Ezenkívül az eljárás megindításáról szóló határozatban a piacgazdasági befektető elvére történő hivatkozás nem meggyőző, mert két olyan kérdést kever össze, amelyeket külön kellene kezelni: az állam hatóságként betöltött szerepe és az állam piaci magatartása. Ha azonban az eljárás megindításáról szóló határozatot úgy kellene értelmezni, hogy az elvet a magánszereplőkre alkalmazza, akkor az a piacgazdasági befektető elv új kiterjesztését jelentené. Ez esetben a Bizottság ténylegesen azt követelné, hogy maga az adófizető viselkedjen piacgazdasági befektetőként, noha ez az előírás kizárólag az állam intézkedéseire vonatkozik.

(157) A szelektivitás tekintetében Írország azt állítja, hogy bár az Irish Revenue-nak külföldi illetőségű vállalat fióktelepe számára történő nyereségmeghatározás során mérlegelnie kell, a mérlegelés nem jelenti azt, hogy az adófizetőket saját belátás szerint kezelik, és ebből kifolyólag másokhoz képest szelektív módon kedvezőbb bánásmódban részesítik. Amennyiben az Irish Revenue-nak mérlegelnie kell, akkor azt pártatlan, tisztességes és következetes módon kell tennie. Írország szerint a vizsgálat ebben az esetben teljes mértékben a rendes közigazgatási gyakorlattal összhangban zajlott. Nem volt semmilyen eltérés a szokásos alaptól az ASI és az AOE írországi fióktelepét érintő adókötelezettség kiszámítása terén, ezért e két vállalat nem részesült kiemelt bánásmódban.

(158) Írország szerint a kifogásolt adóügyi határozatokhoz vezető folyamat során az Apple nem részesült kiemelt bánásmódban. Az Irish Revenue véleménye szerint a folyamat nem egy alkufolyamat, amelynek célja az, hogy egy adott vállalkozás végül meghatározott adóösszeget fizessen. Sokkal inkább annak biztosítása a cél, hogy a nyereségfelosztás alapja megfelelő legyen.

(159) A kifogásolt adóügyi határozatokban elfogadott nyereségfelosztás tekintetében Írország úgy véli, hogy az Irish Revenue által alkalmazott megközelítés teljes mértékben tükrözi a fióktelep hozzájárulását a vállalat teljes nyereségéhez, és a TCA 97 törvény (25) bekezdésének a helyes alkalmazását képezi. A nyereségfelosztási módszerek olyan adóköteles nyereségszint megállapítását irányozták elő, amely megfelel az írországi fióktelep által az egész vállalat jövedelmezőségéhez minden egyes esetben tett hozzájárulásnak. Az Irish Revenue különösen annak a ténynek tulajdonított döntő jelentőséget, hogy az írországi fióktelepek nem rendelkeztek az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyekhez fűződő jogokkal vagy érdekeltséggel, amely engedélyek a vállalatok jelentős bevételi forrását képezték. Ennek megfelelően a Revenue vezetője nem találta megfelelőnek vagy fenntarthatónak, hogy az Apple egyedülálló szellemi tulajdonából származó értéket az írországi fióktelepekhez rendeljék.

(160) Írország az eljárással kapcsolatban is számos érvet fogalmaz meg, azt állítva, hogy a Bizottság nem járt el pártatlanul az eljárás megindításáról szóló határozat kidolgozása során, ideértve a nagyon határozott, ellentmondást nem tűrő nyelvhasználatot, amely gyakorlatilag előrevetíti a végleges határozat következtetését. Írország ezenkívül úgy véli, hogy a Bizottság megszegte Írország meghallgatáshoz való jogát azzal, hogy az OECD-vel Írország bevonása nélkül tartottak az üggyel kapcsolatos kérdésekről megbeszélést. Arra is hivatkozik továbbá, hogy az első állítólagos támogatási intézkedés (1991) és a Bizottság első vizsgálati lépései (2013) között milyen hosszú idő telt el, ami állítólag nem csak megnehezíti Írország számára, hogy meg tudja védeni magát, hanem az adófizetők számára kiszámíthatatlanná is teszi a helyzetet. Végül pedig azzal érvel Írország, hogy a visszafizetést vagy azért kell kizárni, mert a támogatás meglévő támogatásnak minősül, vagy mert nagyon nehéz lenne kiszámítani a támogatás összegét.

5. ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEI AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁRÓL SZÓLÓ HATÁROZATTAL KAPCSOLATBAN

5.1. *AZ APPLE ÉSZREVÉTELEI*

(161) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei jelentős részben megegyeznek Írország észrevételeivel, különösen az alkalmazandó nemzeti jog tekintetében, amely alapján valamely előny fennállását meg kell határozni.

(162) Az Apple azt állítja, hogy az Apple szellemi tulajdonát eddig is – és továbbra is – elsősorban az USA-ban, az Apple cupertinói központi irodájában hozták létre. Itt dolgozik az Apple legtöbb kutatással és fejlesztéssel foglalkozó mérnöke. Azok a vezetők is az USA-ban tevékenykednek, akik a K+F tevékenységekkel, valamint az ötleteknek a termék megtervezésétől annak forgalomba hozataláig tartó értékesítésével kapcsolatos összes stratégiai és végső döntést meghozzák. Az Apple valamennyi szellemi tulajdonához fűződő jogcím egyetlen tulajdonosa az Apple Inc..

(163) Az Apple szellemi tulajdonának hasznosításával vagy az Apple-termékek fejlesztésével kapcsolatos döntések közül (például az azzal kapcsolatos döntések közül, hogy milyen szellemi tulajdont értékesítsenek és hogyan történjen a termékek gyártása) egyet sem Írországban hoznak meg. Az írországi fióktelepek egyetlen munkavállalója sem felelős K+F tevékenységekért vagy az Apple szellemi tulajdonának felhasználásához és hasznosításához fűződő joggal kapcsolatos egyetlen döntés meghozataláért sem. Minden ilyesfajta döntést az USA-ban hoznak meg, mégpedig az Apple Inc. és/vagy az ASI és az AOE igazgatósága, amely a vállalatok irányítását és ellenőrzését Írországon kívülről végzi.

(164) Az Apple marketingje kulcsfontosságú stratégai elem a vállalat számára. A marketingstratégia ellenőrzését és irányítását is az USA-ból végzik, ahol az összes fő döntés születik. Az összes marketingkampányt az USA-ban tervezik meg és dolgozzák ki. Az írországi fióktelepek nem vesznek részt a marketingkampányok létrehozásában és fejlesztésében, és az ASI írországi fióktelepe díjazást fizet az Apple Inc.-nek a globális marketingszolgáltatásaiért.

(165) Az előny fennállásának vizsgálata tekintetében a Bizottság nem azonosította be az említett előny megállapításához szükséges megfelelő viszonyítási alapot, amely csak az írországi fiókteleppel rendelkező, adózás szempontjából külföldi illetőségű vállalkozások kezelésére irányadó nemzeti jogszabály (azaz a TCA 97 törvény (25) bekezdése) lehet, nem pedig az Írországban jogi hatállyal nem rendelkező OECD-elvek. Mivel a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek összhangban álltak az Irish Revenue TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti közigazgatási gyakorlatával, az ASI és az AOE adóterhét nem csökkentették ezek a határozatok, amelyek ezért semmilyen előnyt nem biztosítottak a szóban forgó vállalkozások számára. Hasonlóképpen a piacgazdasági befektető elvet nem lehet előnyöknek a szokásos piaci ár elvével való megállapítására használni, mivel ez az elv nem alkalmazható a hatóságként eljáró államra, ahogy az adófizetőre sem.

(166) Ezenkívül a jelen ügyben nincs szó szelektív bánásmódról, mivel a kifogásolt adóügyi határozatok csak megerősítették a nyereségnek az írországi fióktelepek számára a TCA 97 törvény (25) bekezdésével és a vonatkozó közigazgatási gyakorlattal összhangban, valamint ugyanazon a módon történő megállapítását, ahogy az Irish Revenue a TCA 97 törvény (25) bekezdését valamennyi hasonló helyzetben lévő adófizetőre vonatkozóan alkalmazná. A mérlegelési jogkör alapján sem került sor szelektív bánásmód alkalmazására, mivel az Irish Revenue mérlegelési jogkörét az adórendszerre vonatkozó objektív kritériumok korlátozták.

(167) Ezenkívül még akkor is, ha jelen ügyben vonatkozna a szokásos piaci ár elve az ügyletekre, az Apple által benyújtott [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés arra a következtetésre jut, hogy a nyereségnek az írországi fióktelepek számára történő megállapítása megfelelő eredményeket támaszt alá még a jelenlegi transzferárazási követelmények alapján is, így a kifogásolt adóügyi határozatok semmilyen előnyt nem biztosítottak az ASI és az AOE számára. E jelentés szerint az ASI és az AOE vállalták a termékek sikerével és a termékhibával kapcsolatos fő kockázatokat a nemzetközi piacokon. Az Apple-termékek (kapcsolt fél és harmadik fél) forgalmazói és viszonteladói számára szerződéses feltételek, globális politikák és a forgalmazással kapcsolatos megközelítések (például készletellenőrzések) nyújtottak védelmet e kockázatokkal szemben. Az Apple Inc. az üzleti kockázatok kezelésére és enyhítésére vonatkozó politikákat dolgozott ki az USA-ban. Az ASI és az AOE elegendő pénzügyi kapacitással rendelkezett ahhoz, hogy viseljen minden üzleti kockázatot, és meghozza a vállalat üzleti kockázatoknak való kitettsége csökkentéséhez szükséges stratégiai döntéseket. A jelentés különösen feladatköreik és a ténybeli körülmények tekintetében határozza meg az írországi fióktelepek gazdaságilag jelentős tevékenységeit, és megállapítja, hogy a tranzakciós nettó nyereség módszer a legmegfelelőbb nyereségfelosztási módszer adóköteles nyereségük meghatározására, valamint, hogy az ASI írországi fióktelepe tekintetében a legmegfelelőbb nyereségszint-mutató a „Berry-ráta” ([111]), az AOE írországi fióktelepe tekintetében pedig az összes költségre számolt haszon.

(168) [Az Apple adótanácsadója] szerint az ASI-hoz hasonló olyan forgalmazók esetében, amelyek más kapcsolt fél forgalmazóknak adnak el termékeket, az egyetlen értéknövelő szerep az áruforgalmazás logisztikai tevékenységeiben rejlik; a termékek költségét egyszerűen áthárítják a termékek következő vásárlójára. A vállalat működési kiadásainak a forgalmazási tevékenység költségének kell lennie. Ilyen esetben az adott vállalkozás számára csak ezt a kiadást kell megtéríteni. A Berry-ráta alkalmazásával a forgalmazó számára költség és haszon alapú árbevételt kell a vállalkozás forgalmazási költségeire (az értéknövelő költségekre) számítani. A jelentés ezt követően az írországi fióktelepekhez hasonló tevékenységeket végző kiválasztott harmadik fél vállalkozásoktól származtat jövedelmezőséggel kapcsolatos adatokat, majd – a harmadik félre vonatkozó adatok összefüggésében – értékeli az adóügyi határozatok szerinti tényleges nyereségfelosztást. Az írországi fióktelepek számára az 1991-es adóügyi határozattal összhangban történő nyereségfelosztás eredményeinek vizsgálata tekintetében a jelentés

([111]) A Berry-ráta a bruttó nyereségnek az összes működési kiadáshoz mért arányát jelenti. Az adótanácsadó az OECD transzferár-irányelveinek 2.100–2.102. bekezdéseire hivatkozik. Az olyan forgalmazó esetében, amely más kapcsolt fél forgalmazóknak ad el termékeket, az egyetlen értéknövelő szerep az áruforgalmazás logisztikai tevékenységeiben rejlik; a termékek költségét egyszerűen áthárítják a termékek következő vásárlójára. A vállalat működési kiadásainak a forgalmazási tevékenység költségének kell lennie. Ilyen esetben az adott vállalkozás számára csak ezt a kiadást kell megtéríteni. A Berry-ráta ily módon történő használata szükségszerűen költség és haszon alapú árbevételt jelent a forgalmazó számára a vállalkozás forgalmazási költségeire (értéknövelő költségek).

a 2004., 2005. és 2006. ([112]) évre vonatkozóan összehasonlítható harmadik fél jövedelmezőségi adatokat hoz létre, és ezzel az adatkészlettel hasonlítja össze az írországi fióktelepek számára a 2004–2007 közötti pénzügyi évekre megállapított tényleges nyereségeket. A(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentésnek az ASI-ra vonatkozó, Berry-rátán alapuló összehasonlító vizsgálatának eredményét a 10. ábra mutatja be, míg az AOE tekintetében az összes költségre számolt hasznon alapuló összehasonlító vizsgálatának eredményét a 11. ábra ismerteti.

10. ábra

A szokásos piaci ár Berry-ráta szerinti tartománya független értékesítő/forgalmazó szervezetekre való hivatkozás alapján [az Apple adótanácsadója] szerint

Hároméves súlyozott átlag	Berry-ráta – 2004–2006 között	Berry-ráta – 2009–2011 között
Felső kvartilis	1,21	1,40
Középérték	1,10	1,17
Alsó kvartilis	1,01	1,06
Megfigyelések száma	11	25

11. ábra

A szokásos piaci ár összes költségre számolt haszon szerinti tartománya független gyártókra való hivatkozás alapján [az Apple adótanácsadója] szerint

Hároméves súlyozott átlag	Összes költségre számolt haszon – 2004–2006 között	Összes költségre számolt haszon – 2009–2011 között
Felső kvartilis	9,3 %	10,1 %
Középérték	6,5 %	7,5 %
Alsó kvartilis	4,4 %	4,9 %
Megfigyelések száma	8	13

(169) E tanulmány alapján a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés arra a következtetésre jut, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepe számára megállapított nyereségek teljes mértékben összhangban voltak az OECD szokásos piaci ár elvével. A(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés az írországi fióktelepek „tényleges profilját" is bemutatja. A haszon alapú „profil" elképzelésről nem ad meghatározást [az Apple adótanácsadója]. Az AOE esetében az összes költségre számolt haszon alapú profilt a 2011. és 2012. évre vonatkozóan mutatja be a jelentés, itt pedig a 12. ábra szemlélteti.

12. ábra

Az AOE összes költségre számolt – 2011-es és 2012-es pénzügyi évre vonatkozó – tényleges haszna [az Apple adótanácsadója] szerint

Pénzügyi év	Összes költségre számolt haszon (%)
A 2011-es pénzügyi év tényleges haszna	[5–10]
A 2012-es pénzügyi év tényleges haszna	[5–10]

([112]) A jelentés szerint a korábbi évekre vonatkozóan nem állt rendelkezésre olyan kellőképpen megbízható adatbázis, amely lehetővé tenné az OECD transzferár-irányelvek alapján előírt elemzés elvégzését.

(170) 2014. november 17-én az Apple – a(z) [az Apple 2. adótanácsadója] által készített – újabb *ad hoc* tanulmányt nyújtott be, amely az eljárás megindításáról szóló határozatban felmerült következő két kérdésre összpontosít: (i) az arra vonatkozó állítás, hogy az ASI írországi fióktelepe tekintetében alkalmazott nyereségfelosztásba nem számították bele az eladások alakulását ([113]) és (ii) az arra vonatkozó állítás, hogy az AOE számára megállapított két különböző haszonkulcs (65 % és 20 %) közül nem lehet mindkettő összhangban a szokásos piaci ár elvével ([114]). A tanulmány következtetése szerint a kifogásolt adóügyi határozatok megfelelő módon állapították meg a nyereséget az írországi fióktelepek számára a költségekre számolt haszonkulccsal, az eladások alakulásának beleszámolása nélkül.

(171) A(z) [az Apple 2. adótanácsadója]-féle *ad hoc* tanulmány szerint a költségek alapul vétele logikus megoldásnak tekinthető, mivel az írországi fióktelepek kompetitív piacon fejtik ki működésüket, és azok a harmadik fél piaci szereplők, amelyeket az Apple az írországi fióktelepek által nyújtott szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatásokkal bíz meg, jellemzően szintén költségeik alapján részesülnek díjazásban. Annak a ténynek a tekintetében, hogy a nyereségfelosztás nem követi az eladások alakulását, a(z) [az Apple 2. adótanácsadója] úgy véli, hogy az ASI írországi fióktelepe által végzett tevékenységeket méretgazdaságosság jellemzi. Az, hogy az ASI írországi fióktelepének ügyfelei kis vagy nagy mennyiségeket vásárolnak-e a termékekből, nem befolyásolja lényegesen a költségek alakulását, mivel az ASI írországi fióktelepe által végzett tevékenységeket (például az ügyfelekkel való kapcsolattartást, a logisztika megszervezését) nagyrészt az ügyfelek által megvásárolt termékmennyiségek szerint határozzák meg.

(172) Ezenkívül az AOE számára tervezett lépcsőzetes csökkenésen alapuló rendszer gazdasági és kereskedelmi szempontból is alátámasztható. Gazdasági szempontból a működési költségekre számított haszon célja a nem ismétlődő rögzített költségek fedezése. A kezdeti 65 %-os haszonkulcsnak így a teljes működés rögzített költségeit kellene fedeznie. Bizonyos pontokon azonban az e haszonkulcs révén keletkező különbözeti összeg meghaladná a felmerült kezdeti rögzített költségek teljes fedezéséhez szükséges összeget. Így bizonyos költségszint után már nem kellene a rögzített költségekre többet fizetni, ami – a(z) [az Apple 2. adótanácsadója]-féle *ad hoc* tanulmány szerint – még egy 65 %-ról 0 %-ra való csökkentést is indokolna.

(173) Végül pedig az Apple szerint az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazása nem megfelelő eszköz a vállalkozások adózásával kapcsolatos nemzeti jogszabályok összehangolására, amit a Bizottság állítólag tenne azzal, hogy a tagállamokat a szokásos piaci ár elvéhez hasonló olyan előírások betartására kötelezi, amelyek idegenek egyes tagállami adórendszerek számára, és ezáltal e tagállamok adóügyi határozatait könnyen lehet majd állami támogatásnak minősíteni.

5.2. *MÁS ÉRDEKELT FELEK ÉSZREVÉTELEI*

(174) A más érdekelt felektől, nevezetesen az Ibectől kapott, és a több szakmai szövetség által aláírt közös levélben (a továbbiakban: közös beadvány) szereplő észrevételek nem reagálnak az eljárás megindításáról szóló határozatban felvetett kétségekre, inkább a határozatban követett szemléletmód üzleti környezetre gyakorolt hatásaira összpontosítanak. Ezen észrevételek különösen arra térnek ki, hogy a Bizottság kezdeményezése aláásná a jogbiztonságot és az állami támogatásokra vonatkozó szabályok szerinti gyakorlatokat szankcionál, míg az OECD-hez vagy más szakpolitikai csatornákhoz hasonló nemzetközi fórumok alkalmasabbak és megfelelőbbek a káros adóverseny kezelésére. A Bizottságnak nem kellene az adórendszerek összehangolására törekednie ott, ahol nincs hatásköre az állami támogatási eljárásokon keresztül.

(175) Az észrevételek megkérdőjelezik a Bizottság olyan helyzetekben alkalmazott szelektív megközelítését, ahol az adóhatóságoknak rendelkezniük kellene valamennyi mozgástérrel, ezenkívül azt állítják, hogy a transzferárazás nem egy egzakt tudományág. Amennyiben a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy az adóügyi határozatok összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősülnek, a visszafizetést a bizalomvédelem elve és a megközelítés újszerűsége alapján kell kizárni.

(176) Az Oxfam észrevételeiben támogatja a bizottsági vizsgálatot, és arra ösztönzi a Bizottságot, hogy nagyobb erőkkel folytassa vizsgálatait annak a ténynek a figyelembevétele mellett is, hogy a nemzeti szerveknél alkalmasabb lehet a tagállamok közigazgatási gyakorlatának strukturális vizsgálatára. Felhívja a Bizottságot arra, hogy fogadjon el megfelelő szankciókat az olyan helyzetekben, ahol a szelektív előny alkalmazását megerősítették, továbbá biztosítsa, hogy a káros adógyakorlatokat mielőbb megszüntessék. Ezenkívül arra is felhívja a figyelmet, hogy a hatéves átmeneti időszak az írországi adóilletőséggel kapcsolatos, a hibrid szervezetek összeférhetetlenségét előmozdító szabályok tekintetében túlságosan hosszú.

([113]) Az eljárás megindításáról szóló határozat (67) bekezdése.
([114]) Az eljárás megindításáról szóló határozat (63) bekezdése.

6. ÍRORSZÁG ÉSZREVÉTELEI A HARMADIK FELEK ÁLTAL TETT ÉSZREVÉTELEKKEL KAPCSOLATBAN

(177) A harmadik felek által az eljárás megindításáról szóló határozatra adott észrevételekkel kapcsolatban tett megjegyzéseiben Írország megismétli azt az érvét, amely szerint az OECD szokásos piaci ár elve a fióktelepek nyereségének megállapítása tekintetében nem része az írországi jognak, valamint, hogy a Bizottság nem mutatott rá semmire az ASI és az AOE vállalattal való szelektív bánásmóddal kapcsolatban, mert az Irish Revenue vizsgálata jelen ügyben teljes mértékben összhangban volt a szokásos közigazgatási gyakorlattal, ahogy azt az Apple által benyújtott dokumentum is megerősíti. Ezenkívül a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentésből és a(z) [az Apple 2. adótanácsadója]-féle *ad hoc* tanulmányból az derül ki, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok alkalmazásának eredménye összevethető azzal, ami a szokásos piaci ár elvének alkalmazásából származott volna.

(178) Írország a közös beadványban a jogbiztonsággal kapcsolatban megfogalmazott érvekhez is fűz észrevételeket. Írország szerint a közös beadvány helyesen emeli ki, hogy egy észszerűen és körültekintően eljáró adófizető nem láthatta volna előre, hogy a Bizottság *prima facie* összeegyeztethetetlen állami támogatás alkalmazását állapítja meg. Ezenkívül a Bizottság Írország adóügyi határozatait egy külső referenciakerethez hasonlítja, az pedig ellentétes bevett joggyakorlatával, miszerint az egyetlen érvényes referencia a nemzeti adórendszer. Mindez a jogbiztonság elvének a megsértését jelenti.

(179) Az Oxfam észrevételeire adott válaszában Írország megjegyzi, hogy a Bizottságnak a tagállamok adóügyi határozathozatali gyakorlatával kapcsolatos vizsgálatait méltányos és ugyanolyan átfogó módon kellene lefolytatnia, függetlenül az adott tagállam méretétől. Ezenkívül az Oxfam ír adóügyi illetőséggel kapcsolatos észrevételei tekintetében Írország azt állítja, hogy a vállalkozások adóilletőségével kapcsolatos szabályait nem a multinacionális vállalatok agresszív adótervezésének megkönnyítése céljából léptették életbe. Írország kiemeli, hogy az úgynevezett „kettős ír” adószerkezet nem része és soha nem is volt része az ír adórendszernek, sokkal inkább egy nemzetközi adótervezési megállapodás, amelyet adó- és jogi tanácsadók terveztek meg és dolgoztak ki.

7. EGYÉB ÉSZREVÉTELEK MEGOSZTÁSA AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁRÓL SZÓLÓ HATÁROZAT UTÁN

7.1. *A 2015. ÁPRILIS 17-I LEVELET KÖVETŐ LEVÉLVÁLTÁSOK*

7.1.1. A 2015. ÁPRILIS 17-I LEVÉL

(180) Írország 2015. február 25-i azon kérésére válaszolva, hogy a Bizottság nagyobb részletességgel mutassa be a kifogásolt adóügyi határozatok vizsgálatából származó értékelését, amely Írország szerint az alkalmazandó nemzeti jognak a Bizottság általi téves értelmezésén alapulhatott, a Bizottság szolgálatai 2015. április 17-én levelet küldtek Írországnak, amelyben a levél másolatának az Apple részére történő továbbítását kérik Írországtól.

(181) A Bizottság egyértelműsítette a levélben, hogy a szelektivitás megállapításához referenciaként szolgáló rendszer tekintetében úgy vélte, hogy az ír társasági jövedelemadó-rendszer általános adószabályai tekintendők megfelelő referenciarendszernek, amely egyaránt kiterjed a belföldi illetőségű vállalatokra és a külföldi illetőségű vállalkozások fióktelepeire, míg a TCA 97 törvény (25) bekezdése kizárólag a fióktelepek adózása tekintetében tekintendő irányadónak. Következő lépésként a Bizottság összefoglalta azt, hogy ő hogyan látja az ASI és az AOE tevékenységeit az Írországtól és az Apple-től az eljárást megindító határozatra válaszként kapott észrevételek alapján: „mivel az ASI és az AOE semmilyen gazdasági tevékenységet nem folytat írországi fióktelepén kívül, az Apple-termékek Amerikán kívüli beszerzésével, gyártásával, értékesítésével és forgalmazásával kapcsolatos tevékenységeket az ASI és az AOE írországi fióktelepe végzi. Az ASI és az AOE szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit, úgy tűnik, hogy kizárólag az írországi fióktelepek használják, illetve kizárólag azok birtokolják, mivel az Apple-termékek Amerikán kívüli beszerzése, gyártása, értékesítése és forgalmazása az írországi fióktelepek kizárólagos felelőssége. Megerősíti ezt az a tény is, hogy az ASI és az AOE csak az ASI és az AOE írországi fióktelepén rendelkezik munkavállalókkal, így Írországon kívül nincs működési kapacitása.” A Bizottság ezután – az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozatra adott észrevételeiben tett állításaira ([115]) válaszolva – kifejtette, hogy az Apple Inc. munkavállalói által ellátott feladatkörök kívül esnek a kifogásolt adóügyi határozatok vizsgálatának hatókörén: „a vállalatcsoport munkavállalói által az ASI vagy az AOE vélt előnyére ingyenesen nyújtott szolgáltatások fiktív díjazása nem csökkentheti az ASI és az AOE központi irodája és fióktelepe közötti nyereségfelosztást.”

([115]) Lásd a (162)–(164) preambulumbekezdést.

(182) Végül a Bizottság az Írország által az eljárás megindításáról szóló határozatra adott észrevételekben tett konkrét állításra azt válaszolta, hogy a Bizottság jóváhagyta azt a tényt, hogy semmilyen szellemi tulajdonhoz fűződő jogot nem rendeltek az ASI és az AOE írországi fióktelepéhez. A Bizottság szerint az eljárás megindításáról szóló határozat csak a költségmegosztási megállapodások szerinti megállapodásokat mutatja be a szellemi tulajdon ír hatóságok által bemutatott allokációja tekintetében, amit azonban a Bizottság nem hagyott jóvá értékelésében. A Bizottság azt is egyértelművé tette, hogy – ellentétben Írország állításával – az eljárás megindításáról szóló határozatában nem alkalmazta jogforrásként az OECD szokásos piaci ár elvét.

7.1.2. ÍRORSZÁG ÁLTAL A 2015. ÁPRILIS 17-I LEVÉLRE VÁLASZKÉNT MEGFOGALMAZOTT ÉSZREVÉTELEK

(183) 2015. május 4-i levelében Írország azt állította, hogy a 2015. április 17-i levéllel a Bizottság jelentősen módosította az állítólagos támogatással kapcsolatos értékelését, különösen a referenciakeret tekintetében. Írország szerint az értékelés e módosítása Írország tisztességes meghallgatáshoz való jogának megsértését jelenti. Írország azt állította, hogy a Bizottság – úgy tűnik – lemondott a szokásos piaci ár elvének alkalmazásáról, ezért az új elemzést részletező, új vagy kiegészítő eljárás megindításáról szóló határozatot kellene kiadnia.

(184) A referenciakeret tekintetében Írország szerint nem volt egyértelmű, hogy a Bizottság melyik referenciakeretet javasolta. Az ASI és az AOE nem rendelkeznek adóügyi illetőséggel Írországban, és az általános társaságiadó-fizetési szabályok szerint kötelesek adót fizetni. Míg az Írországban lakhellyel rendelkező személyek teljes jövedelmük után kötelesek adót fizetni, függetlenül annak keletkezési helyétől, az országban lakóhellyel nem rendelkező személyek – a TCA 97 törvény (25) bekezdése alapján – kizárólag az ír forrásból származó jövedelem után kötelesek adót fizetni.

(185) Írország úgy érvelt tovább, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepének teljes jövedelme – a kamatbevételektől eltekintve – kereskedelmi tevékenységekből származik. A fióktelepek nem rendelkeznek olyan bevétellel, amely a „szellemi tulajdonjog felhasználásából/hasznosításából" származik, és ami elkülönítendő a fióktelepek kereskedelmi bevételétől. Az ASI és az AOE írországi fióktelepe valójában nem rendelkezik külön szellemi tulajdonnal összefüggő bevétellel, és nem is lenne helyes e fióktelepek bevételének bármelyik részét is szellemi tulajdonból származó bevételként kezelni. Írország ezenkívül ismét kiemelte, hogy az Apple rendkívül értékes technológiai, tervezéssel és marketinggel kapcsolatos szellemi tulajdonát az USA-ban hozzák létre, ott történik a fejlesztése és kezelése is, és semmilyen módon nem tulajdonítható az ASI és az AOE írországi fióktelepének. A fióktelepeken nem végeznek a költségmegosztási megállapodás alapján kiadott engedélyek kezelésével összefüggő tevékenységeket sem. Ezért az ASI és az AOE költségmegosztási megállapodás eredményeként keletkező nyereségei nem rendelhetők az írországi fióktelepekhez.

(186) Írország azt állította, hogy a kereskedelmi bevétel levonások után számolt nettó kereskedelmi bevételt jelent, nem pedig bruttó kereskedelmi bevételeket. A nettó bevételnek „a fióktelepen keresztül vagy onnan […] kell keletkeznie", ami azt jelenti, hogy „a fióktelep a bevétel okozati forrása, amelyhez a bevételt megfelelő módon hozzárendelik." A TCA 97 törvény (25) bekezdése nem értelmezhető annak előírásaként, hogy a fióktelepen keresztül befolyó bruttó bevételek az adott vállalat teljes bevételének a fióktelephez történő rendelését határozzák meg. Írország ismét hangsúlyozza, hogy az ilyen értelmezés a gazdasági realitással semmilyen kapcsolatot nem mutató abszurd eredményekhez vezetne. Írország szerint a nemzeti adórendszerek összehangoltságának hiánya eredményezte azt, hogy az ASI és az AOE bevétele jelentős része után nem adózott, amit nem lehet állami támogatásokra vonatkozó szabályokkal orvosolni.

(187) Végül pedig Írország továbbra is fenntartotta, hogy a szokásos piaci ár elve nem része az ír adórendszernek, és a Bizottság által a levélben adott „egyértelműsítés", amely szerint az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság az OECD-szabályokat „nem kötelező erejű" ajánlásként alkalmazza, távol áll a Bizottságnak az eljárás megindításáról szóló határozatban tett állásfoglalásától. Írország szerint az eljárás megindításáról szóló határozat egyértelműen a szokásos piaci ár elvének az OECD szerinti meghatározására támaszkodik. Ha a Bizottság arra kíván utalni, hogy létezik egy második típusú, „nem OECD-s" meghatározása is a szokásos piaci ár elvének, akkor meg kellett volna hallgatnia Írország ezzel kapcsolatos érveit.

7.1.3. AZ APPLE ÁLTAL A 2015. ÁPRILIS 17-I LEVÉLRE VONATKOZÓAN MEGFOGALMAZOTT ÉSZREVÉTELEK

(188) 2015. május 4-i levelében az Apple jelezte, hogy ellenzi a Bizottság azon megközelítését, amely, úgy tűnik, azt írja elő, hogy az írországi adóügyi illetőségű vállalkozásokat, valamint az ASI és az AOE írországi fióktelepét ugyanolyan módon kell kezelni, vagyis globális bevételeik alapján kell őket megadóztatni. Az Apple szerint a külföldi illetőségű vállalkozások Írország területén kívül végzett nyereségtermelő tevékenységei nem számítanak az Írországban fizetendő adó összegébe.

(189) Az Apple ezenkívül azt állítja, hogy a Bizottság helytelenül rendel minden nyereséget az írországi fióktelepekhez azon irreleváns és téves feltevés alapján, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepén kívül nem folytat semmilyen gazdasági tevékenységet. Az Apple szerint az ASI és az AOE által vagy az ő nevükben folytatott kritikus fontosságú tevékenységekre Írország területén kívül kerül sor, és példaként hozza fel azt, hogy az ASI és az AOE igazgatósága költségmegosztási megállapodást kötött az Apple Inc. vállalattal, miközben az értékesítési, beszerzési és gyártási szerződésekről folyó tárgyalásokat az Apple Inc. vezető végzik az ASI és az AOE nevében. Végül az Apple azt állítja, hogy az Írországban nem adóköteles nyereségek fennmaradó része után végső soron az USA-ban kell adót fizetni.

(190) Az Apple vitatja, hogy az ASI vagy az AOE bármely szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyét kizárólag az írországi fióktelepek használtak volna vagy azok számára tartották volna fenn. Ennek az az oka, hogy a Bizottság helytelenül állítja, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepén kívül nem folytat gazdasági tevékenységet. Ehelyett beszerzési és forgalmazási központként, illetve rutin jellegű termék-összeszerelőként betöltött szerepükben az írországi fióktelepek csak korlátozott hozzáféréssel rendelkeztek a termékek összeszerelésére és szállítására vonatkozó engedélyezett szellemi tulajdonhoz. Az Apple szerint az ASI és az AOE írországi fióktelepe még a jóváhagyott OECD-megközelítés értelmében sem rendelkezne jogosultsággal arra vonatkozóan, hogy nyereséget határozzanak meg számukra az engedélyezett szellemi tulajdonokhoz való korlátozott hozzáférésük alapján, mint ahogy egy független vállalkozásnak sem fizetnének árbevételt hasonló engedélyezett szellemi tulajdon alapján. Az Apple arra a következtetésre jut, hogy az írországi fióktelepek a beszerzési, forgalmazási és összeszereléssel kapcsolatos tevékenységek folytatásához nem a haszonkulcsot meghatározó szellemi tulajdonjogokra – például a hardverek és szoftverek tervezéséhez és fejlesztéséhez fűződő jogokra – támaszkodnak, így nem lehet ezeket az írországi fióktelepeknek tulajdonítani.

(191) Az Apple azzal sem ért egyet, hogy az eljárás megindításáról szóló határozat leíró részében annak a ténynek a megemlítésével, hogy „a szóban forgó szellemi tulajdonhoz fűződő semmilyen jog nincs az AOE, illetve az ASI írországi fióktelepéhez rendelve", a Bizottság nem hagyta jóvá ezt a tényt. Az Apple szerint a Bizottság nem vitatta e tényt az eljárás megindításáról szóló határozat értékelő részében. Nem kifogásolt tényként pedig releváns marad, és a felek támaszkodhatnak az eljárás megindításáról szóló határozatban foglalt ténybeli és jogi megállapításokra. Azt is vitatja az Apple, hogy a Bizottság csak referenciadokumentumként használta volna az OECD transzferár-irányelveit, hiszen az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság nagy mértékben támaszkodott az irányelvekre.

7.2. *A BIZOTTSÁG ÉS ÍRORSZÁG 2015. MÁJUS 7-I ÜLÉSÉT KÖVETŐ LEVÉLVÁLTÁSOK*

7.2.1. A 2015. MÁJUS 7-I ÜLÉS

(192) Írország kérésére 2015. május 7-én a Bizottság szolgálatai és Írország közötti találkozóra került sor. Ezen az ülésen a következő témákról tárgyaltak: (i) a TCA 97 törvény (25) bekezdésének értelmezése és a territorialitás kérdése; (ii) a belföldi és külföldi illetőségű vállalkozások adóügyi kezelése; (iii) a referenciakeret meghatározása; (iv) a piacgazdasági befektető elv; (v) a szokásos piaci ár elvének az ír és az uniós jogban betöltött szerepe; (vi) valamint az Apple csoport – ASI-n és AOE-n kívüli – egyéb vállalataiban zajló tevékenységek jelentősége az ASI-n és az AOE-n belüli nyereségfelosztás tekintetében.

(193) 2015. július 9-i e-mailjében a Bizottság elküldte Írországnak a 2015. május 7-i ülés jegyzőkönyvtervezetét, és kérte Írországot, hogy fogadja el az abban foglaltakat vagy javasoljon módosításokat.

7.2.2. ÍRORSZÁG ÁLTAL 2015. JÚLIUS 17-ÉN (SZAKÉRTŐI VÉLEMÉNNYEL) ÉS 2015. AUGUSZTUS 14-ÉN KÜLDÖTT LEVÉL

(194) 2015. július 17-i levelében Írország a 2015. május 7-i ülésen tárgyalt számos témával kapcsolatban kifejezte véleményét.

(195) Írország szerint a Bizottság állítólag tudomásul vette ezen az ülésen, hogy – az illetőségre vonatkozó alkalmazandó szabályokkal összhangban – az ASI és az AOE az eljárás tekintetében jelentőséggel bíró időtartam teljes egésze során külföldi illetőségű vállalat volt, valamint, hogy adófizetési kötelezettségüket a TCA 97 törvény

(25) bekezdése alapján kell vizsgálni. Ez azt jelenti, hogy az Irish Revenue – a Bizottság által nem kifogásolt territorialitás elvével összhangban – nem adóztathatja meg az ASI és az AOE globális nyereségeit, és az írországi fióktelepek kizárólag írországi forrású nyereségeik után kötelesek adót fizetni. Ezzel kapcsolatban Írország nem ért egyet azzal a 2015. május 7-i ülésen felmerült véleménnyel, hogy a referenciakeretet az általános társaságiadó-rendszer jelenti. A TCA 97 törvénynek nincs egyetlen átfogó célkitűzése. Ehelyett míg az írországi illetőségű vállalkozások esetében a TCA 97 törvény célja azok globális nyereségeinek megadóztatása, a külföldi illetőségű vállalkozások tekintetében az írországi forrású nyereség utáni adóztatás a cél. A referenciakeret ennélfogva kizárólag a TCA 97 törvény (25) bekezdése lehet, és Írország az AOE és az ASI valamennyi olyan nyeresége után adót fizettetett, amely Írország adóügyi joghatóságában keletkezett, azaz a vállalatok minden olyan nyeresége után, amely az írországi fióktelepek tevékenységeinek volt tulajdonítható. Mivel az ASI és az AOE írországi fióktelepe által ellátott feladatok lényegében a működéssel és logisztikával kapcsolatos rutintevékenységek voltak, míg a fő stratégiai és kereskedelmi döntéseket az Egyesült Államokban hozták meg a felsővezetőség tagjai, mivel az Apple szellemi tulajdonának mint a vállalat jövedelmezősége fő motorjának a létrehozása és hasznosítása Írország területén kívül történt, és mivel a költségmegosztási megállapodásban való részvételre irányuló döntés meghozatala, valamint a kockázatoknak a költségmegosztási megállapodás szerinti kezelése és ellenőrzése szintén Írország területén kívül történt, a költségmegosztási megállapodásból származó bevétel és a költségmegosztási megállapodás eredményeként létrejövő gazdasági jogok semmilyen módon nem rendelhetők az ASI és az AOE írországi fióktelepéhez.

(196) Ennek keretében Írország úgy véli, hogy a Bizottság semmilyen módon nem támasztotta alá és nem magyarázta meg azon véleményét, hogy a jövedelem aktív jövedelemként történő besorolása jelentős ebben a helyzetben, és az aktív jövedelmet valahol aktívan kell kezelni. A kamatbevétel kivételével az ASI és az AOE írországi fióktelepének összes bevétele kereskedelmi bevétel, és a fióktelepek nem részesülnek semmiféle, az Apple szellemi tulajdonjogainak felhasználásából vagy hasznosításából származó, a fióktelepek kereskedelmi bevételétől elkülöníthető jövedelemben. Ennek megfelelően a kamatbevétel a fióktelepek egyetlen olyan jövedelme, amely – a TCA 97 törvény (25) szakasza szerint – „a fióktelep vagy ügynökség által használt, illetve annak birtokában lévő vagy számára fenntartott vagyonból vagy jogokból származó jövedelem". A Bizottság nem állíthatja, hogy az Apple szellemi tulajdonából származó jövedelem után Írországban kellett volna adót fizettetni a TCA 97 törvény (25) bekezdése szerint. Írországnak csak a fióktelepek tevékenységeit lehetett és kellett vizsgálnia, és ennek megfelelően csak azt állapíthatta meg, hogy a szellemi tulajdont létrehozó K+F tevékenység végzésére és a szellemi tulajdon aktív kezelésére nem Írországban került sor. Az pedig, hogy hol foglalták pénzügyi beszámolóba a nyereségeket, nem releváns. Az ASI és az AOE nyereségeit e vállalatok beszámolóiban számolják el, adót azonban nem kellett fizetniük utánuk az írországi fióktelepek adóján és az USA-ban keletkezett, beruházásból származó jövedelem utáni adókon kívül, mert e két vállalat nem rendelkezik adóügyi illetőséggel az USA-ban. A nyereségek megadóztatásának elmaradása a szuverén adórendszerek összeférhetetlenségének a következménye, és állami támogatások tekintetében nem releváns.

(197) Írország szerint a Bizottság állítólag azt is elfogadta a 2015. május 7-i ülésen, hogy a szokásos piaci ár elve és a jóváhagyott megközelítés a fióktelepek adófizetési kötelezettsége tekintetében nem része az ír jognak, valamint, hogy az uniós jog nem írta elő a szokásos piaci ár elvének a TCA 97 törvény (25) bekezdésébe történő „beleolvasását". Ebből következően Írország úgy véli, hogy amennyiben a kifogásolt adóügyi határozatok nem alkalmazták a szokásos piaci ár elvét, az nem jelent semmilyen eltérést általában véve az ír társaságiadó-rendszertől és konkrétan a TCA 97 törvény (25) bekezdésétől. Írország szerint a Bizottság azon véleménye, hogy a szokásos piaci ár elve vonatkozó állami támogatási eszközként alkalmazandó, egy egészen új érv, amely jelentősen eltér a Bizottság eljárás megindításáról szóló határozatban ismertetett álláspontjától, amely – állítólag – arra hivatkozott, hogy az Irish Revenue nem alkalmazta az OECD szokásos piaci ár elvét. Ezenkívül – Írország szerint – a szokásos piaci ár elvének állami támogatási eszközként való visszamenőleges alkalmazására nincs precedens az uniós bíróságok ítélkezési gyakorlatában vagy a Bizottság döntéshozatali gyakorlatában, továbbá az sem mondható el róla, hogy a piacgazdasági befektető elvből eredne, vagy hogy általában a piaci körülményekre hivatkozva alá lehetne támasztani. A szokásos piaci ár elvének állami támogatási eszközként való alkalmazása, és az arra való utalás, hogy az már 1958 óta része az uniós jognak, a történelem teljes átírását jelentené, és ellentétes lenne a jogbiztonság elvével. Ezért, mivel a szokásos piaci ár elve nem része az ír jognak, az elv alkalmazásának elmaradását sem lehet előnyként értékelni. Még akkor is azonban, ha a szokásos piaci ár elvét

jelen ügyben alkalmazandónak tartanák, a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés ([116]) szerint az írországi fióktelepek számára történő tényleges nyereségmeghatározás teljes mértékben összhangban van a szokásos piaci ár elvével. Ha a Bizottság nem értett egyet az elemzéssel, értesítenie kellett volna erről Írországot, lehetőséget adva a válaszadásra.

(198) A szelektív bánásmód tekintetében Írország szerint a Bizottság nem végzett semmilyen szelektivitással kapcsolatos elemzést. Különösen a Bizottság soha nem állította, hogy az ASI és az AOE más fióktelepekhez képest kedvező bánásmódban részesült volna. A Bíróság elismerte, hogy a belföldi és külföldi illetőségű vállalatok jogi és ténybeli helyzete nem azonos ([117]). Arra kötelezni Írországot, hogy úgy kezelje a belföldi és külföldi illetőségű vállalkozásokat, mintha összehasonlíthatóak volnának, az ellentétes lenne a nemzetközi gyakorlattal és a territorialitáshoz hasonló nemzetközi adózással kapcsolatos elvekkel, valamint az ír nemzeti joggal. Végül pedig, még akkor is, ha az eltérő bánásmód szelektívnek minősülne, egyértelműen indokolná azt a TCA törvény jellege és/vagy általános rendszere.

(199) 2015. július 17-i levelében Írország a Cooke-véleményt is benyújtotta Írország azon állításának alátámasztására, hogy az ASI-nak és az AOE-nek mindig is a TCA 97 törvény (25) bekezdése szerint kellett adóznia, valamint, hogy – ennek megfelelően – adóügyi szempontból nem élveztek állami támogatást. A Cooke-vélemény szerint a Bizottság azon állítólagos kijelentésével ellentétben, amely szerint az Irish Revenue-nak úgy kellene kezelnie az ASI-t és az AOE-t, mintha Írországban rendelkeznének adóügyi illetőséggel és a TCA 97 törvény (21) bekezdése szerint kellene társasági adót fizetniük, az Irish Revenue nem rendelkezik semmilyen mozgástérrel ahhoz, hogy eltérjen a TCA 97 törvény (25) bekezdésének kifejezett tartalmától. Mr. Cooke a High Court és a Supreme Court által a *McGrath kontra McDermot ügyben* ([118]) hozott ítéletre hivatkozik, amelyek során azzal érveltek, hogy a bíróságnak figyelmen kívül kellene hagynia az olyan bonyolult és előre megrendezett ügyleteket, amelyeknek az adókikerülésen kívül semmilyen egyéb üzleti célja nem volt. A High Court állítólag jelezte, hogy adófizetési kötelezettség keletkezésének megállapítása során a bíróság nem vizsgálja meg az adott ügylet lényegét vagy pénzügyi eredményeit. A tényleges jogi hatást és a felek törvényes jogait vizsgálja jogi elképzelések és fogalmak szerint.

(200) mivel az ASI és az AOE központi irányítása és ellenőrzése az USA-ban történik, a Cooke-vélemény szerint az Irish Revenue helyesen járt el, hogy a leányvállalatokat külföldi illetőségű adófizetőkként kezelte. A TCA 97 törvény (25) bekezdése szerint csak a kereskedelmi ügyletben a fióktelepen vagy ügynökségen keresztül, illetve azoktól származó nyereség az, ami adófizetési kötelezettség hatálya alá tartozik, és a Bizottság összemossa a vállalatokat a fióktelepekkel, amikor azt kéri, hogy az Irish Revenue a vállalat kereskedelmi nyereségét adóztassa meg és ne a fióktelepét. Ezenkívül az Irish Revenue-nak nem volt ahhoz mozgástere, hogy analógia útján a szokásos piaci ár elvéhez folyamodjon, mert ez az elv a vizsgált időszakban nem képezte az ír adótörvény részét. A Cooke-vélemény következtetése szerint az ír jog semmilyen alapot nem kínál arra vonatkozóan, hogy az AOE és az ASI összes nyeresége után adót kelljen fizetni Írországban. Az Irish Revenue hatásköre az adott években mindössze arra terjedt ki, hogy az ASI és az AOE nyereségei azon része után fizettessen adót, amely arányos volt az írországi fióktelepük által folytatott tevékenységekkel.

(201) Végül pedig a Cooke-vélemény szerint a gazdasági realitásban tarthatatlan lenne ahhoz ragaszkodni, hogy a szóban forgó kereskedelmi tevékenységekből származó összes bevételt a két fióktelep által folytatott tevékenységekhez rendeljék. Ezt támasztja alá az a tény, hogy a vásárlók nem azért állnak sorba egész éjszaka a világ Apple üzletei előtt a legutóbbi iPhone-ért vagy iPad-ért, mert azokat Corkból értékesítik, hanem a nagyfokú beruházásoknak, fejlesztési és technológiai innovációknak, a kivitelezés hírének és az Apple-termékeket gazdagító valamennyi értéknövelő tényezőnek köszönhetően, amelyek közül a legtöbb az USA-ban és máshol végzett tevékenységeknek tulajdonítható.

7.2.3. AZ APPLE 2015. SZEPTEMBER 7-I LEVELE (SZAKÉRTŐI VÉLEMÉNNYEL)

(202) 2015. szeptember 7-i levelében az Apple észrevételeket fogalmazott meg a Bizottság által a 2015. május 7-i ülés után Írországnak megküldött jegyzőkönyvvel kapcsolatban. Az Apple megjegyezte, hogy a Bizottság nem tudta bizonyítani, hogy az Apple előnyben részesült volna a kifogásolt adóügyi határozatok révén, valamint, hogy az ASI-t és az AOE-t szelektív bánásmódban részesítette volna az Irish Revenue a hasonló helyzetben lévő vállalatokhoz képest.

([116]) A(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentésre hivatkozik Írország a 2016. február 18-án benyújtott dokumentumban, amelyben Írország átadta a Bizottságnak a PwC-féle *ad hoc* jelentést. Az Írország által küldött levél szerint „2014. november 17-én az Apple egy [az Apple adótanácsadója] által készített elemzést küldött […]. Írország tudomása szerint a Bizottság az ügy semmilyen szakaszában nem ellenezte ezt az elemzést és nem fejezte ki egyet nem értését azzal kapcsolatban."

([117]) A C-446/03. sz., Marks & Spencer kontra Halsey ügyben hozott ítélet (EU:C:2005:763).

([118]) [1988] IR 258.

(203) A TCA 97 törvény (25) bekezdésének megfelelő alkalmazása, a referenciakeret nem megfelelő meghatározása és a szokásos piaci ár elvének alkalmazhatatlansága tekintetében az Apple ugyanazokat az érveket sorakoztatja fel, mint Írország a 2015. július 17-i levelében. Az ír társasági jövedelemadó-rendszer és az illetőség célkitűzésével kapcsolatban is lényegében ugyanazokat az érveket fogalmazza meg az Apple, mint Írország. Mivel az ASI és az AOE adózás tekintetében külföldi illetőségűnek számít, az ír adójogszabályok közérthető nyelvezete alapján nincsenek az írországi illetőségű vállalkozásokkal összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben.

(204) Ezen álláspont alátámasztására nyújtotta be az Apple a(z) [az Apple adótanácsadója]-véleményt. E vélemény szerint Írország helyesen vélte úgy, hogy az ASI és az AOE külföldi illetőségű vállalatok, valamint az a tény, hogy Írország az ASI-t és az AOE-t mint külföldi illetőségű vállalatot különböző módon kezelte az írországi illetőségű vállalatoktól, összhangban áll a territorialitás nemzetközi adózási elvével. Az ASI és az AOE ennek megfelelően nem olyan jogi és ténybeli helyzetben van, ami összehasonlítható lenne az írországi illetőségű vállalatok helyzetével. Mi több, e vélemény szerint az Apple semmilyen szellemi tulajdona vagy az Apple szellemi tulajdonából származó semmilyen nyereség nem tulajdonítható az írországi fióktelepeknek, mert a szellemi tulajdonnal kapcsolatos „jelentős ember feladatköröket" mind Írország területén kívül látják el. E vélemény szerint a jövedelemnek a fióktelepekhez való rendelése érdekében összehasonlítást kell végezni egy olyan belföldi illetőségű hipotetikus vállalattal, amely csak helyi tevékenységeket végez anélkül, hogy jogi vagy gazdasági értelemben bármilyen szellemi tulajdonjogokat birtokolna vagy hasznosítana. Ezért a nyereségfelosztásnak az írországi fióktelepek által végzett tevékenységek, valamint az általuk vállalt kockázatok és eszközeik szerint kell alakulnia, és nem kellene – az OECD által kifejezetten elutasított – „vonzerő" elv alapján nem írországi forrású jövedelem allokációjához vezetnie. A nyereségeknek az írországi fióktelepek számára kizárólag a fióktelepeken folytatott tevékenységek alapján, azaz a fióktelepeken kívüli – az ASI-ban vagy az AOE-ben, illetve az Apple csoport más vállalataiban végzett – tevékenységek figyelembevétele nélkül történő megállapítása ezért teljes mértékben összhangban volt a fióktelepek számára történő nyereségmeghatározás nemzetközi közjog és nemzetközi adóelvek – többek között az OECD nyereségfelosztásról szóló 2010-es jelentése és az Unió ítélkezési gyakorlata – szerinti módjával.

(205) Ezenkívül a(z) [az Apple adótanácsadója]-vélemény szerint az írországi fióktelepek semmilyen szellemi tulajdonnak nincsenek birtokában, és a szellemi tulajdon kezelésének egyetlen aspektusában sem érintettek. A szellemi tulajdon teljes kezelése, ideértve a szellemi tulajdon finanszírozásával, létrehozásával, érvényesítésével és védelmével kapcsolatos valamennyi tevékenységet, Írországon kívül történik. A „jelentős ember feladatköröket" is mind Írországok kívül látják el, így a teljes értékteremtés Írországon kívül zajlik. Helytelen a Bizottság azon érve, amely szerint az ASI és az AOE igazgatósága nem vesz részt a szellemi tulajdon aktív kezelésében. A(z) [az Apple adótanácsadója]-vélemény szerint az ASI és az AOE igazgatósági üléseiről készült jegyzőkönyvek és az Apple által a Bizottságnak átadott további dokumentumok bemutatják az ASI, illetve az AOE számára nagy stratégiai jelentőséggel bíró kérdésekkel kapcsolatos döntéshozatalokat, ideértve a következőket: (i) a beruházási döntésekhez, bankszámlákkal kapcsolatos hatáskörökhöz és tőkefenntartáshoz hasonló pénzügyi kérdések; (ii) pénzügyi kimutatások vizsgálata és jóváhagyása; és (iii) hatáskörök átruházása bizonyos paraméterek mentén az üzleti tevékenységekkel kapcsolatban, amelyek mindegyikére az USA-ban és nem Írországban kerül sor.

(206) A(z) [az Apple adótanácsadója]-vélemény szerint a külföldi illetőségű vállalat állandó telephelye számára az OECD-modellegyezmény (és számos ország nemzeti adószabálya) szerint megállapítandó nyereség összegének meghatározása céljából az állandó telephelyen ténylegesen zajló tevékenységek funkcionális elemzésen keresztül történő megállapítását követően összehasonlítást kell végezni egy (fiktív) belföldi illetőségű vállalkozással. Erre a („mintha" jellegű) összehasonlításra azért kerül sor, mert jogilag különálló szervezet hiányában nem áll rendelkezésre jogi mérce azon nyereségnek a külföldi illetőségű vállalaton belüli izolálására, amelyet a külföldi illetőségű vállalat helyben realizált. Az összehasonlítás elvégzésekor a következő pont rendkívül fontos: a (fiktív) belföldi illetőségű vállalat, amellyel az összehasonlításra sor kerül, egy nagyon egyedi vállalat; olyan belföldi illetőségű vállalatról van szó, amely csak abban az államban végzett tevékenységekből vagy ott lévő eszközökből keletkeztet bevételt, ahol adóügyi illetőséggel rendelkezik. Míg a belföldi illetőségű vállalatok általában az illetőségük szerinti államban globális jövedelmük után kötelesek adót fizetni, az összehasonlításban szereplő belföldi illetőségű vállalat csak az illetőség szerinti államban végzett tevékenységekből vagy ott lévő eszközökből tesz szert bevételre. Vagyis az összehasonlítást csak olyan belföldi illetőségű vállalattal lehet elvégezni, amelynek tevékenységei és eszközei arra az országra korlátozódnak, ahol a külföldi illetőségű vállalat állandó telephelyén keresztül fejti ki működését. Az Apple esetében az ASI és az AOE írországi fióktelepét nem lehet úgy kezelni,

mintha azok ilyen jogok gazdasági tulajdonosai lennének. Éppen ezért az összehasonlítást olyan vállalkozással kell elvégezni, amely szintén nem jogi vagy gazdasági birtokosa ilyen szellemi tulajdonjogoknak (de amely hozzáfér a szellemi tulajdonhoz azon korlátozott mértékig, amennyire – termék-összeszerelési vagy beszerzési, értékesítési és forgalmazási – tevékenységei végzéséhez arra szüksége van).

(207) A(z) [az Apple adótanácsadója]-vélemény szerint annak meghatározása szempontjából, hogy a szellemi tulajdont (és az abból származó nyereségeket) hozzá lehet-e az írországi fióktelepekhez rendelni, irreleváns, hogy az ASI vagy az AOE személyzete vagy igazgatósági tagjai (akár az Apple Inc. személyzetével és/vagy igazgatósági tagjaival, akár nélkülük) részt vettek-e e nagyon releváns „jelentős ember feladatkörök" ellátásában. Mivel sem az ASI, sem az AOE nem rendelkezik adóügyi illetőséggel Írországban, az egyetlen releváns megállapítandó tény az, hogy a személyzet vagy az igazgatósági tagok jelentős ember feladatköreiket az állandó telephelyen látták-e el, amelyen keresztül az ASI és az AOE üzleti tevékenységet folytatott Írországban. Az írországi fióktelepek funkcionális elemzéséből egyértelműen kiderül, hogy az írországi állandó telephelyeken keresztül, illetve az ott folytatott tevékenységek a beszerzés, értékesítés és forgalmazás (ASI), valamint a termék-összeszerelés (AOE) területeire korlátozódnak. Abban a mértékben, amennyiben e fióktelepek használják az Apple szellemi tulajdonát írországi tevékenységeikhez, a költségmegosztási megállapodás szerint az ASI-hoz és az AOE-hez biztosított jogokat, nem a szellemi tulajdonjogokat kezelő és hasznosító engedélyezőként teszik ezt.

(208) Végül a(z) [az Apple adótanácsadója]-vélemény szerint az úgynevezett „vonzerő" elv alapján a forrás szerinti államban keletkező valamennyi fióktelepen kívüli jövedelem az adott forrás szerinti államban lévő fióktelephez rendelendő. Ezen elv alkalmazását azonban az OECD és annak tagállamai kifejezetten elutasították. Ha szellemi tulajdonukat helyi üzleti tevékenységeikben felhasználó belföldi illetőségű vállalatokat hasonlítunk össze külföldi illetőségű vállalatok szellemi tulajdont nem birtokló helyi fióktelepeivel, például az ASI és az AOE írországi fióktelepeivel, az az OECD elveinek súlyos megsértését jelentené.

7.3. *AZ APPLE ÁLTAL 2016. JANUÁR 25-ÉN, 2016. FEBRUÁR 18-ÁN (SZAKÉRTŐI VÉLEMÉNNYEL) ÉS 2016. MÁRCIUS 14-ÉN KÜLDÖTT LEVÉL*

(209) 2016. január 25-i, február 18-i és március 14-i levelében az Apple kifejti, hogy az Apple Inc. az Írország területén kívül létrehozott és kezelt szellemi tulajdonának jogcímtulajdonosa, ezért az ír joggal és a nemzetközi adóelvekkel ellentétes lenne, ha Írország bármely szellemi tulajdonból eredő nyereséget megadóztatna. Ezenkívül az Apple szerint az ASI és az AOE írországi fióktelepek tevékenységein keresztül szerzett nyereségeken kívüli nyereségeire halasztott adófizetési kötelezettség vonatkozik az USA-ban. Az Apple azt is állítja, hogy a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozat óta megváltoztatta az állami támogatással kapcsolatos elméletét, valamint, hogy a Bizottság megközelítése, amely jelentős összegű adót kíván visszamenőlegesen az Apple-re terhelni azáltal, hogy az Apple összes globális nyereségét az írországi fióktelepeknek tulajdonítja, ellentétes a szokásos piaci ár elvével.

(210) A 2016. február 18-i levelével együtt az Apple módosítást nyújtott be a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentéshez, amelyben az e jelentés óta benyújtott dokumentumok figyelembevételével készített újabb elemzést ad át (a második [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés). A második [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés nagyobb részletességgel mutatja be a fióktelepen kívüli feladatköröket, továbbá az ASI és az AOE igazgatósága által végzett tevékenységekre összpontosít. A(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés nem tesz említést az igazgatóságok által ellátott feladatkörről, mindössze „jogi személyek"-ként utal az ASI-ra és az AOE-re „az AOE és az ASI írországi fióktelepe" kifejezéssel szemben. A második [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés szerint a szellemi tulajdonhoz fűződő tulajdonjogot, a szellemi tulajdon kezelését és finanszírozását az ASI és az AOE fióktelepen kívüli tevékenységeihez ([119]) kell rendelni, mivel az ASI és az AOE – az Írországon kívül eljáró igazgatóságok által gyakorolt hatáskör révén – a költségmegosztási megállapodás alapján vállalja a kockázatokat és kötelezettségeket. A második [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés szerint a költségmegosztási megállapodás minden egyes pontját az ASI és az AOE Írországon kívüli igazgatósága hagyta jóvá és írta alá. Az ASI és az AOE igazgatósága aktív és döntő szerepet játszik a szellemi tulajdon kezelése terén, amire Írországon kívül kerül sor. Az ASI és az AOE igazgatósága részt vesz az új termékek kereskedelmi forgalomba hozatalában és az Apple-termékeknek az Írországon kívüli globális árazási folyamatában. A jelentés szerint

([119]) A jelentés a következő következtetésre jut: „a költségmegosztási megállapodásban való részvétellel, szellemi tulajdon létrehozásával és kezelésével, új termékek forgalomba hozatalával, árazással, szerződéskötéssel, fő üzleti kockázatok vállalásával és finanszírozásával, valamint a jelentős értékkel bíró immateriális javak tulajdonjogával és finanszírozásával kapcsolatos jelentős ember feladatoknak az AOE és az ASI Írországon kívül tevékenykedő igazgatósága által a fióktelepen kívüli feladatkörök keretében való ellátása alapján helyénvaló az AOE és az ASI Non-Branch Functions részlegét az Apple szellemi tulajdonát Amerikán kívüli érvényesítő vállalkozónak és a szellemi tulajdon tényleges tulajdonosának tekinteni".

– az ASI igazgatóságának az útmutatása mellett – az ASI és az Apple Inc. marketingszolgáltatási megállapodást kötött, amelynek értelmében az Apple Inc. az ASI nevében marketingtevékenységeket végez. A jelentés arról is beszámol, hogy az ASI igazgatósága vagy meghatalmazás alapján erre jogosult személyek az Apple által előzetesen kiválasztott telekommunikációs vállalatokkal, beszállítókkal és gyártókkal egyeztetnek, hagynak jóvá és írnak alá megállapodásokat Apple-termékek Amerikán kívüli eladásra történő gyártása érdekében.

(211) A második [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés tovább részletezi a jóváhagyott OECD-megközelítést a költségmegosztási megállapodások és az állandó telephelyek tekintetében. Ezzel összefüggésben a jelentés az OECD 2010. évi nyereségfelosztási jelentésének 212. bekezdésére hivatkozik, amely szerint az állandó telephelyet és annak központi irodáját – meghatározott körülmények között – a költségmegosztási megállapodással összefüggő tevékenység gazdasági társresztvevőjének lehet tekinteni. A jelentés ezután arra a következtetésre jut, hogy ez nem alkalmazható az ASI és az AOE, valamint azok írországi fióktelepe tekintetében, mivel a szellemi tulajdon hasznosításával összefüggésben semmilyen jelentős ember tisztséget nem töltöttek be az írországi fióktelepeken, a szellemi tulajdon hasznosításával kapcsolatosan semmilyen döntéshozatalra nem került sor Írországban és az írországi fióktelepek nem viseltek a szellemi tulajdon finanszírozásával kapcsolatos kockázatokat sem. A jelentés végül azzal zárul, hogy – a funkcionális elemzés alapján – indokolt volt az írországi fióktelepeket a kevésbé bonyolult szervezetként és vizsgált félként kiválasztani a kifogásolt adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerekhez, mivel a fióktelepek többnyire csak rutin értékesítési és forgalmazási, illetve gyártási tevékenységeket végeztek, és nem nyújtottak semmilyen egyedi hozzájárulást.

7.4. *ÍRORSZÁG 2016. FEBRUÁR 18-I LEVELE (SZAKÉRTŐI VÉLEMÉNNYEL)*

(212) 2016. február 18-án Írország „A 2007–2011 közötti időszakban az ASI írországi fióktelepéhez és az AOE írországi fióktelepéhez rendelt nyereségről szóló szakértői vélemény" című, a PwC adótanácsadója által készített dokumentumot nyújtott be a Bizottsághoz (a PwC-féle *ad hoc* jelentés). A jelentés célja az volt, hogy véleményt formáljon az ASI és az AOE írországi fióktelepe számára megállapított nyereség eredményének a szokásos piaci ár szerinti jellegéről.

(213) A PwC-féle *ad hoc* jelentés állítása szerint a jóváhagyott OECD-megközelítés kétlépéses megközelítését alkalmazza. A jelentés szerint e megközelítés első lépése egy funkcionális elemzésből áll, amelyben jelentős ember tisztségeket azonosítanak be. A második lépés a kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban alkalmazott árazás szokásos piaci ár szerinti jellegének vizsgálatát tartalmazza ([120]). A funkcionális elemzés alapján a jelentés arra a következtetésre jut, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepe nem tett egyedi, értékes hozzájárulást az Apple globális értékláncához, pusztán csak rutinfeladatok ellátását végezte ([121]). A jelentés ezenkívül meghatároz további olyan területeket, ahol a fióktelepek részéről nem történt hozzájárulás: az Apple szellemi tulajdonának létrehozása, kezelése, hasznosítása, illetve az azzal kapcsolatos stratégiai irányítás. A jelentés arra is felhívja a figyelmet, hogy az ASI írországi fióktelepe nem végzett semmilyen marketingtevékenységet.

(214) A PwC-féle *ad hoc* jelentésnek az ASI és az AOE írországi fióktelepével létrejött megállapodás szokásos piaci ár szerinti jellegének vizsgálatáról szóló második részében a jelentés nyereségszint-mutatókat választ ki, mégpedig a Berry-rátát az ASI, és az összes költségre számolt haszonkulcsot az AOE tekintetében. A jelentés kiszámítja a kiválasztott mutatók szintjét az ASI és az AOE tekintetében a 2007–2011 közötti időszakra vonatkozóan. Az eredményt összeveti a független vállalkozások – jelentés szerinti nevén – „ágazati alapjával". Az ágazati alapot a PwC-féle *ad hoc* jelentés statisztikai mutatók révén, többek között a kvartilis felső határa, a medián, a kvartilis alsó határa és a mintában szereplő vállalkozások száma szerint mutatja be.

([120]) Annak ellenére, hogy az adótanácsadó a jóváhagyott OECD-megközelítésre hivatkozott, a két lépés – a PwC-féle *ad hoc* jelentés szerinti leírásuk alapján – nem azonos az OECD nyereségfelosztásról szóló jelentésében bemutatott kétlépéses megközelítéssel.

([121]) A funkcionális elemzés nem azonosít be jelentős ember feladatkört az ASI és az AOE központi irodájában, illetve az írországi fióktelepeken. Ehelyett az USA-ban tevékenykedő vezető tisztségviselőkre utal.

(215) Az ASI tekintetében a PwC-féle összehasonlító vizsgálat elektromos háztartási készülékek, számítógéptermékek, szoftverek, elektronikus és telekommunikációs készülékek nagykereskedelmével, valamint raktározással és logisztikai támogatás nyújtásával foglalkozó vállalatokat vesz alapul ([122]). A PwC-féle *ad hoc* jelentés ezután az ASI írországi fióktelepe által vállalt kockázatok három típusát írja le. Először is az ASI írországi fióktelepe leltározási kockázatokkal, különösen a készlethiánnyal vagy -többlettel összefüggő kockázatokkal kell, hogy szembenézzen. A másik típusa a kockázatoknak az ASI írországi fióktelepe esetében a garanciával kapcsolatos kockázat. Az ASI garancia- és vevőszolgálati szolgáltatásokat nyújtott. A rendszertechnikai támogatást és a gyártási folyamatot az AppleCare biztonsági vizsgálatai tekintetében egy egyesült államokbeli csapat végezte. Harmadsorban pedig az ASI írországi fióktelepe hitelkockázatnak is ki van téve, azaz annak, hogy adott esetben nem tudja beszedni a vásárlói kifizetéseket. A vállalatcsoport kockázatkezelési politikájának köszönhetően ezek a kockázatok mind nagyon alacsonyak.

(216) A jelentés következtetése szerint az ASI írországi fióktelepe tekintetében a Berry-ráta szokásos piaci ár szerinti átlagtartománya a hasonlóan alacsony kockázatot viselő szolgáltatók vonatkozásában 108,3 % és 137,95 % között van, a medián érték pedig 116,72 %. A 2007–2011 közötti időszakban az ASI írországi fióktelepe a kvartilis alsó határát meghaladó Berry-rátát realizált.

(217) Az AOE írországi fióktelepe esetében az összes költségre számolt haszon szokásos piaci ár szerinti átlagtartománya a 2007–2011 közötti időszakban a hasonlóan alacsony kockázatot viselő gyártók vonatkozásában 3,19 % és 7,95 % között volt, 5,21 % medián érték mellett. Ez alatt az időszak alatt az AOE írországi fióktelepe minden évben a medián értéket meghaladó összes költségre számolt hasznot realizált.

7.5. *ÍRORSZÁG ÁLTAL 2016. FEBRUÁR 17-ÉN ÉS MÁRCIUS 23-ÁN KÜLDÖTT LEVELEK*

(218) 2016. február 17-i és március 23-i levelében Írország ismét észrevételeket fogalmazott meg az eljárás megindításáról szóló határozat indoklása és a Bizottságnak az állami támogatással kapcsolatban azt követően kialakított elmélete közötti vélt ellentmondásra vonatkozóan, ahogy azzal kapcsolatban is, hogy a Bizottság állítólag elutasította a párbeszédet Írországgal és az Apple-lel. Írország szerint az, hogy a Bizottság nem adott magyarázatot indoklására, sérti a védelemhez való jogát, és a Bizottságnak kötelessége a végső határozat elfogadása előtt magyarázatot adni az adott ügyre vonatkozóan. Ezenkívül Írország szerint az, hogy a Bizottság semmilyen választ nem küldött az Írország és az Apple által benyújtott szakértői jelentésekre, csak oly módon értelmezhető, hogy a Bizottság elfogadta a szóban forgó jelentések következtetéseit.

(219) Emellett Írország szerint a kifogásolt adóügyi határozatoknak a Bizottság általi vizsgálata részrehajló, ami kiderül abból, hogy a bizottsági tisztviselők nyilvános közleményeikben előre eldöntöttnek vélik a vizsgálat eredményét, valamint abból, hogy a Bizottság folyamatosan információt kér. Írország szerint az, hogy hatalmas mennyiségű információt kértek rengeteg kérdéssel kapcsolatban, arra utal, hogy a Bizottság mindenképpen jogellenes állami támogatás fennállását szeretné bebizonyítani, figyelmen kívül hagyva a pártatlan vizsgálat lefolytatására vonatkozó kötelezettségét.

8. **A KIFOGÁSOLT INTÉZKEDÉSEK VIZSGÁLATA**

8.1. *A TÁMOGATÁS FENNÁLLÁSA*

(220) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerint bármely olyan tagállam által vagy állami erőforrásokból nyújtott támogatás, amely egyes vállalkozások kedvezőbb bánásmódban való részesítése vagy bizonyos áruk biztosítása révén versenytorzulást vagy ennek veszélyét eredményezheti, összeegyeztethetetlen a belső piac működésével,

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

amennyiben az hatással van a tagállamok közötti kereskedelemre. Ahhoz, hogy valamely intézkedés a 107. cikk (1) bekezdése értelmében támogatásnak minősüljön, az e rendelkezésben meghatározott valamennyi feltételnek teljesülnie kell ([123]). Kialakult nézet, hogy ahhoz, hogy valamely intézkedés állami támogatásnak minősüljön, először is az állam általi vagy állami erőforrásból történő beavatkozásnak kell történnie; második feltételként a beavatkozásnak érintenie kell a tagállamok közötti kereskedelmet; harmadik feltételként valamely vállalkozás számára szelektív előnyt kell, hogy biztosítson, negyedik feltételként pedig torzítania kell a versenyt vagy magában kell rejtenie ennek veszélyét ([124]).

(221) Az állami támogatás fennállását megállapító első feltétel tekintetében a kifogásolt adóügyi határozatokat az Irish Revenue, az ír állam adóhatósága adta ki. Ezen adóügyi határozatokat felhasználva számította ki az ASI és az AOE azt, hogy mennyi az éves társaságiadó-fizetési kötelezettsége Írországban. Az Irish Revenue elfogadta ezeket a számításokat és – ennek alapján – azt is, hogy az ASI és az AOE által Írországban azokban az években fizetett adó, amikor ezen adóügyi határozatok hatályban voltak, megegyezik az Írországban fizetendő társaságiadó-fizetési kötelezettségükkel. A kifogásolt adóügyi határozatok miatt tehát Írország felelősségre vonható. Az intézkedések állami erőforrásokból történő finanszírozása tekintetében a Bíróság következetesen fenntartotta, hogy az olyan intézkedés, amely által a hatóságok bizonyos vállalkozásoknak adómentességet biztosítanak, ami – bár nem jár állami erőforrások pozitív átcsoportosításával – az érintett személyek számára más adófizetőknél kedvezőbb pénzügyi helyzetet biztosít, állami támogatásnak minősül ([125]). A 8.2. pontban a Bizottság bemutatja, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok eredményeként az ASI-nak és az AOE-nek kevesebb adót kellett Írországban fizetnie azáltal, hogy eltértek attól az adómértéktől, amelyet e vállalkozásoknak a társasági nyereségadó-fizetési kötelezettség általános szabályai alapján egyébként fizetniük kellett volna Írországban. Azzal, hogy lemondtak arról az adóbevételről, amelyet Írország másként jogosult lett volna beszedni az ASI-tól és az AOE-től az említett szabályok alapján, a kifogásolt adóügyi határozatok az állam számára bevételkiesést eredményeztek ([126]).

(222) Az állami támogatás fennállását megállapító második feltételt illetően, az ASI és az AOE az Apple csoport tagjai, amely egy működését globális szinten kifejtő, valamennyi tagállamban jelen lévő multinacionális vállalatcsoport, így bármely számukra kedvező támogatásnak érintenie kell az Unión belüli kereskedelmet. Hasonlóképpen valamely állami intézkedés akkor tekintendő úgy, hogy versenytorzulást okoz vagy annak veszélyét hordozza magában, ha képes javítani kedvezményezettje versenyhelyzetét a többi – versenytárs – vállalkozás versenyhelyzetéhez képest ([127]). Az Apple mobilkommunikációs és médiaeszközöket, személyi számítógépeket és hordozható digitális zenelejátszókat tervez, gyárt és értékesít. Számos e termékekhez kapcsolódó szoftvert, szolgáltatást, perifériás eszközt, hálózati megoldást, valamint harmadik fél digitális tartalmat és alkalmazást értékesít világszerte. Az ASI végzi az Apple-termékek kapcsolt felek és harmadik fél ügyfelek felé történő értékesítésével összefüggő beszerzési, értékesítési és forgalmazási tevékenységeket az EMEIA és az APAC régióban. Az AOE az EMEIA régió piaca számára gyárt meghatározott számítógépes termékeket, és valamennyi végtermékét kapcsolt felekhez szállítja. Amennyiben a kifogásolt adóügyi határozatok felmentik az ASI-t és az AOE-t olyan adófizetési kötelezettség alól, amelyet a társaságok által realizált nyereségre vonatkozó általános adószabályok alapján másként be kellett volna fizetnie Írországban, az ezen adóügyi határozatok értelmében nyújtott támogatás működési támogatásnak minősül, mivel olyan terhek alól mentesíti e vállalkozásokat, amelyeket az üzletmenetük vagy a szokásos tevékenységeik keretében rendesen viselniük kellett volna. A Bíróság következetesen fenntartja, hogy a működési támogatás – főszabály szerint – versenytorzító hatással jár ([128]), így az ASI és az AOE számára nyújtott bármely támogatás úgy tekintendő, hogy versenytorzító hatással jár vagy azzal fenyeget azáltal, hogy megerősíti az ASI, az AOE és az Apple csoport pénzügyi helyzetét azokon a piacokon, ahol működésüket kifejtik. E vállalkozások olyan adófizetési kötelezettség alóli felmentésével, amelyet másként viselniük kellett volna, és amelyet a versenytárs vállalkozásoknak viselniük is kell, a kifogásolt adóügyi határozatok erőforrásokat szabadítanak fel e vállalkozások számára, amelyeket be tudnak fektetni vállalkozásuk működésébe, versenytorzulást idézve elő ezzel a piacon, azaz jelen ügyben az állami támogatás fennállásának negyedik feltétele is teljesül.

([123]) Lásd a C-399/08 P. sz., Bizottság kontra Deutsche Post ügyben hozott ítélet (EU:C:2010:481) 38. pontját, valamint az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

([124]) Lásd a C-399/08 P. sz., Bizottság kontra Deutsche Post ügyben hozott ítélet (EU:C:2010:481) 39. pontját, valamint az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

([125]) Lásd a C-106/09 P. és a C-107/09 P. sz., Bizottság kontra Gibraltár kormánya és az Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:732) 72. pontját, valamint az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

([126]) Lásd a C-169/08. sz., Presidente del Consiglio dei Ministri ügyben hozott ítélet (EU:C:2009:709) 58. pontját.

([127]) Lásd a 730/79. sz., Phillip Morris ügyben hozott ítélet (EU:C:1980:209) 11. pontját és a többek között a T-298/97., T-312/97. sz., Alzetta egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:T:2000:151) 80. pontját.

([128]) A C-172/03. sz., Heiser ügyben hozott ítélet (EU:C:2005:130) 55. pontja (kiemelés a szerzőtől). Lásd még a C-494/06 P. sz., Bizottság kontra Olaszország és Wam (EU:C:2009:272) ügyben hozott ítélet 54. pontját és az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-271/13 P. sz., Rousse Industry kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2014:175) 44. pontját. C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P. sz., Comitato „Venezia vuole vivere" és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:368) 136. pontját. Lásd még a C-156/98. sz., Németország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2000:467) 30. pontját, valamint az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

(223) Az állami támogatás fennállását megállapító harmadik feltétel tekintetében a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése alkalmazásában az előny olyan gazdasági előnyt jelent, amelyben az adott vállalkozás rendes piaci körülmények között, azaz az állami beavatkozás nélkül nem részesült volna ([129]). Azaz előny fennállásáról beszélünk, ha valamely vállalkozás pénzügyi helyzete az állami beavatkozás eredményeként javul. Ilyen javulás a vállalkozás kifogásolt intézkedés következtében létrejött pénzügyi helyzetének az intézkedés nélküli pénzügyi helyzetével való összehasonlításával mutatható ki ([130]). A versenyelőny megmutatkozhat pozitív gazdasági előnyök biztosításában, és az adott vállalkozás költségvetésében rendesen szereplő adóterhek könnyítésében is ([131]). A költségvetési intézkedések tekintetében versenyelőny biztosítható egy adott vállalkozás adóterheinek a különböző típusú csökkentése, és – különösen – az adóalap vagy a befizetendő adó csökkentése révén ([132]). Ahogy a Bizottság a 8.2.2. pontban bemutatja, a kifogásolt adóügyi határozatok eredményeként csökken az ASI és az AOE Írországban fennálló társaságiadó-fizetési kötelezettsége, mégpedig a vállalkozások éves adóköteles nyereségének és így adóalapjának abból a célból történő csökkentése révén, hogy a szóban forgó nyereségek után a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok szerint kelljen társasági adót fizetni. Tehát a kifogásolt adóügyi határozatok az adóalap csökkentése révén versenyelőnyt biztosítanak e vállalkozások számára.

(224) Az előny szelektív jellege tekintetében a Bíróság korábban megállapította, hogy – támogatási rendszerrel ellentétben – egyedi támogatási intézkedés esetén „a gazdasági előny azonosítása főszabály szerint lehetővé teszi az intézkedés szelektivitásának vélelmezését” ([133]), anélkül, hogy a Bíróság által az állami költségvetési támogatási rendszerekre kidolgozott háromlépéses elemzés ([134]) szerint elemezni kellene az intézkedés szelektív jellegét. Mivel a kifogásolt adóügyi határozatok kizárólag az ASI és az AOE számára biztosított egyedi támogatási intézkedések, annak megállapítása, hogy ezen intézkedések előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára, már önmagában elég ahhoz a következtetéshez, hogy a szóban forgó előny szelektív jellegű. Mindazonáltal – a teljesség kedvéért – a Bizottság meg fogja vizsgálni ezeket az intézkedéseket a Bíróság által az állami költségvetési támogatási rendszerekre kidolgozott háromlépéses elemzés alapján annak igazolása érdekében, hogy az intézkedések ezen elemzés alapján is szelektívnek minősülnek. Ennek elvégzése során azonban a Bizottság azzal kapcsolatos vizsgálata, hogy a kifogásolt intézkedések eltérnek-e a referenciarendszertől (a szelektivitást vizsgáló elemzés második lépése), egybeesik a Bizottság arra irányuló vizsgálatával, hogy a szóban forgó intézkedések biztosítanak-e előnyt az ASI és az AOE számára ([135]). Ennek az az oka, hogy az adóügyi intézkedésből eredő előny beazonosításához az intézkedés kedvezményezettjének gazdasági helyzete és ugyanazon vállalkozásnak az intézkedés nélküli gazdasági helyzete közötti összehasonlításra van szükség, míg a referenciarendszertől való eltérés meghatározásához az intézkedés kedvezményezettjének gazdasági helyzete és az adott referenciarendszer célkitűzéseinek tekintetében a kedvezményezettéhez hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő, és a szóban forgó adóügyi intézkedés előnyét nem élvező piaci szereplők gazdasági helyzetének az összehasonlítására van szükség. Másként szólva, amennyiben egy adóügyi intézkedés a kedvezményezett adófizetési kötelezettségének az indokolatlan csökkenését eredményezi, amely kedvezményezett másként – az általános adószabályok alapján – magasabb adót lenne köteles fizetni, akkor az adócsökkentés az adóügyi intézkedés által biztosított előnynek és a referenciarendszertől való eltérésnek is minősül.

8.2. *SZELEKTÍV ELŐNY MEGLÉTE*

(225) Az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy „a Szerződés 92. cikkének (1) bekezdése (ma 107. cikkének (1) bekezdése) alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy egy adott jogi szabályozás keretén belül alkalmas-e a nemzeti intézkedés arra, hogy »bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos termékek előállítását« előnyben

([129]) A C-39/94. sz., SFEI és társai ügyben hozott ítélet (EU:C:1996:285) 60. pontja; C-342/96. sz., Spanyolország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:1999:210) 41. pontja.

([130]) Lásd a C-173/73. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:1974:71) 13. pontját.

([131]) Lásd például a C-387/92. sz., Banco Exterior de España ügyben hozott ítéletet (EU:C:1994:100).

([132]) Lásd a C-66/02. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2005:768) 78. pontját; a C-222/04. sz., Cassa di Risparmio di Firenze és társai ügyben hozott ítélet (EU:C:2006:8) 132. pontját; a C-522/13. sz., Ministerio de Defensa and Navantia ügyben hozott ítélet (EU:C:2014:2262) 21–31. pontja. Lásd még az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló bizottsági közleményt (HL C 384., 1998.12.10., 3. o.).

([133]) Lásd a C-270/15 P. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2016:489) 49. pontját és a C-15/14 P. sz., Bizottság kontra MOL ügyben hozott ítélet (EU:C:2015:362) 60. pontját.

([134]) Lásd a T-385/12. sz., Orange kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2015:117) 53. pontját.

([135]) Az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeiben az Apple úgy érvel, hogy az állami támogatás fennállását alátámasztó előny és szelektivitás követelményeit külön kellene vizsgálni, mert azok az állami támogatás fogalmának két különböző aspektusára vonatkoznak. Annak a ténynek a fényében azonban, hogy jelen határozat egy egyedi támogatási intézkedéssel foglalkozik, és mivel a két feltétel különválasztása felesleges duplikációhoz vezetne, a Bizottság úgy határozott, hogy az előny meglétét a szelektivitást vizsgáló elemzés második lépésével együtt vizsgálja.

részesítsen olyan vállalkozásokkal és termékekkel szemben, amelyek a szabályozás céljára tekintettel jogi és ténybeli szempontból azokkal összehasonlíthatóak. Igenlő válasz esetén az érintett intézkedés teljesíti a szelektivitás követelményét" ([136]).

(226) Költségvetési állami támogatási rendszerek esetében a Bíróság egy három szakaszból álló vizsgálatot dolgozott ki annak megállapítására, hogy egy adott adóintézkedés szelektív-e ([137]). Az első szakaszban meg kell határozni, hogy melyik a tagállamban alkalmazandó közös vagy rendes adórendszer, vagyis a „referenciarendszer". A második szakaszban meg kell határozni, hogy a kérdéses adóintézkedés az említett rendszertől való eltérésnek minősül-e, amennyiben különbséget tesz a rendszerből fakadó célok tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Ha az intézkedés a referenciarendszertől való eltérésnek minősül, akkor az elemzés harmadik szakaszában meg kell állapítani, hogy az intézkedést indokolja-e a referenciarendszer jellege vagy általános szerkezete. A referenciarendszerhez képest eltérést jelentő adóintézkedés akkor indokolható, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ez az intézkedés közvetlenül adórendszere alapvető vagy irányadó elveiből fakad ([138]). Ez esetben az adóintézkedés nem szelektív. A bizonyítás terhe ebben a harmadik szakaszban a tagállamra hárul.

8.2.1. A REFERENCIARENDSZER MEGHATÁROZÁSA

8.2.1.1. *A társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályokból álló referenciarendszer*

(227) Általános szabályként a referenciarendszert szabályok koherens együttese alkotja, amely szabályok objektív kritériumok alapján a referenciarendszer – annak célja szerint meghatározott – alkalmazási körébe tartozó valamennyi vállalkozásra vonatkoznak. Ezért a referenciarendszer meghatározása az adófizetési kötelezettséggel rendelkező személyekhez, az adóalaphoz, az adóköteles eseményekhez és az alkalmazandó adókulcsokhoz hasonló tényezőktől függ.

(228) Ebben az esetben a társasági nyereségre vonatkozó – az írországi társaságiadó-rendszer szerinti – általános adószabályok jelentik a referenciarendszert, amely szabályok alapvető célkitűzése valamennyi Írországban adóköteles vállalat nyereségének a megadóztatása ([139]). Ahogy azt a 2.3. pont kifejti, a társasági adót Írországban a vállalkozás nyeresége (bevétele és adóköteles haszna) után kell fizetni, függetlenül azok keletkezésének módjától ([140]). A társasági adóalap kiszámításához a könyv szerinti társasági nyereséget kell kiindulási pontként venni ([141]). Az írországi illetőségű vállalkozásoknak a globális szinten elért bevételeik és tőkenyereségeik után kell társasági adót fizetniük ([142]). Az Írországban fióktelepen vagy ügynökségen keresztül működő külföldi illetőségű vállalkozásoknak a fióktelepükkel vagy ügynökségükkel összefüggő nyereségek, valamint a fióktelep vagy az ügynökség céljából használt eszközök elidegenítéséből származó tőkenyereségek után kell társasági adót fizetniük ([143]). Az Írországban adóügyi illetőséggel nem rendelkező és ott fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet nem folytató vállalkozásoknak csak az írországi forrású bevétel után kell jövedelemadót, illetve meghatározott ír eszközök elidegenítéséből származó nyereségek után tőkenyereség-adót fizetniük az adott esetben elérhető, adóegyezmény szerint kedvezmények mellett ([144]). Az Írországban adóköteles valamennyi vállalkozás nyeresége tekintetében a társasági adó alkalmazandó mértéke 12,5 % a kereskedelmi bevételből származó nyereségek esetén, és 25 % a nem kereskedelmi bevételek esetén ([145]). A fent említett szabályok szempontjából valamennyi bevétellel rendelkező vállalkozás hasonló ténybeli és jogi helyzetben van, mivel e szabályok célja az Írországban adóköteles nyereség megadóztatása. Következésképpen valamennyi Írországban adóköteles vállalkozás, függetlenül attól, hogy belföldi vagy külföldi illetőségű-e, a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok tekintetében összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben van.

(229) A referenciarendszerbe egyaránt beletartoznak a nem integrált vállalkozások, amelyek nyereségüket a piacon a szokásos piaci ár elve szerinti ügyletekből nyerik, és az integrált vállalkozások, amelyek nyereségükre (részben) ugyanazon a vállalaton vagy vállalatcsoporton belül lefolytatott ügyletekből tesznek szert. Az ír társaságiadó-rendszer nem tesz különbséget a nyereségüket csak piaci ügyletekből szerző, nem integrált, önálló vállalkozásokhoz hasonló vállalatok és azok között a vállalatok között, amelyek nyeresége ugyanazon vállalatcsoporthoz

([136]) Lásd a C-172/03. sz., Heiser ügyben hozott ítélet (EU:C:2005:130) 40. pontját.
([137]) Lásd a C-78/08–C-80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben hozott ítéletet (EU:C:2011:550).
([138]) Lásd a C-78/08–C-80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:550) 65. pontját.
([139]) Lásd a C-78/08–C-80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:550) 50. pontját.
([140]) Lásd a (69) preambulumbekezdést.
([141]) Lásd a (70) preambulumbekezdést.
([142]) Lásd a (72) preambulumbekezdést.
([143]) Lásd a (73) preambulumbekezdést.
([144]) Lásd a (76) preambulumbekezdést.
([145]) Lásd a (71) preambulumbekezdést.

tartozó vállalatok vagy ugyanazon vállalat részei közötti belső ügyletekből származik, mint az integrált vállalkozások esetében. A vállalkozások mindkét típusának a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok szerinti szokásos társaságiadó-mérték alapján kell adóköteles nyereségük után társasági adót fizetni. Ennek megfelelően az Írországban adófizetési kötelezettséggel rendelkező integrált és nem integrált vállalkozásokat úgy kell tekinteni, hogy a szóban forgó szabályok tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.

(230) Az a tény, hogy a nem integrált és integrált vállalatok adóköteles nyereségének meghatározása eltérő módon történik, nem változtat ezen a következtetésen. A piacon ügyletelő nem integrált vállalat esetében a vállalat adóköteles nyeresége – főszabály szerint – közvetlenül megfigyelhető és kiszámítható e piaci ügyletek alapján, mivel az a kompetitív piacon jellemző bevételek és költségek közötti különbségen alapul. Következésképpen a nem integrált társaságok könyv szerinti nyereségüket tekinthetik kiindulópontnak azon adóalap megállapításához, amelyre az ír társasági adó vonatkozik, mivel e nyereség a társaság által beszerzett javak, valamint az általa értékesített termékek és szolgáltatások piac által diktált árától függ. Ezzel szemben az integrált vállalat adóköteles nyereségének meghatározásához, függetlenül attól, hogy egy vállalatcsoporthoz tartozó vállalkozásról vagy több joghatóságban fióktelepeken keresztül működő vállalkozásról van-e szó, becslések alkalmazására van szükség. Ennek az az oka, hogy az integrált vállalat, amelynek egységei egymás között ügyletelnek, a többi piaci szereplőtől függetlenül tudja meghatározni e belső ügyletek árát és feltételeit, amelyek pedig meghatározzák az ezekben az ügyletekben részt vevő vállalati egységek adóköteles nyereségét ([146]). Ez a nem integrált és integrált vállalatok adóköteles nyereségének meghatározása közötti különbség tehát abból a tényből fakad, hogy az integrált vállalatok vagy a fióktelepek nyeresége nem figyelhető meg megbízható módon a jogszabályban előírt beszámolókban, szemben a nem integrált vállalatokkal vagy belső ügyletekben semmilyen formában részt nem vevő vállalatokkal, amelyek esetében így a beszámolók a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükrözik. A nem integrált és az integrált vállalatok adóköteles nyereségének meghatározása közötti különbség azonban pusztán egy eszköz, amelynek révén elérhető az a végső cél, hogy mindkét típusú vállalatnál oly módon kerüljön sor az adóköteles alap meghatározására, amely biztosítja, hogy az integrált vállalatok a nem integrált vállalatokkal egyenlő bánásmód alapján adóznak, a társasági nyereségre vonatkozó általános adószabályok szerint.

(231) Az Apple szerint ([147]) a kapcsolt vállalkozások között folytatott ügyletelések nem hasonlíthatóak a független vállalkozások közötti ügyletekhez. Az Apple a Groepsrentebox ügyben hozott határozatra hivatkozik ([148]), ahol a Bizottság állítólag elfogadta, hogy az egy vállalatcsoporton belüli vállalatok közötti pénzügyi kapcsolatok és a csoporton belüli ügyletek különbözőek a független vállalatok közötti ügyletektől, és nem ugyanazon verseny- és gazdasági logika szerint működnek, ami – ennek megfelelően – teret adhat eltérő adóügyi bánásmód biztosításának. A Bizottság mindenekelőtt arra kíván emlékeztetni, hogy minden egyes lehetséges támogatási intézkedést a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében foglalt objektív kritériumok alapján kell saját jellemzőik figyelembevételével értékelni annak érdekében, hogy ha még fény is derül egymással ellentétes döntéshozatali gyakorlatokra, az ne befolyásolja a szóban forgó határozat megállapításait ([149]).

(232) Mindenesetre a Bizottság nem ért egyet a Groepsrentebox-határozatnak az Apple általi értelmezésével. Az Apple állításával ellentétben a határozat nem erősíti meg azt, hogy ha valamely, a nyereségét belső ügyletekből szerző vállalat javára adóintézkedést fogadnak el, a referenciarendszernek feltétlenül az olyan típusú vállalatokra kell korlátozódnia, amelyek az ilyen ügyletekből termelik nyereségüket. Ezenfelül a Groepsrentebox-határozat alapját képező adóintézkedés célja nem hasonlítható össze a jelen üggyel, és ezért a szóban forgó határozat alapján levont következtetések nem vonatkoznak erre az ügyre.

(233) A Groepsrentebox-rendszert a holland hatóságok azért hozták létre, hogy a vállalatcsoportok összefüggésében csökkentsék a saját tőke és az idegen tőke biztosításának adóügyi megítélése közötti különbséget, és ily módon csökkentsék a csoporton belüli finanszírozás e két formája közötti arbitrázst ([150]). A Bizottság a jogerős határozatban megállapította, hogy az intézkedés célkitűzésének ismeretében, „csakis csoportoknál [és nem az

([146]) Ez a helyzet áll fenn az ASI és az AOE esetében, ahol a két vállalat nyereségét az Írországban adóalanyisággal rendelkező fióktelepek és a központi irodák között kell felosztani, amelyek viszont Írországban nem adóalanyok, habár az ASI és az AOE sajátos helyzetében nincs szó más joghatóságról, mivel a központi irodák sehol nem adóalanyok.

([147]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (209) bekezdés.

([148]) A Bizottság 2009. július 8-i 2009/809/EK határozata a „groepsrentebox" rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (HL L 288., 2009.11.4., 26. o.) (a továbbiakban: Groepsrentebox-határozat).

([149]) Lásd a C-100/15 P. sz., Netherlands Maritime Technology Association kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2016:254) 110. pontját és a C-138/09. sz., Todaro Nunziatina & C. ügyben hozott ítélet (EU:C:2010:291) 21. pontját.

([150]) A program rendelkezései szerint a csoporton belüli kölcsönök után kapott, és a csoporton belüli finanszírozási tranzakciók során fizetett kamatok pozitív egyenlegét a jövőben 5 %-os mértékű adókulcs-csökkentési rendszer szerinti adókulccsal adóztatják meg, a 25,5 %-os általános társasági adómérték helyett.

önálló vállalkozásoknál] lehetséges arbitrázs a saját, illetve idegen tőkével történő finanszírozás között" ([151]). E megállapítás, valamint a program célkitűzésének fényében – ez utóbbi így hangzott: „a tőkebevonáson és a kölcsönön keresztül történő finanszírozás közötti arbitrázsra való ösztönzés csökkentésének és az adósemlegesség biztosításának céljára" ([152]) – tekintette a Bizottság a szóban forgó esetben úgy, hogy a referenciarendszer csak a társasági adó hatálya alá tartozó és csoporton belüli finanszírozási tranzakciókban részt vevő vállalatokra terjed ki ([153]). Ezzel szemben a kifogásolt adóügyi határozatok célkitűzése az ASI és az AOE adóalapjának meghatározása, hogy kiszámítsák a szóban forgó összegre kivethető írországi társasági adót.

(234) Bár lehet úgy érvelni, hogy a Groepsrentebox-határozat hátterében álló célkitűzés csupán vállalatcsoportok összefüggésében érvényes (mivel tény, hogy a független vállalkozásokat nem érinti a finanszírozás eltérő formái közötti arbitrázs kérdése), az éves társaságiadó-kötelezettség kiszámításához szükséges adóalap meghatározása egyformán releváns és vonatkozik azokra a gazdálkodó egységekre, amelyek belső ügyletekből szerzik nyereségeiket, mint az önálló vállalatokra. Ezenkívül az ASI az Apple vállalatcsoport beszerzési és forgalmazási vállalataként, az AOE pedig gyártással foglalkozó vállalataként működik. E vállalatok az Apple más vállalatai számára nyújtanak szolgáltatásokat. Az általuk végrehajtott tranzakciókat azonban a vállalatcsoport keretén kívül is el lehet végezni. Valóban, az Apple a legtöbb inputot független gyártóktól szerzi be.

(235) Az ügy e jellemzői megerősítik, hogy a Bizottságnak a Groepsrentebox-határozatban tett észrevételeit – amelyek szerint a vállalatcsoporton belüli adósságfinanszírozás tekintetében a kapcsolódó vállalkozások jogi és ténybeli helyzete nem hasonlítható össze a nem kapcsolódó vállalkozásokéval – nem lehet olyan helyzetekre általánosítani, amelyekben egy adóügyi határozat célkitűzése az, hogy társasági adó kivetésének céljából megállapítsa az adóalapot. A szokásos piaci ár elve alapján a belső ügyleteket folytató kapcsolt vállalkozások közötti kereskedelmi és pénzügyi kapcsolatok nem térhetnek el a független vállalkozások között fennálló kapcsolatoktól ([154]). A transzferárazási szabályoknak pontosan az a célja, hogy a csoporthoz tartozó/kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek összehasonlíthatók legyenek a független vállalatok közötti ügyletekkel, és az esetleges eltéréseket korrigálják. Ez alapján az Apple Groepsrentebox-határozatra történő hivatkozása nem helytálló.

8.2.1.2. ***A referenciarendszer nem korlátozódik a TCA 97 törvény (25) bekezdésére***

(236) Írország ([155]) és az Apple ([156]) szerint a külföldi illetőségű vállalkozások nincsenek a belföldi illetőségű vállalkozásokhoz hasonló ténybeli és jogi helyzetben, mert míg a belföldi illetőségű vállalkozások globális szinten realizált nyereségeik után fizetnek adót, a külföldi illetőségű vállalkozásoknak csak a helyi forrású bevételeik után, azaz a közvetlenül vagy közvetetten valamely írországi ügynökségen vagy fióktelepen keresztül folytatott kereskedelmi tevékenységből keletkező bevételeik után kell adót fizetniük.

(237) A Bizottság elfogadja ezt a különbségtételt, de nem tartja úgy, hogy megléte a társasági nyereségre vonatkozó írországi általános adószabályoktól eltérő, külön referenciarendszer meghatározását indokolná. Továbbra is fennáll az a tény, hogy az adóalap és társaságiadó-fizetési kötelezettségük meghatározása céljából mindkét vállalattípus az adószabályok által meghatározott célkitűzés tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben van, e célkitűzés pedig valamennyi Írországban adóköteles – akár belföldi, akár külföldi illetőségű – vállalat nyereségének a megadóztatása ([157]).

(238) Az adóköteles alap meghatározásának módszere tekintetében a belföldi és a külföldi illetőségű adófizetőknek is nyereségeik (bevételük és adóköteles hasznuk) után kell adózniuk, függetlenül azok keletkezésének módjától, amit mind az írországi illetőségű, mind a külföldi illetőségű vállalatok esetében a (69) és (70) preambulumbekezdésben

([151]) A Groepsrentebox-határozat (85) preambulumbekezdése.
([152]) A Groepsrentebox-határozat (101) preambulumbekezdése.
([153]) A Groepsrentebox-határozat (107) preambulumbekezdése.
([154]) Lásd a (251) preambulumbekezdést.
([155]) Lásd Írország 2015. május 4-i levelét, 3. o.
([156]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (137) és (210) bekezdés.
([157]) Lásd különösen a TCA 97 törvény (21) bekezdésének 1. pontját.

meghatározott szabályok alapján állapítanak meg. Ebben az esetben, még akkor is, ha az ASI és az AOE külföldi illetőségű vállalkozások, az ASI és az AOE írországi fióktelepe bevételt és nyereséget termel, csakúgy, mint bármely kereskedelmi tevékenységet folytató belföldi illetőségű vállalat, és a termékek és szolgáltatások írországi előállításából és értékesítéséből származó forrásjövedelem tekintetében mind a belföldi, mind a külföldi illetőségű vállalkozások ugyanazon jövedelemtípus után adóznak ([158]).

(239) Azt, hogy az adóalap meghatározásának módszere tekintetében a külföldi és a belföldi illetőségű vállalkozások hasonló helyzetben vannak, tovább igazolja a Bíróságnak a Szerződés 49. cikke szerinti, fióktelepek adófizetésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlata. Például a Bíróság a Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy egy görögországi székhelyű vállalat és egy másik tagállamban székhellyel rendelkező vállalat görögországi fióktelepe objektív módon összehasonlítható helyzetben van. A Bíróság, bár tudomásul vette, hogy a görögországi székhelyű vállalkozások a globális szinten szerzett bevételük után fizetnek adót, és a külföldi illetőségű vállalkozások csak a helyi forrásból szerzett nyereségük után adóznak, a következőképpen folytatta érvelését: „az a körülmény, amely abból ered, hogy a jövedelem származási helye szerinti állam adóztatási szuverenitása korlátozott azon tagállaméhoz képest, ahol a vállalkozás székhelye található, nem akadálya annak, hogy úgy tekintsük a két társaságtípust – mivel minden másban egyenlők –, mint amelyek összehasonlítható helyzetűek az adóalap meghatározása vonatkozásában" ([159]). Hasonlóképpen a Bíróság a CLT-UFA ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy nem volt objektív indokolás arra vonatkozóan, hogy egy vállalatot eltérő és kevésbé kedvező bánásmódban kell részesíteni németországi fióktelepe tekintetében amiatt, hogy székhelye és a központi adminisztráció Luxemburgban volt, mint ahogy abban az esetben kellett volna, ha tevékenységét Németországban korlátozott felelősségű társaság vagy részvénytársaság jogi formájában fejtette volna ki, székhelye és/vagy központi adminisztrációjának helye pedig Németországban lett volna. A Bíróság különösen azt a megfigyelést tette „hogy a nemzeti szabályozás az adóalap meghatározási módjának tekintetében nem tesz különbséget a más tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaságok között aszerint, hogy tevékenységüket fióktelepen vagy leányvállalaton keresztül gyakorolják, amely egyedül lenne alkalmas a két gazdasági társasági kategória közötti eltérő elbánás igazolására" ([160]).

(240) Írország állításával ([161]) ellentétben a Bizottság szerint ebből az ítélkezési gyakorlatból nem következik az, hogy a belföldi és külföldi illetőségű vállalkozásokat ugyanazon az alapon kell megadóztatni annak tekintetében, hogy milyen jövedelemforrások minősülnek adókötelesnek. A Bizottság elfogadja, hogy – a territorialitás elvének eredményeként – a belföldi és külföldi illetőségű vállalkozásoknak különböző bevételforrások után kell adózniuk, ahogy azt maga a Bíróság is elismerte. A Bizottság szerint inkább az következik ebből az ítélkezési gyakorlatból, hogy mivel a belföldi és külföldi illetőségű vállalkozásoknak a társasági nyereségre vonatkozó ugyanazon általános adószabályok alapján kell adót fizetniük, a társasági adófizetők illetőség szerinti jogállása az adott vállalkozások társaságiadó-fizetési kötelezettségének a szóban forgó szabályok szerinti meghatározása során nem indokolhat megkülönböztető adóügyi bánásmódot semelyik vállalkozástípus tekintetében. Azaz mindkét típusú vállalkozás hasonló ténybeli és jogi helyzetben van a társasági nyereség írországi adószabályok szerinti megadóztatása tekintetében.

(241) A társaságiadó-fizetési kötelezettség meghatározása mind a külföldi, mind a belföldi illetőségű vállalkozások tekintetében ugyanúgy történik, azaz a standard társaságiadó-mértéknek a belföldi illetőségű vállalat vagy a külföldi illetőségű vállalat fióktelepe által folytatott tevékenységek eredményeként realizált nettó nyereség összegére az adóév végén történő alkalmazása révén ([162]). Azaz a társasági nyereség írországi adószabályok szerinti megadóztatása tekintetében e szempontból is hasonló ténybeli és jogi helyzetben van mindkét típusú vállalkozás.

8.2.1.3. ***A referenciarendszerre vonatkozó következtetések***

(242) A fentiek fényében a Bizottság úgy véli, hogy a referenciarendszert, amelynek alapján a kifogásolt adóügyi határozatokat vizsgálni kellene, a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok jelentik, a (228) preambulumbekezdésben, majd a 2.3. pontban meghatározottak szerint, amely rendszerből fakadó célok

([158]) Csak egyéb bevételek, nevezetesen az osztalékok vagy kamat formájában keletkező bevételek esetében fizetnek a belföldi illetőségű vállalkozások adót a globális szinten realizált bevételük után, míg a külföldi illetőségű vállalkozások – következésképpen – egyáltalán nem fizetnek adót.

([159]) C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet (EU:C:1999:2664) 29. pontja.

([160]) C-253/03. sz., CLT-UFA ügyben hozott ítélet (EU:C:2006:129) 29. pontja.

([161]) Lásd például Írország 2015. július 17-i levelét, 32. és 33. pont.

([162]) Lásd ezzel kapcsolatban a C-253/03.sz., CLT-UFA ügyben hozott ítélet (EU:C:2006:129) 33. pontját: „[…] a fióktelep nyereségére ugyanazon mértékű adókulcsot kell alkalmazni, mint amelyet azonos körülmények között a leányvállalat nyereségének az anyavállalat részére történő kifizetése esetében összesen kellett volna alkalmazni." Lásd még a C-78/08–C-80/08.sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:550) 50. pontját.

szerint valamennyi Írországban adóköteles vállalkozásnak adót kell fizetnie nyeresége után. A (229) és a (235) preambulumbekezdésben meghatározottak szerint a referenciarendszerbe egyaránt beletartoznak a nem integrált és az integrált vállalkozások, valamint – ahogy az a (237)–(241) preambulumbekezdésekből is kiderül, a belföldi és a külföldi illetőségű vállalkozások. A TCA 97 törvény (25) bekezdése ennek megfelelően úgy tekintendő, hogy szerves és szükségszerű részét képezi a szóban forgó referenciarendszernek, de önmagában nem jelent különálló referenciarendszert.

(243) Maguk a kifogásolt adóügyi határozatok erősítik meg, hogy a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok jelentik jelen ügy esetében a referenciarendszert. A szóban forgó adóügyi határozatok célja az ASI és az AOE éves írországi adóköteles nyereségének meghatározása a társasági adónak az említett adószabályok alapján a nyereségre történő kivetése érdekében. Az ASI és az AOE vállalatnak a kifogásolt adóügyi határozatok alkalmazásának eredményeként létrejövő éves adóköteles írországi nyeresége után valóban a TCA 97 törvény (21) bekezdése 1. pontja alapján kell adót fizetnie, a standard 12,5 %-os társaságiadó-mérték szerint a kereskedelmi bevételek esetében, és a 25 %-os adómérték szerint a nem kereskedelmi jellegű bevételek esetében, ahogy minden más Írországban adóköteles vállalkozás is adózik nyeresége után, függetlenül attól, hogy nem integrált vagy integrált, illetve belföldi vagy külföldi illetőségű vállalkozásról van szó. A kifogásolt adóügyi határozatok alkalmazása céljából folytatott gyakorlat alapvető célja tehát egy olyan éves adóköteles nyereség meghatározása az ASI és az AOE számára, amely biztosítja, hogy ezek a külföldi illetőségű vállalkozások a helyi forrásból származó bevételeik után hasonló módon fizessenek adót, mint a nem integrált belföldi illetőségű vállalkozások a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok alapján. Ahogy maga Írország is kifejtette a közigazgatási eljárás során: „A Revenue – szokásos működése során – kapcsolatot tart fenn az adófizetőkkel, hogy az adójogszabályok alkalmazásával kapcsolatban biztosítsa az egyértelműséget […]. A cél annak biztosítása, hogy e vállalkozások a megfelelő mértékű ír adót fizessék be nyereségük azon hányada után, amely az írországi társaságiadó-fizetési kötelezettség hatálya alá esik, többek között – a külföldi illetőségű vállalkozások tekintetében – nyereségük azon része után, amely írországi fióktelepeik tevékenységének tulajdonítható. Ennek keretében a Revenue együttműködést folytat az Apple Operations Europe és az Apple Sales International vállalatokkal annak biztosítására, hogy az írországi fióktelepük számára megállapított nyereségek összhangban legyenek a fióktelepek által folytatott tevékenységekkel.” ([163])

8.2.2. A TÁRSASÁGI NYERESÉGRE VONATKOZÓ ÁLTALÁNOS ÍRORSZÁGI ADÓSZABÁLYOKTÓL VALÓ ELTÉRÉSBŐL SZÁRMAZÓ SZELEKTÍV ELŐNY, AMELY RÉVÉN CSÖKKEN AZ ADÓALAP

(244) Az adóügyi határozat funkciója, hogy előzetesen megállapítsa az általános adórendszer alkalmazását egy adott ügyre vonatkozóan, tekintettel annak sajátos tényeire és körülményeire. Bármely más költségvetési intézkedéshez hasonlóan azonban az adóügyi határozatoknak tiszteletben kell tartaniuk az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat. Amennyiben valamely adóügyi határozat – megalapozatlanul – olyan eredményt hagy jóvá, amely nem megbízható módon tükrözi azt az eredményt, amelyre az általános adórendszer szokásos alkalmazása vezetne, az a határozat szelektív előnyt biztosíthat a kedvezményezett számára, amennyiben e szelektív bánásmód révén a szóban forgó adófizetőnek a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest kevesebb adót kell fizetnie az adott tagállamban.

(245) A kifogásolt adóügyi határozatok az ASI és az AOE nyereségének írországi telephelyükhöz való rendelésére vonatkozó módszereket hagynak jóvá, amelyek révén e vállalkozások meg tudják határozni adóköteles nyereségüket és ennek megfelelően az Írországban fizetendő társasági adó éves mértékét azon időszak tekintetében, amely alatt a szóban forgó adóügyi határozatok hatályban voltak. Miután meghatározásra került, hogy a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok – nem kizárólagosan ideértve a TCA 97 törvény (25) bekezdését – képezik azt a referenciarendszert, amelynek mentén a kifogásolt adóügyi határozatok vizsgálatát el kell végezni, szükség van annak megállapítására, hogy a szóban forgó határozatok eltérnek-e a referenciarendszertől és a ténybeli és jogi értelemben hasonló helyzetben lévő vállalkozásokkal való egyenlőtlen bánásmódhoz vezetnek-e. A (224) preambulumbekezdésben kifejtettek szerint a Bizottság azzal kapcsolatos vizsgálata, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok eltérnek-e a szóban forgó referenciarendszertől, egybeesik annak meghatározásával, hogy a szóban forgó határozatok biztosítottak-e az ASI és az AOE számára gazdasági előnyt.

8.2.2.1. ***A szokásos piaci ár elvének a TCA 97 törvény (21) bekezdése 1. pontjának és (25) bekezdésének értelmében történő alkalmazhatósága***

a) **A TCA 97 törvény (25) bekezdése nyereségfelosztási módszer alkalmazását írja elő**

(246) A TCA 97 törvény (21) bekezdésének 1. pontja szerint társasági adót Írországban a vállalkozások nyeresége után kell fizetni. A TCA 97 törvény (25) bekezdése szerint az Írországban adóügyi illetőséggel nem rendelkező,

([163]) Írország 2013. július 9-i levele, 1. sz. melléklet, 9. o.

kereskedelmi tevékenységet valamely fióktelepen vagy ügynökségen keresztül folytató vállalatnak „társasági adót kell fizetnie valamennyi adóköteles nyeresége után, függetlenül azok keletkezésének helyétől". Ebből kifolyólag a külföldi illetőségű vállalkozás írországi adófizetési kötelezettségének a TCA 97 törvény (21) bekezdésének 1. pontja szerinti meghatározásához először meg kell határozni a vállalkozás TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti adóköteles nyereségét.

(247) Ebből a célból a TCA 97 törvény (25) bekezdése alapján adóköteles nyereség „a közvetlenül vagy közvetett módon a fióktelepen vagy ügynökségen keresztül keletkező minden kereskedelmi bevétel, valamint a fióktelep vagy ügynökség által használt, azok tulajdonában vagy birtokában lévő tulajdonból vagy jogokból származó minden bevétel; nem tartoznak azonban e ponthoz az államban adóügyi illetőséggel rendelkező vállalatoktól származó nyereségrészesedések". A kereskedelmi bevétel megjelölés azt is jelenti, hogy a nem kereskedelmi jellegű, azaz passzív bevételek, mint például a kamatbevétel és az osztalékok, nem tartoznak ide. A TCA 97 törvény (25) bekezdése azonban olyan helyzetekre vonatkozik, ahol – főszabály szerint – nem lehet eszközökkel kapcsolatos külön tulajdonjogot megállapítani ugyanazon külföldi illetőségű vállalat különböző részei közötti szerződések alapján, valamint, ahol a kockázatokat és a tevékenységeket nem lehet szerződés útján elhatárolni, hogy ugyanazon vállalkozás más részeihez viszonyítva útmutatásként szolgáljanak valamely írországi fióktelep adóköteles nyereségével kapcsolatban. A TCA 97 törvény (25) bekezdése arra vonatkozóan sem tartalmaz utalást, hogy hogyan kell különbséget tenni az írországi fióktelepek könyvelésében (közvetlenül vagy közvetve) jegyzett kereskedelmi bevétel és a vállalkozás Írországon kívüli egyéb része által – vagyis nem az írországi fióktelep által közvetlenül vagy közvetve – termelt bevétel között.

(248) A TCA 97 törvény (25) bekezdésének megfogalmazása és célja tehát arra mutat rá, hogy a szóban forgó rendelkezés kizárólag a nyereségfelosztási módszerrel összefüggésben alkalmazható. Maga Írország is elismeri, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdése nem ad arra vonatkozóan útmutatást, hogy hogyan kell az írországi fióktelepek adóköteles nyereségét meghatározni, mindazonáltal előírja valamilyen nyereségfelosztási módszer ([164]) alkalmazását, amit az Apple elismer ([165]). Ezt maguk a kifogásolt adóügyi határozatok is megerősítik, amelyek célja egy olyan nyereségfelosztási módszer meghatározása, amelynek révén az ASI és az AOE írországi fióktelepének adóköteles nyereségei a TCA 97 törvény (25) bekezdése alkalmazásában megállapíthatók, majd a társasági nyereség általános írországi adószabályai szerinti megadóztathatók.

b) **A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében a nyereségfelosztási módszernek a szokásos piaci ár elvén kell alapulnia**

(249) Az ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok által elfogadott bármely költségvetési intézkedésnek, ideértve a fióktelepek adóalapjának meghatározására alkalmazott nyereségfelosztási módszert jóváhagyó adóügyi határozatot is, meg kell felelnie a tagállamokat kötő és azok nemzeti jogszabályaihoz képest elsőbbséget élvező állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak ([166]). A Bíróság korábban már kimondta, hogy az adóalap olyan adóintézkedésből eredő csökkentése, amely lehetővé teszi egy adófizető számára, hogy csoporton belüli ügyletekben olyan transzferárakat alkalmazzon, amelyek nem hasonlítanak a szokásos piaci feltételek szerint, hasonló körülmények alapján tárgyaló független vállalkozások közötti szabad verseny esetén alkalmazott árakhoz, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében az adott adófizető számára szelektív előnyt biztosít ([167]). Ennek az az oka, hogy az adófizető társasági nyereségre vonatkozó általános adószabályok szerint meghatározott adófizetési kötelezettsége alacsonyabb lesz azon független vállalkozásokéhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükrözi.

(250) A koordinációs központokra vonatkozó belgiumi adórendszerről szóló ítéletében ([168]) a Bíróság a Bizottság egyik határozatával kapcsolatos kifogást vizsgált, amely megállapította többek között azt, hogy a szóban forgó rendszer szerinti adóköteles bevétel meghatározásának módszere e központokat szelektív előnyben részesítette ([169]). A szóban forgó rendszer alapján az adóköteles nyereség azon működési kiadások és költségek teljes összege meghatározott százalékának megfelelő átalányösszegben került meghatározásra, amelybe a személyi kiadások és a finanszírozási költségek nem tartoznak bele. A Bíróság szerint „annak vizsgálatához, hogy az adóköteles jövedelmeknek – a koordinációs központok rendszerében foglaltak szerinti – meghatározása kedvezményt jelent-e

([164]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (21) bekezdés.
([165]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (154) és (155) bekezdés: „A TCA 97 törvény (25) bekezdése előírja a fióktelepek számára történő nyereségmeghatározást."
([166]) Lásd a C-182/03 és C-217/03. sz., Belgium and Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2006:416) 81. pontját; a C-106/09 P és C-107/09 P sz., Bizottság kontra Gibraltár kormánya és az Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítéletet (EU:C:2011:732); a C-417/10. sz., 3M Italia ügyben hozott ítélet (EU:C:2012:184) 25. pontját és a C-529/10. sz., Safilo ügyben hozott határozat (EU:C:2012:188) 18. pontját; lásd még a T-538/11. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2015:188) 66. pontját.
([167]) Lásd a C-182/03 és C-217/03. sz., Belgium and Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyben hozott ítéletet (EU:C:2006:416).
([168]) Lásd a C-182/03 és C-217/03. sz., Belgium and Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítéletet (EU:C:2006:416).
([169]) A Bizottság 2003. február 17-i 2003/757/EK határozata a Belgium által a Belgiumban létrehozott koordinációs központok javára bevezetett támogatási programról (HL L 282., 2003.10.30., 25. o.).

számukra, […] össze kell hasonlítani az említett rendszert az általánossal, amelynek alapja a tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozás bevételei és költségei közötti különbözet". A Bíróság ezután a következő kijelentést tette: „az, hogy az említett központok adóköteles jövedelme meghatározására szolgáló költségek közül kizárják [a személyi kiadásokat és a finanszírozási költségeket], nem teszi lehetővé a szabad verseny körülményei között alkalmazott árakhoz közeli elszámoló árak elérését", amiről a Bíróság megállapította, hogy „az érintett koordinációs központoknak gazdasági előnyt [biztosít]" ([170]).

(251) A Bíróság tehát elfogadta, hogy az olyan adóintézkedés, amelynek eredményeként valamely integrált vállalatcsoport transzferárai nem tükrözik azokat az árakat, amelyeket szabad verseny esetén határoznának meg, azaz a hasonló körülmények között a szokásos piaci ár elve alapján egyeztető független vállalkozások által kialkudott árakat, szelektív előnyt biztosít az adott vállalat számára, amennyiben a következmény a vállalat adóalapjának és így a társasági nyereségre vonatkozó általános adószabályok szerinti adófizetési kötelezettségének a csökkenése. A fentebb már kifejtettek alapján annak az elvnek, amely szerint a csoporton belüli vállalatok közötti tranzakciókat úgy kell ellentételezni, mintha azokra a szokásos piaci feltételek szerint, összehasonlítható körülmények alapján tárgyaló független vállalkozások között került volna sor, „szokásos piaci ár elve" a neve. A koordinációs központok számára biztosított belga adózásról szóló ítéletében a Bíróság megerősítette, hogy a szokásos piaci ár elve a kiindulópont annak megállapítása céljából, hogy egy vállalatcsoporthoz tartozó vállalat a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében előnyben részesül-e egy, az általa alkalmazott transzferárat és így az adóalapját is meghatározó adóintézkedés eredményeként.

(252) A szokásos piaci ár elvének célja annak biztosítása, hogy a vállalatcsoporthoz tartozó integrált vállalatok közötti tranzakciókat adózási célból azon nyereség összegére történő hivatkozással kezeljék, amely nyereség ezekből a tranzakciókból származott volna akkor, ha azokat független, nem integrált vállalatok hajtották volna végre. Egyébként a vállalatcsoporthoz tartozó integrált vállalatok a társasági nyereségre vonatkozó általános adószabályok keretében kedvező bánásmódban részesülnének adóalapjuk meghatározásakor, ami a nem integrált, független vállalatok számára nem elérhető, ez pedig egyenlőtlen bánásmódot eredményezne olyan vállalatok esetében, amelyek a szóban forgó szabályok célja – vagyis az adójogrendszer hatálya alá tartozó valamennyi vállalat nyereségének megadóztatása – tekintetében hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak, mivel mindkét vállalat adóköteles nyeresége azonos társasági jövedelemadó-mérték szerint adózik.

(253) Ez az elv vonatkozik az ugyanazon integrált vállalat különböző részei között zajló belső ügyletekre, például az olyan fióktelep tekintetében, amely az anyavállalat más részeivel ügyletel. Ahogy azt a (228)–(242) preambulumbekezdések kifejtik, valamennyi Írországban társaságiadó-fizetési kötelezettséggel rendelkező vállalat, függetlenül attól, hogy belföldi vagy külföldi illetőségű, illetve nem integrált vagy integrált vállalatról van-e szó, úgy tekintendő, hogy hasonló ténybeli és jogi helyzetben van a társasági nyereségre vonatkozó általános ír adószabályokból fakadó cél tekintetében, amely cél valamennyi Írországban adóköteles vállalat nyereségének megadóztatására irányul. A (230) preambulumbekezdés alapján a nem integrált vállalatok adóköteles nyereségének meghatározása a társaság által vásárolt inputok, valamint az általa értékesített termékek és szolgáltatások piac által diktált – könyv szerinti – árától függ, és e nyereség adja azon adóköteles alap meghatározásának a kiindulópontját, amelynek alapján a társasági adót Írországban – a TCA 97 törvény (21) bekezdésének 1. pontja és (26) bekezdése alapján – kivetik. Következésképpen annak biztosításához, hogy az adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszer ne nyújtson szelektív előnyt a működésüket írországi fióktelepükön keresztül kifejtő külföldi illetőségű vállalatok számára, e módszernek biztosítania kell, hogy a fióktelepek adóköteles nyereségének meghatározása, amely nyereségre a társasági adót a TCA 97 törvény (21) bekezdésének 1. pontja és (26) bekezdése alapján kivetik, oly módon történjen, amely a szokásos piaci ár elvével összhangban megbízhatóan megközelíti a piaci alapú eredményt. Az az adóügyi határozat, amely révén egy külföldi illetőségű vállalkozás oly módon tud nyereséget megállapítani fióktelepe számára, hogy a fióktelep így keletkező adóköteles nyeresége nem közelíti meg megbízható módon a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat, a nem integrált vállalkozások számára nem elérhető szelektív előnyt biztosít az adott vállalat számára a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok alapján, amennyiben lehetővé teszi e vállalat adóalapjának és így írországi társaságiadó-fizetési kötelezettségének csökkenését.

(254) A Bizottság szerint ezért annak megállapítása érdekében, hogy az Irish Revenue biztosított-e szelektív előnyt az ASI és az AOE számára a kifogásolt adóügyi határozatok révén, alkalmazni kell azt az elvet, amely szerint az

([170]) Lásd a C-182/03 és C-217/03. sz., Belgium and Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2006:416) 96. és 97. pontját.

integrált vállalaton belüli ügyleteket úgy kell lefolytatni, mintha a piacon lévő nem integrált vállalatok között kerülne azokra sor ([171]). Csak akkor lehet a Szerződés 107. cikke (1) bekezdése szerinti szelektív előnyt kizárni, ha a vállalaton belüli tranzakciók tekintetében megállapított árak – amelyek a vállalatot alkotó vállalkozások adóalapját meghatározzák – megbízhatóan megközelítik a piacon a szokásos piaci ár szerint kialkudott árakat. Ennek oka az, hogy csakis ebben az esetben részesítik a külföldi illetőségű vállalkozásokat a nem integrált vállalkozásokkal azonos bánásmódban, amikor az adóalap és így a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok szerinti társaságiadó-fizetési kötelezettségük meghatározására kerül sor.

(255) Írország ([172]) és az Apple ([173]) állításaival szemben a Bizottság nem alkalmazza közvetlenül az OECD-modellegyezmény 7. cikkének (2) bekezdését és/vagy 9. cikkét, illetve az OECD nyereségfelosztással vagy transzferárazással kapcsolatos, 2.4. pont szerinti útmutatásait a nyereségfelosztásra és transzferárazásra vonatkozó adóügyi határozatok állami támogatási jellege tekintetében végzett vizsgálatában. Ahogy azt a (79) preambulumbekezdés is kifejti, az OECD-keret nyereségfelosztással és transzferárazással kapcsolatos nem kötelező erejű útmutatásokat tartalmaz, amelyek nem foglalkoznak közvetlenül az állami támogatás kérdéseivel ([174]). Ehelyett az adóügyi határozatok állami támogatásokra vonatkozó szabályok szerinti vizsgálata során a Bizottság inkább a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdését és a szokásos piaci ár elvét alkalmazza a Bíróság szerinti – a (250) preambulumbekezdésben leírt – értelmezésben. Habár az OECD-keret nem kötelező erejű, a Bizottság szerint e keret hasznos útmutatással szolgál az adóhatóságok és a multinacionális vállalkozások számára arra vonatkozóan, hogy hogyan kell biztosítani azt, hogy a transzferárazási és nyereségfelosztási megállapodások a piaci feltételekkel összhangban lévő eredményeket hozzanak létre. Ennek megfelelően, amennyiben valamely nyereségfelosztási módszer eltér az e keret által adott útmutatástól, az szintén azt vetíti előre, hogy a módszer nem nyújtja a piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható közelítését. Viszont az olyan adóügyi határozat, amely az OECD-keret útmutatásával tartalmában és szellemében is teljes mértékben összhangban lévő nyereségfelosztási módszert hagy jóvá, nem valószínű, hogy szelektív előnyt biztosít kedvezményezettje számára.

(256) Az Írország által benyújtott dokumentumokkal ([175]) ellentétben a Bizottság a szokásos piaci ár elvét ebben az összefüggésben nem olyan adók „előírásához" alkalmazza alapként, amelyeket egyébként a referenciarendszer szerint nem kellene befizetni, hanem külső viszonyítási alapként használja annak ellenőrzéséhez, hogy a fióktelepek adóköteles nyereségét, amelyre a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályokat alkalmazzák, oly módon határozzák-e meg, amely biztosítja, hogy az Írországban fióktelepen keresztül működő külföldi illetőségű integrált vállalatok e szabályok alapján nem részesülnek kedvezőbb bánásmódban a nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a szokásos piaci ár elve alapján a piacon meghatározott árakat tükröz.

(257) Végül pedig azzal összefüggésben, hogy Írország kitartott amellett, hogy az ír adójogszabályok nem teszik lehetővé az adók általános elvek alapján történő kivetését ([176]), a Bizottság emlékeztet arra, hogy az általa alkalmazott szokásos piaci ár elve a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdéséből – annak a Bíróság szerinti értelmezéséből – ered, amely kötelező erejű a tagállamokra nézve, és amelynek hatálya alól a nemzeti adószabályok nem mentesülnek ([177]). Az elv tehát attól függetlenül alkalmazandó, hogy a szóban forgó tagállam beépítette-e a szokásos piaci ár elvét nemzeti jogrendszerébe.

([171]) Hasonlóképpen az Apple azt állítja az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeiben, pontosabban azok (154) és (155) bekezdésében, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti nyereségfelosztási gyakorlat alapján a fióktelepet „*független jogi személynek*" kell tekinteni.

([172]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (38) és az azt követő bekezdések.

([173]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (228) és az azt követő bekezdések.

([174]) A Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban már jelezte, hogy az OECD transzferár-irányelveket nem jogforrásként, hanem inkább referenciadokumentumként alkalmazta, hivatkozott ugyanakkor a szokásos piaci ár elvének a Bíróság általi értelmezésére. Az OECD transzferár-irányelvek és a szokásos piaci ár elvének bemutatása után a Bizottság valójában a következőképpen folytatja az (57) preambulumbekezdéssel: „a Bizottság ezen általános megfigyelések tükrében fogja megvizsgálni, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok összhangban vannak-e a szokásos piaci ár elvével".

([175]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (43) bekezdés.

([176]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (42) bekezdés, amely az ír Supreme Court következő ítéletére hivatkozik: „Megalapozott jogi előírás, hogy a polgárokat csak akkor lehet megadóztatni, ha a jogszabály egyértelműen előírja számukra ezt a kötelezettséget." (Texaco (Írország) Ltd. kontra Murphy (adóellenőr) [1991] 2 Irish Reports 449/454 (Supreme Court).

([177]) Lásd a C-182/03 és C-217/03. sz., Belgium and Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2006:416) 81. pontját.

c) **Következtetés: annak vizsgálatára vonatkozó standard, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok biztosítanak-e szelektív előnyt az ASI és az AOE számára**

(258) A fenti észrevételek alapján, amennyiben kimutatható, hogy az Irish Revenue által a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek az ASI és az AOE számára olyan adóköteles nyereséget eredményeznek Írországban, amelyek nem nyújtják a piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható megközelítését, akkor a szóban forgó határozatok úgy tekintendők, hogy a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése alkalmazásában szelektív előnyt biztosítanak e vállalatok számára, amennyiben a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok alapján alacsonyabb társaságiadó-fizetési kötelezettséget eredményeznek számukra a nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóalapjának meghatározása az általuk piaci körülmények között termelt nyereség alapján történik.

(259) A 8.2.2.2. és a 8.2.2.3. pontban a Bizottság azt mutatja be, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok eltérnek a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályoktól, mert a szóban forgó adóügyi határozatokban jóváhagyott módszerek révén az ASI és az AOE éves adóköteles írországi nyereségüket oly módon tudják meghatározni, amely nem nyújtja a piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható megközelítését.

(260) Mindenekelőtt a Bizottság szerint annak eredményeként, hogy az Irish Revenue elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az ASI és az AOE birtokában lévő, az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket Írországon kívülre kellene allokálni, amely feltevésen a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek alapulnak, az ASI és az AOE éves adóköteles írországi nyeresége nem nyújtja a piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható megközelítését ([178]).

(261) Másodlagos érvelésként – és a (260) preambulumbekezdés következtetésének sérelme nélkül – a Bizottság úgy véli, hogy még ha az Irish Revenue helyesen is tette volna, hogy elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az ASI és az AOE birtokában lévő, az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket Írországon kívülre kellene allokálni, amivel a Bizottság nem ért egyet, a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek eredményeként az ASI és az AOE éves adóköteles írországi nyeresége akkor sem nyújtja a piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható közelítését, mivel a szóban forgó módszerek helytelen módszertani választáson alapulnak ([179]).

(262) Mielőtt mindkét érvelést kifejtené, a Bizottság felhívja a figyelmet arra, hogy a kifogásolt adóügyi határozatokat az Apple által készített nyereségfelosztási vagy transzferárazási jelentés hiányában adták ki. Az adóügyi határozatokra irányuló kérelmek vizsgálatakor csak a 2.2.3. pontban összefoglalt dokumentáció állt az Irish Revenue rendelkezésére. A Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban kételkedésének adott hangot a nyereségfelosztási vagy transzferárazási jelentés hiányával kapcsolatban, amely kétségein azóta sem enyhítettek. Írország és az Apple csak azután nyújtottak be a PwC és [az Apple adótanácsadója] által készített *ad hoc* nyereségfelosztási jelentéseket a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek *ex post facto* történő indoklására, hogy a Bizottság elfogadta az eljárás megindításáról szóló határozatot. A teljesség kedvéért a Bizottság figyelembe fogja venni az említett jelentésekben nyújtott – releváns – magyarázatokat is, habár azok az adóügyi határozatok kiadásának idején nem álltak az Irish Revenue rendelkezésére.

(263) Végül pedig a Bizottság kiemeli, hogy bár Írország szerint a TCA 97 törvény (25) bekezdése alapján az Irish Revenue-nak nem kell az OECD-keret által adott útmutatást betartania az adóügyi határozatok kiadásakor, a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek az írországi fióktelepek működési kiadásaira támaszkodva a fióktelepek által végzett valamennyi tevékenység tekintetében állapítják meg a díjazásokat, ahelyett, hogy e fióktelepek által a központi irodájukkal végrehajtott különálló ügyletekből származó díjazásra támaszkodnának. Azaz a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott egyoldalú nyereségfelosztási módszerek a tranzakciós nettó nyereség módszert alapként használó transzferárazási megállapodásra hasonlítanak, ahol – az OECD transzferár-irányelveinek megfelelően – a működési kiadások jelentik a nyereségszint-mutatót.

([178]) Lásd a 8.2.2.2. pontot.
([179]) Lásd a 8.2.2.3. pontot.

8.2.2.2. ***Az abból származó szelektív előny, hogy az Irish Revenue elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az ASI és az AOE birtokában lévő, az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket Írországon kívülre kellene allokálni***

(264) A (265)–(321) preambulumbekezdésekben kifejtettek alapján a Bizottság szerint annak eredményeként, hogy az Irish Revenue elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az ASI és az AOE birtokában lévő, az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket Írországon kívülre kellene allokálni, amely feltevésen az Apple által javasolt és a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek alapulnak, az ASI és az AOE éves adóköteles írországi nyeresége nem nyújtja a piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható közelítését.

a) **A vállalaton belüli nyereségfelosztás együtt jár az adott vállalat különböző részei közötti eszköz-, tevékenység- és kockázatmegosztással**

(265) A kifogásolt adóügyi határozatokban az Irish Revenue egyoldalú nyereségfelosztási módszereket hagyott jóvá a ASI és az AOE írországi fióktelepe számára történő nyereségmeghatározásra vonatkozóan. E módszerek azon a megalapozatlan feltevésen alapulnak, amely szerint az ASI és az AOE tulajdonában lévő, az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket teljes mértékben Írországon kívülre kell allokálni ([180]). E feltevés alapján az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségének meghatározása a tranzakciós nettó nyereség módszerhez hasonló transzferárazási módszerrel történik, úgy, hogy az írországi fióktelepeket kezelik „vizsgált félként", az ASI és az AOE megmaradó nyereségét pedig Írországon kívülre allokálják ([181]).

(266) Írország szerint a TCA 97 törvény (25) bekezdése alapján a vállalati nyereség csak azon részének megadóztatására vonatkozóan rendelkezik hatáskörrel, amely arányos az írországi fióktelepek által végzett tevékenységekkel, ami a nyereségfelosztás szempontjából azt jelenti, hogy csak az írországi fióktelepeken végzett tevékenységeket kell az Irish Revenue-nak figyelembe vennie ([182]). Írország szerint az ASI és az AOE birtokában lévő, az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket nem kellene adózási célokból az írországi fióktelepekhez rendelni, hiszen e fióktelepeken nem végeznek a szóban forgó engedélyek kezelésével összefüggő tevékenységeket ([183]). Azzal, hogy az írországi fióktelepek adóköteles nyereségének kiszámításához csak az írországi fióktelepek szempontján alapuló módszert hagyott jóvá, Írország állítása szerint az Irish Revenue helyesen alkalmazta a TCA 97 törvény (25) bekezdését, és nem biztosított szelektív előnyt az ASI vagy az AOE számára.

(267) A Bizottság nem fogadja el ezt az érvelést.

(268) A 8.2.2.1. pontban foglaltak szerint a TCA 97 törvény (25) bekezdésének alkalmazása a szokásos piaci ár elvén alapuló nyereségfelosztási módszer alkalmazását teszi szükségessé. Amikor két független vállalkozás ügyletel egymással, az adott tranzakcióért felszámolt díj tükrözi az egyes vállalkozások által a kettejük üzleti kapcsolatában végzett tevékenységeket, figyelembe véve az általuk felhasznált eszközöket és az általuk vállalt kockázatokat is. Ennek megfelelően, amikor társult vállalkozások közötti ügyletről van szó, annak megerősítéséhez, hogy a vállalatcsoporton belüli tranzakció díja a szokásos piaci ár elve szerinti ár-e, összehasonlítást kell végezni a vállalkozások által használt eszközök, az általuk végzett tevékenységek és az általuk vállalt kockázatok tekintetében ([184]).

(269) Ellentétben azzal a helyzettel, ahol transzferárazás segítségével állapítják meg ugyanazon vállalatcsoporthoz tartozó különböző vállalkozások közötti kereskedelmi feltételeket, ugyanazon vállalat különböző részei közötti

([180]) Lásd például Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeit (7. o.), amelyek szerint „[A Revenue vezetője, aki megállapodott a nyereségfelosztás 1991-es alapjáról] döntő fontosságúnak ítélte azt a tényt, hogy az írországi fióktelepek nem rendelkeztek az Apple szellemi tulajdonához fűződő jogokkal vagy érdekeltségekkel, amelyek pedig a vállalatok bevételének egyik jelentős forrását képezték." Lásd még az 1990. november 30-i interjú – (64) preambulumbekezdésben olvasható – kivonatát, amely szerint „[az Apple adótanácsadója] véleménye szerint a nyereség három forrásból: a technológiából, a marketingből és a gyártásból származik. Csak a gyártás eleme vonatkozik az írországi fióktelepre."

([181]) Lásd a (329) preambulumbekezdést.

([182]) Lásd a (159)–(200) preambulumbekezdéseket.

([183]) Lásd a (113), (185), (195) és (213) preambulumbekezdéseket.

([184]) A 2010. évi OECD transzferár-irányelvek 1.42. bekezdése a 61 lábjegyzetben olvasható.

nyereségfelosztás esetén az eszközök, tevékenységek és kockázatok felosztása nem eleve adott, hanem ezt is a nyereségfelosztás gyakorlatán keresztül határozzák meg. Ennek az az oka, hogy a vállalaton belüli nyereségfelosztás esetén az adott vállalat egyik része sem rendelkezik külön jogi személyiséggel, és így egyikről sem mondható el, hogy a vállalat eszközeinek különálló tulajdonosa vagy kötelezettségeinek különálló vállalója lenne. Ehelyett a vállalat – több részből álló – egésze az eszközök tulajdonosa, és a vállalat egésze tartozik felelősséggel a hitelezők felé. Valóban, fizetésképtelenség esetén a vállalat hitelezője garanciaként követelést nyújthat be a vállalat összes eszközére, tekintet nélkül arra, hogy ezen eszközöket a vállalaton belül felosztották-e vagy adózási célból a vállalat központi irodájához vagy valamely meghatározott fióktelepéhez rendelték-e.

(270) Mi több, ilyen esetekben az eszközökhöz fűződő tulajdonjogot nem lehet megbízható módon közvetlenül felfedezni a vállalat jogszabályban előírt beszámolóiban ([185]). Míg a személyzet vagy eszközök – például valamely üzemi létesítmény – fizikai jelenléte valamely joghatóságban támpontot jelent az eszközök megfelelő vállalaton belüli felosztásához, a vállalat tulajdonában vagy birtokában lévő immateriális eszközök, például a szellemi tulajdonhoz fűződő engedélyek nem fedezhetők fel fizikai formában, és ezért nehezebb is adózási célból történő allokációjuk. Hasonlóképpen, mivel nem léteznek szerződéses megállapodások ugyanazon vállalat két része között, a (tárgyi vagy immateriális) eszközökhöz fűződő tulajdonjogot nem lehet a vállalaton belül szerződés útján meghatározni.

(271) Következésképpen, mivel az ASI és az AOE írországi fióktelepe nem rendelkezik különálló jogi személyiséggel attól a vállalattól, amelyhez tartozik, sem e fióktelepekről, sem a vállalatok egyetlen részéről – különösen központi irodájukról – nem mondható el, hogy külön tulajdonosai lennének az eszközöknek, illetve, hogy e vállalkozások kötelezettségeinek vállalói lennének. Ennek megfelelően sem az ASI és az AOE központi irodájáról, sem pedig e vállalatok írországi telephelyeiről nem mondható el, hogy az Apple szellemi tulajdonához fűződő engedélyek különálló tulajdonosai lennének. Ehelyett mindkét esetben a vállalat – több részből felépülő – egésze az Apple szellemi tulajdonához fűződő engedélyek tulajdonosa.

(272) Annak biztosítása érdekében, hogy egy fióktelep tekintetében a nyereségfelosztás piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható közelítését nyújtsa, a beszámolóknak azt a tényt kell alapul venniük, hogy az adott fióktelep és ugyanazon vállalat egyéb része közötti ügyletből származó eszközök, kockázatok, tőke és jogok, valamint kötelezettségek a vállalat egészéhez tartoznak, nem pedig a vállalat valamely részéhez ([186]). A fióktelep számára megállapítandó nyereség így az a nyereség, amelyet a fióktelep a szokásos piaci ár elve alapján, különösen a vállalat más részeivel folytatott ügyleteken keresztül termelt volna, ha különálló és független vállalkozásként azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységeket folytatna, figyelembe véve a fióktelepen vagy a vállalat más részein keresztül felhasznált eszközöket, elvégzett tevékenységeket és vállalt kockázatokat.

([185]) Mindazonáltal belső jelentéstételi célokból létre lehet hozni külön beszámolókat, bár azok nem jelentenek jogilag kötelező erejű elhatárolást az eszközökkel kapcsolatos lehetséges követelések tekintetében, és az ilyen beszámolók esetében nincs szükség külső könyvvizsgálatra vagy ellenőrzésre. Jelen ügyben azonban ilyen indikatív és belső elhatárolás vagy nem létezett, vagy nem bocsátották Írország rendelkezésére akkor, amikor a kifogásolt adóügyi határozatok kibocsátását kérelmezték. Írország megerősítette azt a tényt, hogy az ASI nem nyújtott be a központi irodára és a fióktelepre vonatkozóan külön beszámolókat az Irish Revenue-hoz. Ugyanez volt a helyzet az AOE esetében. Lásd a (101) preambulumbekezdést.

([186]) Lásd még az OECD 2010. évi nyereségfelosztási jelentése B.3. szakasza (i) pontjának a 14. alpontját (14. o.): „Ahogyan a nem kapcsolt vállalkozások között is, annak meghatározása, hogy melyik vállalkozás az eszközök tulajdonosa és melyik vállalja a kockázatokat, jogilag kötelező erejű szerződések vagy egyéb ellenőrizhető jogi megállapodások útján történik. Hasonló megfontolások vonatkoznak a kapcsolt vállalkozásokra is, feltéve, hogy e szerződések vagy jogi megállapodások tükrözik az azok alapjául szolgáló valóságot […]. Hasonlóképpen egy különálló vállalkozás esetében általában nem merülnek fel kérdések annak meghatározásával kapcsolatban, hogy melyik vállalkozás a tőke tulajdonosa. Másrészt egy állandó telephely ténybeli és jogi helyzete tekintetében nincs olyan része a vállalkozásnak, amely jogszerű tulajdonosa az eszközöknek, amely jogszerű viselője a kockázatoknak, birtokosa a tőkének vagy jogszerűen köt szerződést különálló vállalkozásokkal. Állandó telephely esetében ezért nem nyújt segítséget a jogi helyzet, mert a 7. cikk (2) bekezdése szerint az állandó telephelyet különálló és független vállalkozásként kell kezelni, amely saját tevékenységeit hajtja végre, saját kockázatokat vállal és saját maga birtokol vagy használ eszközöket. Ezért a 7. cikkben meghatározott szokásos piaci ár elve szerint ki kell dolgozni egy mechanizmust a kockázatok, az eszközökhöz fűződő gazdasági tulajdonjog és a tőke feltételezetten különálló és független állandó telephelyhez való rendelésére annak érdekében, hogy a feltételezetten különálló és független állandó telephelyhez társítsuk a különálló vállalkozások és azon vállalkozás közötti ügyletekből eredő jogokat és kötelezettségeket, amelynek az állandó telephely a része, valamint a feltételezetten különálló állandó telephely és azon vállalkozás más részei között létrejövő ügyletek (azaz a különálló vállalkozások ügyleteinek vállalkozáson belüli megfelelői) természetének a felismerése és meghatározása érdekében, amelynek az állandó telephely a része.” (14. o.)

(273) Úgy tűnik, hogy Írország ([187]), az Apple-höz hasonlóan ([188]) elismeri, hogy az Irish Revenue-nak a külföldi illetőségű vállalkozások adóköteles nyereségének a TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti meghatározása során figyelembe kell vennie írországi fióktelepük eszközeit, tevékenységeit és az általuk vállalt kockázatokat. Az Apple is elfogadja, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti nyereségfelosztási módszer alapján a fióktelepet „*független jogi személy*"-nek kell tekinteni ([189]). Ellentétben azonban az Írország által a (266) preambulumbekezdésben javasolt megközelítéssel, annak biztosítása érdekében, hogy az írországi fióktelep tekintetében alkalmazott nyereségfelosztási módszer a piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható közelítését eredményezze, az Irish Revenue-nak kötelessége volt ellenőrizni, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeknek – az írországi fióktelepek helyett – Írországon kívülre történő allokációja olyan allokáció volt-e, amelyet a szokásos piaci ár elvének alkalmazása esetén is el lehetett volna fogadni. pontosabban az Irish Revenue-nak, miután felkérték, hogy hagyja jóvá az Apple által az ASI és az AOE írországi fióktelepe tekintetében javasolt nyereségfelosztási módszereket, kötelessége volt először a szóban forgó vállalatok által írországi telephelyükön és e vállalatok más részein keresztül használt eszközöket, az általuk végzett tevékenységeket és az általuk vállalt kockázatokat alaposan megvizsgálnia.

(274) Írország és az Apple azt az ellenérvet hozta fel, hogy a territorialitás elvével összhangban az ASI és az AOE megadóztatása kizárólag írországi tevékenységeikből termelt nyereségük alapján lehetséges. Írország adókivetési jogköre ennek megfelelően – a TCA 97 törvény (25) bekezdésével összhangban – a vállalat írországi forrásbevételére korlátozódik ([190]). A Bizottság egyetért a territorialitás elvének ezzel a leírásával. A territorialitás elve azonban, amelyet a Bíróság nem kérdőjelez meg, az adó kivetéséhez fűződő joggal foglalkozik. Ez az elv nem hárítja el azt, hogy az adóhatóságoknak meg kell határozniuk a külföldi illetőségű vállalkozás által fióktelepén vagy az adott vállalkozás más részein keresztül használt eszközök, végzett tevékenységek és vállalt kockázatok allokációját, ideértve a vállalat egésze által birtokolt szellemi tulajdont is, annak céljából, hogy az ilyen forrásbevétel összegének a meghatározására oly módon kerüljön sor, amely a piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható közelítését eredményezi. Ezzel az érveléssel Írország és az Apple, úgy tűnik, hogy összekeveri az írországi fióktelepeken keresztül termelt forrásbevétel megadóztatására vonatkozó territorialitás elvét az ASI és az AOE tevékenységeire vonatkozó ténybeli információk gyűjtésére irányuló szándékkal, amelynek célja a szóban forgó vállalatokon belül az eszközök, tevékenységek és kockázatok szokásos piaci ár elve szerinti allokációjának biztosítása annak érdekében, hogy meghatározzák írországi adóköteles nyereségüket. Nem vonatkoznak területi korlátozások az információgyűjtésre annak ellenőrzése során, hogy a külföldi illetőségű vállalkozás nyereségfelosztási módszere a piaci alapú eredmény szokásos piaci ár elvével összhangban lévő megbízható közelítését eredményez-e.

(275) Annak leírása során, hogy hol történik az Apple szellemi tulajdonának kezelése vagy kihez kell hozzárendelni az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket, mind az adóügyi határozatra irányuló kérelmek, mind pedig az Írország és az Apple által a későbbiekben benyújtott dokumentumok arra utalnak, hogy a szellemi tulajdon kezelése Írországon kívül történik ([191]). Vannak hivatkozások egyrészt az ASI és az AOE központi irodája által végzett tevékenységekre, másrészt pedig az Apple Inc. által ellátott feladatkörökre és az általa végzett gazdasági tevékenységekre, különösen az Apple vezetői által az USA-ban végzett tevékenységekre. Mindazonáltal, mivel az ASI és az AOE igazgatósági tagjainak a nagy része az USA-ban van és – egyúttal – az Apple Inc. alkalmazásában áll ([192]), nem világos, hogy az említett tevékenységeket az ASI és az AOE központi irodájához vagy az Apple Inc. vállalathoz rendelik-e. A Bizottság meg fogja vizsgálni mindkét forgatókönyv által az ASI és az AOE írországi telephelye számára történő nyereségfelosztásra gyakorolt hatást a (276)–(307), illetve a (308)–(318) preambulumbekezdésekben.

([187]) Írország kifejtette, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdése alapján az Irish Revenue-nak mérlegelnie kell az egyes esetekhez kapcsolódó egyedi tények és körülmények, többek között a következők számbavételével: „a valamely fióktelep által végzett tevékenységek, a vállalat eszközeihez fűződő érdekeltségei (ha van ilyen), a fióktelep által vállalt kockázatok jellege és szintje, valamint a fióktelep által a vállalat nyereségéhez való összes hozzájárulás." Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (21) bekezdés.

([188]) Az Apple azt állítja az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeiben, pontosabban azok (154) és (155) bekezdésében, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti nyereségfelosztási gyakorlatot a következő kritériumok alapján folytatják: „(i) a fióktelep által végzett tevékenységek (különösen a fióktelep által ellátott feladatkörök, birtokolt eszközök és viselt kockázatok), (ii) e tevékenységek által létrehozott érték és a fióktelep által viselt tényleges költségek, valamint (iii) valamely összehasonlítható ágazat vagy iparág más vállalataival való összevetés." Az Apple szerint e fő elvek határozták meg a TCA 97 törvény (25) bekezdésének alkalmazását a kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban, és határozzák meg még ma is. Lásd még az [Apple adótanácsadója]-féle véleményt a (204) preambulumbekezdésben leírtak szerint.

([189]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (154) és (155) bekezdés.

([190]) Írország 2015.május 4-i levele, 4. o.

([191]) Lásd például a (113), (163), (185), (188), (195), (204), (205), (209) és (210) preambulumbekezdést.

([192]) Lásd a (114) preambulumbekezdést.

b) **Eszközök, tevékenységek és kockázatok felosztása egy számos üzleti tevékenységet végző fióktelep és egy fizikai jelenléttel és munkavállalókkal nem rendelkező központi iroda között**

(276) Az ASI-t is és az AOE-t is bejegyezték Írországban. A TCA 97 törvény (23A) bekezdése alapján azonban az ASI és az AOE nem rendelkezett adóügyi illetőséggel az alatt az időszak alatt, amikor a kifogásolt adóügyi határozatok hatályban voltak. Mielőtt a 2013. évi Finance Act módosította volna, a TCA 97 törvény (23A) bekezdése lehetővé tette, hogy Írországban bejegyzett vállalkozásokat – meghatározott feltételek teljesülése mellett – külföldi illetőségű vállalkozásnak tekintsenek Írországban. Mivel az ASI és az AOE teljeskörű irányítását olyan vállalat végzi, amely egy adózási egyezmény szerinti országban adóalany, azaz az Apple Inc., amely az USA-ban rendelkezik adóügyi illetőséggel, és mivel mindkét vállalkozás fióktelepén keresztül folytatott Írországban kereskedelmi tevékenységet, valamint mindkettő irányítása és ellenőrzése Írországon kívül történt, az ASI és az AOE a TCA 97 törvény (23A) bekezdése szerinti kereskedelmi kivétel alapján külföldi illetőségű vállalkozásnak minősült Írországban ([193]). Ebben a tekintetben az Apple az ASI és az AOE adóügyi illetőségét a „sehol" ([194]) kifejezéssel írta le, míg Írország úgy vélte, hogy a két vállalkozás „funkcionális irányítása és ellenőrzése" az USA-ban történik ([195]). Az (52) preambulumbekezdésben kifejtettek szerint abban az időszakban, amikor a kifogásolt adóügyi határozatok hatályban voltak, az ASI-t és az AOE-t adóügyi illetőség tekintetében leginkább „hontalan"-ként lehetett jellemezni.

(277) Írország állításával ([196]) ellentétben a bizottsági vizsgálat nem terjedt ki sem a TCA 97 törvény (23A) bekezdésének az állami támogatásokra vonatkozó szabályokkal való összeegyeztethetőségére, sem pedig arra, hogy az ASI és az AOE e rendelkezésnek a szóban forgó szabályok szerinti alkalmazása következtében nem rendelkezik adóügyi illetőséggel. Azt sem vizsgálta a Bizottság, hogy az Apple csoporthoz tartozó írországi vállalatok struktúrája és felépítése összhangban van-e az állami támogatásokra vonatkozó szabályokkal. Ehelyett – a (39) preambulumbekezdésben kifejtettek szerint – vizsgálata a kifogásolt adóügyi határozatokra irányult, valamint arra, hogy az Irish Revenue által a szóban forgó adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek állami támogatás biztosításához vezettek-e.

(278) Mindazonáltal a Bizottság megjegyzi, hogy az ASI – 2007. évi beszámolójában és ebben a határozatban a 6. ábrán közzétett – ellenőrzött beszámolóinak kivonata abból az előfeltevésből indul ki, hogy az ASI teljes könyv szerinti nyeresége után a kereskedelmi bevételre alkalmazandó szokásos 12,5 %-os ír társaságiadó-mérték szerint kell adóznia. Ezenkívül az adó részletes kiszámításához fűzött, a 6. ábrán bemutatott magyarázat egyértelműsíti, hogy „[a] jelenlegi adóteher alacsonyabb az Írországban szokásos adómértéknél. […]" ([197]). Másként szólva úgy tűnik, hogy kiindulási pontként az Apple az ASI teljes könyv szerinti nyereségét vette adóalapként az írországi

([193]) Lásd az (50) preambulumbekezdést. A külföldi illetőségű vállalkozások fióktelepe számára történő nyereségmeghatározásra vonatkozó írországi adóügyi határozatok felülvizsgálata során (lásd a (384)–(396) preambulumbekezdéseket) a Bizottság más vállalkozások vonatkozásában feltárt olyan helyzeteket, hogy az adott vállalkozások Írországban voltak bejegyezve, de adóügyi illetőséggel nem ott rendelkeztek, hanem abban a joghatóságban, ahol azok irányítására és ellenőrzésére állítólag sor került. Írországban bejegyzett vállalkozások adóügyi illetősége tekintetében említették például […]-t (lásd [I] vállalat) és […]-t (Lásd [D] vállalat). Számos ügynél az adóügyi illetőséget nem határozták meg az adóügyi határozat iránti kérelemben.

([194]) Az Apple vezérigazgatója az Amerikai Szenátus kivizsgálásokkal foglalkozó állandó albizottsága „Nyereségátirányítás offshore cégen keresztül és az amerikai adótörvény 2. rész (Apple Inc.)" címen 2013. május 21-én tartott meghallgatásán a következőt nyilatkozta: „Véleményem szerint nincs adóügyi illetőség a megnevezett három leányvállalat [AOI, ASI és AEO] közül egyik esetében sem" (45. o.) Lásd még e határozat 7. ábráját, amely az ASI 2012-es éves jelentésének egy kivonatát tartalmazza, amely szerint „[a] vállalat egyetlen joghatóságban sem rendelkezik adóügyi illetőséggel".

([195]) Lásd az (51), (112) és (200) preambulumbekezdést. Lásd még Tim Cook, az Apple vezérigazgatója, valamint Phillip Bullock, az Apple Inc. adóügyi vezetője által tett nyilatkozatokat itt: Az Amerikai Szenátus kivizsgálásokkal foglalkozó állandó albizottsága: „Nyereségátirányítás offshore cégen keresztül és az amerikai adótörvény 2. rész (Apple Inc.)", 2013. május 21. 41. o.

([196]) Lásd a (199) és (200) preambulumbekezdést.

([197]) Az adó kiszámításának bemutatásakor az Apple azzal kezdi, hogy veszi az ASI teljes könyv szerinti nyereségét (ami a 2007-es költségvetési évben körülbelül 1 844 millió USD volt), és az írországi kereskedelmi bevételre alkalmazandó 12,5 %-os adókulcsot alkalmazza e teljes nyereségre, hogy végül az ASI teoretikus írországi társaságiadó-fizetési kötelezettségét megkapja (ami körülbelül 230 millió USD volt). Ezután hozzáadja ehhez az összeghez a kamatbevétellel kapcsolatban 25 %-ban meghatározott adót. Az Írországban fizetendő szokásos adómérték szerint így kapott teoretikus adóösszegből az Apple levon egy összeget, mégpedig oly módon, hogy e teoretikus adóösszeget az ASI írországi fióktelepe számára a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott adó szintjére csökkentse (ami körülbelül 8,9 millió USD-t jelent). E körülbelül 224 millió USD-nek megfelelő összeg levonása „alacsonyabb mértékben terhelt jövedelem" elérésére irányuló kiigazításként jelenik meg.

társaságiadó-fizetési kötelezettség kiszámításához, a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszert alkalmazta ezen adóalap csökkentéséhez, és elfogadta, hogy az ASI írországi társasági jövedelemadó-fizetési kötelezettsége alacsonyabb volt az Írországban adófizetési kötelezettséggel rendelkező vállalkozások esetében általában alkalmazott adómértéknél ([198]).

(279) Ezt megjegyezve, annak meghatározása érdekében, hogy a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek biztosítanak-e szelektív előnyt (és így állami támogatást) az ASI-hoz és az AOE-hez hasonló vállalatok számára, meg kell állapítani, hogy e módszerek olyan éves adóköteles nyereséget eredményeznek-e az ASI és az AOE számára Írországban, amely nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban álló, piaci alapú eredményhez ([199]). Ez attól függ, hogy e módszerek megbízhatóan közelítik-e meg azt nyereségszintet, amelyet a szóban forgó vállalatok írországi fióktelepe a szokásos piaci ár elvének alkalmazása esetén ért volna el, különösen a vállalatuk más részeivel folytatott ügyletek során, ha különálló, független vállalkozásként azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységeket folytatott volna ([200]). Mivel abban az időszakban, amikor a kifogásolt adóügyi határozatok hatályban voltak, az ASI-nak nem voltak Írországon kívül más fióktelepei, és az AOE is csak Szingapúrban rendelkezett fióktelepével Írországon kívül, amelyet azonban sem Írország, sem az Apple nem tüntetett fel soha úgy, hogy az AOE teljes nyereségéhez hozzájáruló tevékenységeket folytatott volna, annak következményeként, hogy az Irish Revenue elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni, adózási célokból az ASI és az AOE központi irodájához allokálták ezen engedélyeket.

(280) Ennek megfelelően az Irish Revenue-nak, mielőtt jóváhagyta volna azon a megalapozatlan feltevésen alapuló nyereségfelosztási módszereket, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni, meg kellett volna vizsgálnia, hogy ez az ASI-n és AOE-n belüli allokáció olyan felosztás volt-e, amelyet az írországi fióktelepekhez, valamint az ASI és az AOE központi irodájához hasonló helyzetű két nem kapcsolt vállalkozás között a szokásos piaci ár elvének alkalmazása mellett megállapítottak volna. Ehhez az Irish Revenue-nak ellenőriznie kellett volna, hogy a szóban forgó engedélyeket valóban Írország területén kívülre kell-e allokálni, mégpedig a szóban forgó vállalkozások által az írországi fióktelepükön és a központi irodájukon keresztül felhasznált eszközök, az általuk végzett tevékenységek és vállalt kockázatok figyelembevételével. A (281)–(293) preambulumbekezdésekben kifejtettek szerint, ha az Irish Revenue elvégezte volna az erre irányuló vizsgálatot, arra a következtetésre jutott volna, hogy miután a központi irodák szintjén nem végeztek az Apple szellemi tulajdonával összefüggő tevékenységeket, ezeket az engedélyeket adózási célokból az írországi fióktelepekhez kell allokálni, ami az egyetlen lehetséges következménye annak, hogy az engedélyeket nem allokálják a központi irodákhoz.

(281) A Bizottsághoz benyújtott tények alapján ([201]) úgy tűnik, hogy az alatt az időszak alatt, amikor a kifogásolt adóügyi határozatok hatályban voltak, az ASI és az AOE központi irodája csak papíron létezett, mivel abban az időszakban sem az ASI, sem az AOE nem rendelkezett fizikai jelenléttel vagy munkavállalókkal Írországon kívül. Munkavállalók hiányában az igazgatóságuk tagjain kívül más nem láthatta volna el a központi irodák feladatait.

(282) Az Apple több ponton is azt állítja, hogy az ASI és az AOE igazgatósága látja el a szellemi tulajdon kezelésével kapcsolatos feladatokat ([202]). Az ASI és az AOE igazgatósága által a kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban végzett tevékenységekre vonatkozó egyetlen átadott bizonyítékot az igazgatósági üléseken hozott határozatok képezik, amelyek az adott időszakra vonatkozóan készült – a Bizottság számára a vizsgálat során

([198]) Hasonló folyamat alkalmazásával kapjuk meg az ASI írországi fióktelepének társaságiadó-fizetési kötelezettségét a 7. ábrán, kivéve, hogy az Apple [1–5] %-os társasági jövedelemadó-kulcsot alkalmaz az ASI teljes könyv szerinti nyereségére. Az [1–5] %-os adatot úgy mutatják be, mint az összes olyan joghatóságban alkalmazott adókulcs átlagát, amelyben az ASI működést folytat. Az Apple nem adott további részleteket vagy egyértelműsítést azzal kapcsolatban, hogy az [1–5] %-os adat hogyan jött ki. Úgy tűnik, nincs lehetőség az [1–5] %-os adat összeegyeztetésére az azokban a joghatóságokban alkalmazandó adókulcsok átlagával, ahol az ASI tevékenységet folytat, mivel az ASI csak Írországban rendelkezik adóalanyisággal.

([199]) Lásd a (258) preambulumbekezdést.

([200]) Lásd a (272) preambulumbekezdést.

([201]) Vagyis a munkavállalók hiánya, az állandó telephely hiánya és az Apple Inc.-től különálló bármely irodai létesítményre való utalás hiánya.

([202]) Lásd a (113), (163), (189), (205) és(210) preambulumbekezdést.

átadott és e határozatnak a 4. táblázatában és az 5. táblázatában bemutatott – jegyzőkönyvekben olvashatók. E jegyzőkönyvek nem igazolják, hogy az ASI és az AOE igazgatósága aktív és döntő szerepet töltött volna be az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek kezelése és tényleges ellenőrzése terén. Egy, a Bizottsághoz benyújtott, a szóban forgó igazgatósági üléseken folytatott megbeszéléseket leíró dokumentumban maga az Apple sem azonosított semmilyen szellemi tulajdonnal kapcsolatos megbeszélést e jegyzőkönyvekben az igazgatósági tevékenységek összefoglalása során ([203]).

(283) Szintén egyértelműen kitűnik, hogy a jegyzőkönyvekből hiányoznak a költségmegosztási megállapodás kötésére vagy módosítására irányuló döntésekkel kapcsolatos megbeszélések. A 2.5.4. pontban kifejtettek szerint a költségmegosztási megállapodást 1991 óta számos alkalommal módosították, legnagyobb mértékben 2009-ben. Ellentétben Írország azon állításával, hogy az ASI és az AOE igazgatósága hozta meg a költségmegosztási megállapodásban való részvételre ([204]), valamint a megállapodásban való részvételből eredő jelentős költségek finanszírozására irányuló kritikus döntéseket, valamint az Apple azon állításával, hogy az igazgatóságok a költségmegosztási megállapodás számos módosításával kapcsolatban hoztak döntést ([205]), az igazgatósági ülésekről készült jegyzőkönyvek semmilyen feljegyzést nem tartalmaznak a 2009-es módosítással kapcsolatban folytatott megbeszélésről vagy a költségmegosztási megállapodással, illetve az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos megbeszélésekről ([206]), amíg az Apple új írországi vállalati struktúrájáról 2014. végén nem egyeztettek ([207]).

(284) Valóban, 1980 és 2015 között, amely időszakra vonatkozóan a Bizottság megkapta a jegyzőkönyveket, az derül ki e jegyzőkönyvekből, hogy a költségmegosztási megállapodással kapcsolatban semmilyen megbeszélésre nem került sor egészen a 2014. augusztusi […] igazgatósági ülés jegyzőkönyvéig. A(z) […] igazgatósági ülése az első olyan alkalom volt, hogy […]. Még a költségmegosztási megállapodásra történő utalás esetén is a szóban forgó jegyzőkönyvek az ASI és az AOE nevében a költségmegosztási megállapodásról egyeztető más személyekre utalnak, akik nem voltak az ASI vagy az AOE igazgatóságának tagjai és nem is voltak jelen a szóban forgó ülésen ([208]). Mindenesetre a Bizottság által áttekintett jegyzőkönyvekből jól látszik, hogy az ASI és az AOE igazgatósága a költségmegosztási megállapodásról csak 2014. végén kezdett egyeztetni, […], és nem amikor […] a kifogásolt adóügyi határozatok hatályban voltak ([209]).

(285) Az igazgatósági ülésekről készült, a Bizottságnak átadott jegyzőkönyvek szerint az igazgatóságok az Apple új írországi struktúrájával kapcsolatos megbeszélések előtt nem folytattak semmilyen részletekbe menő üzleti megbeszélést, amely új struktúra eredményeként – az Apple szerint – a 2007-es adóügyi határozat már nem volt tovább alkalmazandó az ASI és az AOE éves írországi adóköteles nyereségének meghatározására. A 4. táblázatban

([203]) Az Apple a következőképpen foglalta össze az igazgatósági ülések tevékenységeivel kapcsolatos [az Apple adótanácsadója]-féle véleményt: „Az ASI és az AOE igazgatósági üléseiről készült jegyzőkönyvek (…) bemutatják az ASI, illetve az AOE számára nagy stratégiai jelentőséggel bíró kérdésekkel kapcsolatos döntéshozatalokat, ideértve a következőket: (i) a beruházási döntésekhez, bankszámlákkal kapcsolatos hatáskörökhöz és tőkefenntartáshoz hasonló pénzügyi kérdések; (ii) pénzügyi kimutatások vizsgálata és jóváhagyása; és (iii) hatáskörök átruházása bizonyos paraméterek mentén az üzleti tevékenységekkel kapcsolatban, amelyek mindegyikére az USA-ban és nem Írországban kerül sor." 2015. szeptember 7-én benyújtott dokumentum, 7. o.; lásd a (205) preambulumbekezdést.

([204]) Lásd Írország 2015. május 4-i levelét, 3. o.

([205]) Lásd a (113) preambulumbekezdést.

([206]) Az ASI és az AOE 2013. augusztusi igazgatósági ülésén zajló megbeszélések, amelyek során állítólag a szellemi tulajdon védelmével kapcsolatos meghatalmazásokat állítottak ki, egy olyan szellemi tulajdonnal kapcsolatos tevékenységet érintettek, amelynek tekintetében – a költségmegosztási megállapodás szerint – sem az ASI, sem az AOE nem rendelkezett hatáskörrel. Ezért az ilyen tevékenységeknek a vállalatcsoport egyesült államokbeli munkavállalói számára történő átadására elviekben nem volt szükség, mivel a költségmegosztási megállapodás szerint csak az Apple Inc. volt jogosult a szellemi tulajdon védelmére, még ilyen meghatalmazás hiányában is. Lásd a (127) preambulumbekezdést.

([207]) Lásd a 2.5.7. pontot.

([208]) A jegyzőkönyv szerint […]. Lásd az ASI 2014. augusztus […]-i igazgatósági üléséről készült jegyzőkönyvet, 7. o.

([209]) Lásd a (136) preambulumbekezdést.

és az 5. táblázatban látható jegyzőkönyvekről készült összefoglaló az ASI 2009. január és 2011. szeptember között, illetve az AOE 2008. december és 2011. szeptember között folytatott megbeszéléseit mutatja be ([210]). Annak az egy üzleti döntésnek a kivételével, amely az AOE szingapúri fióktelepéről az Apple csoport egy másik vállalata felé irányuló eszközátadásra vonatkozott ([211]), a jegyzőkönyvek alapján az ASI és az AOE igazgatósági megbeszélései főképp adminisztratív teendőkre terjedtek ki, azaz beszámolók jóváhagyására és osztalékok átvételére ([212]), nem pedig az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek kezelésére vonatkozó aktív és kritikus feladatkörökre.

(286) Írország cáfolja, hogy nem hoznak üzleti döntéseket Írországban ([213]). Az ASI és az AOE igazgatósági üléseiről készült jegyzőkönyvek szerint azonban különböző feladatköröket – köztük az igazgatóság teljes feladatköreit – alkalmanként kiszerveztek az Apple írországi munkavállalóihoz ([214]). Ezért Írország nem állíthatja, hogy Írországban nem látnak el fontos feladatköröket. Mindenesetre az ASI és az AOE igazgatósági üléseiről készült jegyzőkönyvek révén a központi irodák tevékenységei pontosan nyomon követhetők és behatárolhatók, ami nem igaz a több száz munkavállalót különböző területeken foglalkoztató írországi fióktelepeken végzett tevékenységek tekintetében.

(287) Az Apple azt állítja, hogy az ASI és az AOE igazgatósága „számtalan módon" ([215]) fejti ki tevékenységét, erre nézve további pontosítással azonban nem szolgál. Mivel azonban a „számtalan" kifejezés ebben az összefüggésben határozatlan számú és megszámolhatatlan elemekre utal, amit így nem lehet ellenőrizni vagy körülírni, az ilyen nem meghatározott elemeken alapuló nyereségfelosztási módszer nem vezethet piaci alapú eredményhez, mert a szóban forgó módszer szokásos piaci ár elve szerinti vizsgálatát nem lehet objektív módon elvégezni. Mindenesetre, mivel az ASI és az AOE igazgatóságának számos tagja az USA-ban van és az Apple Inc. alkalmazásában áll, így ha e tevékenységek lényegesek lennének, az ASI-t és az AOE-t – főszabály szerint – úgy kellene tekinteni, hogy állandó telephellyel rendelkezik az USA-ban. Ugyanez vonatkozik az ASI és az AOE központi irodáinak az igazgatósági üléseken kívüli – állítólagos – tevékenységeire is. Az ASI esetében a Bizottság azt is megfigyelte, hogy igazgatósági tagjai nem részesülnek díjazásban, és feltételezve, hogy az igazgatósági tagok piaci alapú díjazásban részesülnek, ez a tény tovább erősíti azt, hogy tevékenységük nem bír értékkel az ASI központi irodája számára.

(288) Ezek a központi irodák nemcsak, hogy nem láttak el az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek kezelése tekintetében aktív és döntő feladatokat, kapacitással sem rendelkeztek e feladatok elvégzésére a kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban. Valóban, az Apple szellemi tulajdonának kezelésével kapcsolatosan elvégzendő – az Apple észrevételeiben leírt – feladatokhoz (például annak eldöntéséhez, hogy milyen szellemi

([210]) Az Írország által 2016. április 22-én átadott áttekintő táblázat az ASI ötvenhét igazgatósági ülését sorolja fel, amelyekre az első, 1990. április 5-i igazgatósági ülés és a 2014. évi számviteli időszak vége (a jogszabályban előírt beszámolók szerint 2014. szeptember 27.) között került sor. Ezenkívül az Apple nem adta át a 2006 és 2012 közötti időszak igazgatósági üléseiről készült, és az Amerikai Szenátusnak átadott összefoglalókat. Az Apple a 2015. április 15-én benyújtott dokumentumban utalt erre az összefoglalóra (lásd az Apple április 22-i levelét, 18. o.). Az Írország által táblázat formájában átadott áttekintés valóban nem sorolja fel azt a 2006 és 2012 közötti időszakban lezajlott harminc igazgatósági ülést, amelyekre vonatkozóan Írország ugyanazon a napon, 2016. április 22-én jegyzőkönyveket adott át. Írország 2016. május 24-én három további olyan igazgatósági ülésre vonatkozóan adott át jegyzőkönyveket, amelyekre állítólag ugyanebben az időszakban került sor. Végül pedig az ASI igazgatósági üléseit tartalmazó, az Apple által az Amerikai Szenátusnak átadott és Írország által a Bizottsághoz 2015. április 15-én benyújtott táblázat az ASI további öt olyan igazgatósági ülését sorolja fel, amelyekre 2006 és 2010 között került sor, és amelyekre vonatkozóan Írország egyáltalán nem adott át a Bizottságnak jegyzőkönyveket. A Bizottságnak átadott jegyzőkönyvek alapján tehát az igazgatósági ülések teljes száma kilencven, illetve kilencvenkettő, ha az Amerikai Szenátushoz benyújtott dokumentumban felsorolt valamennyi igazgatósági ülésre ténylegesen sor került (nem érkeztek jegyzőkönyvek a 2008. januári és a 2009. októberi, az Amerikai Szenátusnak átadott dokumentumban felsorolt ülésekre vonatkozóan). Mindkét esetben az 1990 és 2014. szeptember vége közötti időszak tekintetében az igazgatósági ülések éves átlagos száma négy alatt van. Ezenkívül a 2016. április 22-én Írország által benyújtott információk alapján az 1993 és 1997 közötti időszakban nem tartottak igazgatósági üléseket, határozatokat csak az igazgatóság írásbeli határozatai révén fogadtak el. A 2016. április 22-én benyújtott információk alapján úgy látszik, hogy a 2008-as év tekintetében is ez a helyzet.

([211]) Úgy tűnik azonban, hogy az erre az üzleti döntésre vonatkozó hivatkozás csak az átruházás tényét rögzíti, amely nem kapcsolódik a szellemi tulajdon kezeléséhez, pusztán a tevékenységek átszervezését jelenti, és az igazgatóságon belül láthatólag nem került sor az átruházás díjával vagy feltételeivel kapcsolatos megbeszélésre.

([212]) Ezt erősíti meg a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle vélemény is, lásd a (205) preambulumbekezdést.

([213]) Lásd Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos, 2014. szeptember 5-i észrevételei 12. pontját.

([214]) Lásd például az ASI 2010. június 22-i igazgatósági ülését és az AOE 2009. július 20-i igazgatósági ülését, illetve az ezekre vonatkozó 4. táblázatot és 5. táblázatot. Mindkét ülésen meghatalmazást kapott Ms. C. Kearney és Mr. M. O'Sullivan, az Apple írországi székhelyű leányvállalatainak jogszabályban előírt beszámolóiban foglalt információk szerint az Apple Írországban dolgozó két munkavállalója. Lásd még az AOE 2010. november 15-i igazgatósági üléséről készült jegyzőkönyvet, amely szerint „David O'Connell, az Apple Cork létesítményvezetője tárgyalásokat folytatott a Vállalat (AOE) nevében a Vállalat (AOE) helyi ingatlanátruházással foglalkozó ügyvédeivel együtt […], az Apple corki létesítményének megfelelő raktárterület bérbevételéről […] a termelés kiterjesztésének elősegítése érdekében."

([215]) Lásd a (113) preambulumbekezdést.

tulajdont értékesítsenek, hogyan történjen a termékek gyártása, hogyan tervezzék meg a marketingkampányokat és milyen összeget szánnak a tervezett K+F beruházásokra) ([216]) aktív irányításra van szükség, amit nem lehet alkalmanként hozott igazgatósági határozatokkal biztosítani. Ezeket a feladatokat tehát az ASI és az AOE nem láthatta el írországi fióktelepén kívül, mivel központi irodájuk munkavállalók hiányában nem rendelkezett az aktív vezetőségi döntéshozatali folyamatokhoz szükséges kapacitással.

(289) Ami pedig a legfontosabb, a költségmegosztási megállapodásban felsorolt, és e határozat ([217]) 8. ábráján és 9. ábráján összefoglalt feladatok és kockázatok közül sokat csak az írországi fióktelepek tudtak ellátni, illetve vállalni, nem pedig a központi irodák. A termékek minőségellenőrzését például nem tudja egy munkavállalók nélküli központi iroda elvégezni. Hasonlóképpen a kutatás-fejlesztéssel kapcsolatos létesítménykezelés sem tűnik kivitelezhetőnek munkavállalók nélkül. Mivel a szóban forgó feladatokat a költségmegosztási megállapodás szerint hajtják végre, a kockázatokat pedig a szerint vállalják, továbbá az ASI és az AOE a költségmegosztási megállapodás részes felei, a költségmegosztási megállapodást csak akkor lehet ténylegesen végrehajtani, ha az írországi fióktelepek részt vesznek végrehajtásában ([218]).

(290) Az Apple a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés alapján, amely az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket szintén Írországon kívülre allokálja, úgy érvel, hogy az ASI és az AOE képes meghozni az ahhoz szükséges stratégiai döntéseket, hogy enyhítse a vállalat írországi fióktelepén kívüli szokásos üzletvitele során felmerülő kockázatoknak való kitettségét ([219]). Világos azonban, hogy az írországi fióktelepeken kívül – munkavállalók hiányában – sem az ASI, sem az AOE nem képes nyomon követni az üzleti kockázatokat. A vállalat azon részéhez, amely nincs olyan helyzetben, hogy kezelni, ellenőrizni tudjon vagy nyomon tudjon követni egy adott kockázatot, nem volna szabad ilyen kockázatot adózási célokból hozzárendelni ([220]). Ez azt a gazdasági realitást tükrözi, hogy egy észszerűen eljáró gazdasági szereplő nem bízna semmilyen kockázatot olyan félre, amely nem képes az adott kockázat vállalására és kezelésére. Tekintettel erre, valamint a (308)–(318) preambulumbekezdésekben kifejtettek szerint a Bizottság – az ASI és az AOE számára történő nyereségmeghatározás vizsgálata során – nem fogadhatja el az Apple által benyújtott, és az Apple Inc. által ellátott feladatokat ismertető [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentésben és [az Apple 2. adótanácsadója]-féle *ad hoc* tanulmányban foglalt indoklást. Az ASI és az AOE írországi fióktelepe nem az Apple Inc. fióktelepei, hiszen ez utóbbi vállalat különálló jogi személy, amely az ASI és az AOE nyereségeitől elkülönítve jegyzi nyereségét.

(291) mivel a központi irodák szintjén nem végeznek tevékenységeket, csak az alkalmanként sorra kerülő igazgatósági üléseken keresztül kézben tartható, korlátozott kockázatokat lehet adózási célokból megfelelően a központi irodákhoz rendelni. Már a (285) preambulumbekezdésben is megjegyeztük, hogy az igazgatósági ülésekről készült és a Bizottság által áttekintett jegyzőkönyvek főképp finanszírozással kapcsolatos döntéshozatalokról, például az osztalékok kiosztásával és a készpénzkezeléssel kapcsolatos döntéshozatalokról szóló megbeszélésekre utalnak. Ez utóbbi tekintetében mindkét vállalatnak kamatbevétele keletkezik a passzív likviditáskezelésből, amelyet az igazgatóságok a Braeburnhöz szerveztek ki, amint az az igazgatósági ülések jegyzőkönyveiből is kiderül ([221]). Mivel az ilyen passzív kezeléssel kapcsolatos tevékenységek nem kívánják meg napi szintű feladatok ellátását, és mivel a likviditáskezelés nem tartozik az ASI és az AOE fő tevékenységei közé, a Bizottság elfogadja, hogy az ASI és az AOE e passzív kezeléssel kapcsolatos tevékenységből származó kamatbevételét adózási célokból a központi irodákhoz rendelik.

(292) Ezzel szemben – és a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott megalapozatlan feltevéssel ellentétben – az ASI és az AOE központi irodájához nem kellett volna semmilyen aktív kezelés alatt álló szellemi tulajdont rendelni, mint például az olyan Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket, amelyek hasznosítására

([216]) Lásd a (163) preambulumbekezdést.
([217]) Lásd a (122) preambulumbekezdést.
([218]) Az Apple szerint a költségmegosztási megállapodás mellékletében található táblázatok nem olyan tevékenységeket sorolnak fel, amelyeket az egyes résztvevők ténylegesen végre is hajtottak, hanem olyanokat, amelyek végrehajtására az egyes részvevők jogosultsággal rendelkeznek (lásd a (124) preambulumbekezdést). A költségmegosztási megállapodásnak ezt az Apple általi *ex post* értelmezését nem erősíti meg a költségmegosztási megállapodás szövege, amely nem tartalmaz ilyen minősítőket vagy korlátozásokat.
([219]) Lásd a (167) preambulumbekezdést.
([220]) Ahogyan az az OECD 2010. évi transzferár-irányelvei 1.49. bekezdésében is szerepel: „a feltételezett kockázatmegosztás gazdasági lényegének vizsgálata során figyelembe veendő egyik tényező az ilyen kockázatmegosztásnak a szokásos piaci ár elve szerinti ügyleteket érintő következménye. A szokásos piaci ár elve szerinti ügyletekben általában annak van értelme a felek számára, hogy nagyobb részt rendelnek hozzájuk azokból a kockázatokból, amelyek felett valamelyest nagyobb fokú ellenőrzést tudnak gyakorolni."
([221]) Lásd a (108) preambulumbekezdést.

a költségmegosztási megállapodás alapján az ASI és az AOE jogosult. Bizonyos években nem került sor ténylegesen igazgatósági ülésekre: csak írásbeli határozatokat fogadott el az igazgatóság, ami korlátozza az igazgatóság döntéshozatali folyamatát és a központi irodáknak az aktív vezetőségi döntések meghozatalára irányuló képességét. Az olyan ritka alkalmak tekintetében, amikor az igazgatóság ténylegesen megbeszélést tartott az ASI forgalmazási vagy gyártási üzletágáról, a jegyzőkönyvek rendszeresen az ASI és más felek közötti előzetes megbeszélésekre hivatkoznak ([222]).

(293) Összességében tehát, ha az Irish Revenue megfelelően ellenőrizte volna, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeket Írországon kívülre kell-e allokálni, mielőtt jóváhagyta az e feltevésen alapuló nyereségfelosztási módszereket, kiderült volna számára, hogy az ASI és az AOE központi irodája nem végzett az Apple szellemi tulajdonának ellenőrzésével vagy kezelésével kapcsolatos tevékenységeket oly módon, illetve nem is volt ilyen tevékenységek oly módon történő végzésére vagy kezelésére alkalmas helyzetben, hogy a szóban forgó vállalkozások által feljegyzett jövedelemtípust tudjon származtatni. Következésképpen az ASI és az AOE írországi fióktelepei, amennyiben azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységet végző különálló és független vállalkozások lennének, továbbá figyelembe véve e vállalatok által fióktelepükön és központi irodájukon keresztül felhasznált eszközöket, végzett tevékenységeket és vállalt kockázatokat, nem fogadta volna el az e feltevésen alapuló nyereségfelosztási módszert, aminek eredményeként az ASI és az AOE összes – egy csökkentett költségalapra számolt korlátozott haszonkulcsot meghaladó – nyereségét a fióktelepek helyett a központi irodákhoz allokálták.

(294) A (281)–(292) preambulumbekezdésekben kifejtettek alapján az ennek megállapításához szükséges információk az Irish Revenue rendelkezésére álltak, illetve rendelkezésére bocsáthatták volna a kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban ([223]). Ezek az információk megbízható és közvetlen módon állapítják meg, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeket nem kellett volna adózási célokból a központi irodákhoz rendelni. Írország állításaival ([224]) ellentétben nem kellett volna ezeket az információkat figyelmen kívül hagyni az írországi fióktelepek számára történő nyereségmeghatározás során, mert ezen információk segítségével az Irish Revenue megbízhatóbb módon tud azzal kapcsolatban megállapítást tenni, hogy az Apple által javasolt nyereségfelosztási módszerek alapján megbízhatóan közelíthető-e meg a szokásos piaci ár elvével összhangban álló piaci alapú eredmény, mint ha pusztán az írországi fióktelepek tevékenységeivel kapcsolatos információkat veszi alapul.

(295) Mindenesetre, még ha el is fogadnánk Írország azon állítását, hogy a nyereségfelosztási gyakorlatot csak az írországi fióktelepek által használt eszközök, végzett tevékenységek és vállalt kockázatok figyelembevételével kell folytatni, amivel a Bizottság nem ért egyet, az Irish Revenue-nak legalább azt meg kellett volna erősítenie, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket nem volna szabad adózási célokból az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez rendelni. A (296)–(304) preambulumbekezdésekben kifejtettek szerint, mivel a szóban forgó fióktelepeket úgy tüntették fel az Irish Revenue előtt, mint amelyek olyan feladatokat látnak el, amelyekhez a szóban forgó engedélyek használata létfontosságú, és mivel voltak arra utaló jelek, hogy e fióktelepek ténylegesen olyan szellemi tulajdonnal kapcsolatos feladatokat láttak el, amelyek az EMEIA régión belül a márkatudatosság és a márka ismertségének kiépítéséhez létfontosságúak voltak, az Irish Revenue-nak – még mielőtt jóváhagyja az azon a megalapozatlan feltevésen alapuló nyereségfelosztási módszereket, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni – kötelessége lett volna legalább azt ellenőrizni, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket sem részben, sem egészben nem lehet az írországi fióktelepekhez rendelni.

(296) Az ASI írországi fióktelepét úgy tüntették fel az Irish Revenue előtt, mint amely az Apple-termékek kapcsolt felek és harmadik félnek számító ügyfelek felé történő értékesítésével összefüggő beszerzési, értékesítési és forgalmazási tevékenységeket végez az EMEIA és az APAC régióban ([225]). Mivel ez a fióktelep Apple márkájú termékeket forgalmazhatott, tevékenységei végzéséhez hozzáféréssel kellett rendelkeznie az Apple márkához, amit a teljes ASI

([222]) Lásd a (284) preambulumbekezdést a költségmegosztási megállapodással kapcsolatos egyetlen olyan igazgatósági szintű megbeszélésről, amelyre 2014-ben került sor az Apple új írországi vállalati struktúrájának összefüggésében. 2012. március 27-én az ASI igazgatóságán belüli megbeszélésre került sor az ADI forgalmazási területeinek tekintetében. Az erről az ülésről készült jegyzőkönyv szerint „jelentették az [igazgatósági] ülés felé, hogy a Vállalat [ASI] és az Apple Distribution International (ADI) között megbeszélések folytak az ADI-nak mint európai forgalmazónak történő javasolt kinevezéséről […]". Ez a feljegyzés arra a tényre mutat rá, hogy az ASI igazgatósága nem vett részt aktívan a számára jelentett megbeszéléseken, hanem az ASI-t képviselő más személyek voltak jelen a megbeszéléseken.

([223]) A központi irodák működési kapacitásának hiányával kapcsolatos információk alapján, amelyek elérhetőek lettek volna Írország számára, körültekintő lépés lett volna Írország részéről, ha tájékoztatást kér az igazgatóságok által ténylegesen végzett tevékenységekkel kapcsolatban a kifogásolt adóügyi határozatok alkalmazása tekintetében, mégpedig annak a feltevésnek a megerősítése érdekében, hogy az adóügyi határozatok jóváhagyták a szellemi tulajdonnak Írországon kívülre történő allokálását.

([224]) Lásd a (266)–(274) preambulumbekezdést.

([225]) Lásd az (54) preambulumbekezdést.

vállalat számára az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek formájában adtak meg. Következésképpen, még ha az Irish Revenue nem is gondolta úgy, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket adózási célokból az ASI írországi fióktelepéhez kellene rendelni, legalább azt elemezhette volna, hogy e fióktelepnek az Apple szellemi tulajdonához való hozzáférését, amelyre szüksége volt tevékenységei végzéséhez, hogyan biztosították és hozták létre a vállalaton belül. Nincs arra vonatkozóan bizonyíték, hogy ilyen elemzés elvégzésére valaha sor került volna.

(297) Ha sor került volna ilyen elemzésre, egyértelművé vált volna, hogy az ASI írországi fióktelepe – az Apple-termékek eladásával összefüggő beszerzési, értékesítési és forgalmazási tevékenységekkel kapcsolatos hatáskörén belül – számos olyan feladatot lát el, amelyek létfontosságúak az Apple márkának a helyi piacon történő kiépítéséhez és fenntartásához, valamint az ügyfelek márkahűségének a helyi piacon történő biztosításához ([226]). Az ASI írországi fióktelepe például harmadik fél marketingszolgáltatókkal közvetlenül keletkeztetett helyi marketingköltségeket a globális marketingstratégiák lokalizálása és végrehajtása tekintetében. A márkastratégiának a helyi piachoz való igazítása kulcsfontosságú feladat volt a márkának az adott régiókban történő kiépítése tekintetében, és a fióktelephez rendelték az e feladat elvégzéséhez szükséges globális és helyi szintű hirdetési programok költségeit ([227]).

(298) Az ASI írországi fióktelepének feladatai közé tartozott az is, hogy regionális adatokat gyűjtsön és elemezzen az Apple-termékek keresletének előrejelzésével kapcsolatos becslés készítéséhez ([228]), amely feladat elengedhetetlennek tűnik az Apple szellemi tulajdonának az EMEIA régióban való hasznosításához.

(299) Az ASI írországi fióktelepe ezenkívül az egész EMEIA régióban vevőszolgálati támogatást és szervizelési szolgáltatást nyújtó AppleCare ügyfélszolgálat működtetéséért is teljes felelősséggel tartozott. Ez a feladatkör közvetlenül kihat a márkanévre, mivel a cél az ügyfelek elégedettségének biztosítása, illetve magában foglalja a garanciával és szervizeléssel kapcsolatos programokért való felelősségvállalást is ([229]). Ennek megfelelően az ASI írországi fióktelepe komoly kockázatokat viselt a termékek és a technológia teljesítményével kapcsolatban.

(300) Végül pedig az ASI [300–400] teljes munkaidőben dolgozó munkavállalója közül 2014-ben az Apple [50–60]-at, akik közül mind Írországban dolgoztak, K+F személyzetként kategorizált ([230]).

(301) Az AOE írországi fióktelepét úgy tüntették fel az Irish Revenue előtt, hogy számítógépes termékek meghatározott körének a gyártását és összeszerelését végzi az EMEIA régió számára. Az AOE ír fióktelepe – ebben a hatáskörében – Apple-specifikus folyamatokat és gyártási szakértelmet hozott létre, továbbá minőségbiztosítási és minőségellenőrzési feladatokat látott el ([231]), amelyekre a márka értékének a megőrzéséhez van szükség ([232]).

(302) Ezenkívül, amikor az Apple az 1991-es adóügyi határozat megszerzése céljából benyújtotta az AOE írországi fióktelepének szemléltető jellegű beszámolókitöltési formanyomtatványát az Irish Revenue-hoz, a költségmegosztási megállapodással összefüggő költségeket ehhez a fióktelephez, nem pedig a vállalat központi irodájához rendelte ([233]). Míg az Irish Revenue a kifogásolt adóügyi határozatok kiadásakor úgy tűnik, nem vizsgálta meg a költségmegosztási megállapodás feltételeit, abból a tényből kiindulva, hogy a költségmegosztási megállapodás költségeit maga az Apple rendelte az AOE írországi fióktelepéhez, az Irish Revenue megkérdőjelezhette volna az általa végül jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek alapjául szolgáló azon megalapozatlan feltevést, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni.

([226]) PwC-féle *ad hoc* jelentés, 1. sz. melléklet, 8. o.
([227]) PwC-féle *ad hoc* jelentés, 1. sz. melléklet, 8. o.
([228]) PwC-féle *ad hoc* jelentés, 1. sz. melléklet, 10. o.
([229]) PwC-féle *ad hoc* jelentés, 1. sz. melléklet, 10–11. o.
([230]) E munkavállalók funkcionális csoportja a „Lokalizálás és terméktesztelés" csoport volt. Az Apple jelezte, hogy a munkavállalók, bár K+F-ként sorolták be őket, nem vesznek részt a szellemi tulajdon létrehozásában, kezelésében, hasznosításában és stratégiai irányításában (lásd Írország 2016. január 29-i levelét, 27. o.).
([231]) PwC-féle *ad hoc* jelentés, 13. o.
([232]) Az AOE írországi fióktelepe gyártással és készletezéssel kapcsolatos kockázatokat is viselt (PwC-féle *ad hoc* jelentés, 13. o.).
([233]) Lásd [az Apple adótanácsadója] 1991. január 16-i levelét, (66) preambulumbekezdés. Ez a levél tartalmaz egy „Apple Computer Ltd. Irish Branch Filing Format Illustrative Figures" (Az Apple Computer Ltd. írországi fióktelepe beadványának szemléltető adatai") című mellékletet, amely a fióktelep eredménykimutatásának legjelentősebb költségtételeként a „Technológiai/marketinggel összefüggő immateriális javak" címsort határozza meg.

(303) Hasonlóképpen, maga az Apple javasolta azt, hogy az írországi fióktelep kapjon hozamot az Apple szellemi tulajdonáért a 2007. évi adóügyi határozatban. A 2007-es adóügyi határozat értelmében a fióktelep forgalmának [1–5] %-át allokálták az AOE írországi fióktelepéhez a „szellemi tulajdonnal összefüggő hozam" megnevezés alatt ([234]). A javaslatnak jeleznie kellett volna az Irish Revenue számára, hogy az AOE írországi fióktelepe részt vett szellemi tulajdon létrehozásában, illetve valamilyen formában az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek kezelésében vagy ellenőrzésében.

(304) Mindezek alapján az Irish Revenue-nak, amikor benyújtották hozzá az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségének meghatározására szolgáló, az Apple által javasolt nyereségfelosztási módszereket, kötelessége lett volna legalább azt ellenőriznie, hogy a szóban forgó vállalkozások írországi fióktelepeihez nem lehet az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket rendelni, ahelyett, hogy elfogadja azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint ezen engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni. Mivel az írországi fióktelepek részt vettek az Apple szellemi tulajdonának létrehozásában, az Irish Revenue-nak nem lett volna szabad figyelmen kívül hagynia az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek használatából származó semmilyen nyereséget, ahogy a költségmegosztási megállapodás szerint az írországi fióktelepek számára felmerült költségeket sem.

(305) A fenti okokból kifolyólag a Bizottság megállapítja, hogy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek Írországon kívülre történő allokálása nem olyan allokáció volt, amelyet két független vállalkozás a szokásos piaci ár elvének alkalmazása mellett elfogadott volna. A központi irodák által végzett tevékenységek hiánya és/vagy az írországi fióktelepek által végzett tevékenységek alapján az Apple-nek az Apple-termékek Amerikán kívüli beszerzésére, gyártására, értékesítésére és forgalmazására vonatkozó szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket adózási célokból az írországi fióktelepekhez kellett volna rendelni.

(306) E megállapítás fényében Írország azon állítását, hogy – mivel az Apple szellemi tulajdona, amelyből az ASI és az AOE által jegyzett nyereség keletkezik, Írországon kívül helyezkedik el – az Apple szellemi tulajdonából származó nyereséget a territorialitás elvével összhangban le kell vonni az írországi adóköteles nyereségből, szintén el kell utasítani ([235]). Mindenesetre az ASI és az AOE által jegyzett bevétel nem jogdíjakból, hanem olyan eladásokból származó bevétel, amelyre vonatkozóan a vállalatok pénzügyi beszámolóiban nem különítettek el szellemi tulajdonjoggal kapcsolatos díjazást. Valóban, az ASI és az AOE által jegyzett bevétel kereskedelemből származó bevételként van feltüntetve a szóban forgó vállalkozások pénzügyi beszámolóiban ([236]), és az Irish Revenue számára is ilyen bevételként jelentették be (a kamatbevétel levonásával). Ezenkívül – a (278) preambulumbekezdésben kifejtettek szerint – a két vállalat teljes bevételét (a kamatbevétel kivételével) 12,5 %-os adóalappal rögzítették az ASI és az AOE 2004 és 2008 közötti éves beszámolóiban, ami – az Írország által nyújtott besorolás alapján – kereskedelmi bevételnek felel meg ([237]). Az ebben a preambulumbekezdésben kifejtett további részletek szerint miután a kereskedelmi bevételre alkalmazandó 12,5 %-os adókulccsal mindkét vállalat teljes jövedelmére kiszámolták a teoretikus társaságiadó-fizetési kötelezettséget, csak akkor alkalmazták az „alacsonyabb mértékben terhelt jövedelem" szerinti levonást, csökkentve ezzel az e vállalkozások által Írországban fizetendő tényleges adókötelezettséget. Ez a tény azt erősíti meg, hogy a szóban forgó jövedelmet az Apple kereskedelmi bevételnek, nem pedig jogdíjakból származó bevételnek tekintette ([238]).

(307) mivel írországi fióktelepén kívül sem az ASI, sem az AOE nem rendelkezik fizikai jelenléttel, illetve nem folytat gazdasági tevékenységet ([239]), az ASI-nak az Apple-termékek Amerikán kívüli beszerzéséből, értékesítéséből és forgalmazásából álló tevékenységét és az AOE-nak a számítógépes termékek Amerikán kívüli piacokra történő gyártásából álló tevékenységét úgy kell tekinteni, hogy azokat teljes egészében a szóban forgó vállalkozások írországi telephelyei végzik. Az ASI és az AOE jövedelme ezért a fióktelep tevékenységéből származó aktív

([234]) Lásd a (62) preambulumbekezdést.
([235]) Lásd például a Cooke-véleményt, (194) preambulumbekezdés.
([236]) Lásd a (96) preambulumbekezdést.
([237]) Lásd a (103) preambulumbekezdést és a 6. ábrát: a 12,5 % a beszámolókban „az Írországban szokásos adómérték"-ként van feltüntetve.
([238]) Habár 2008 óta a teoretikus adókötelezettséget már nem a 12,5 %-os társasági jövedelemadó-mértéket, hanem az [1–5] %-os adókulcsot alkalmazva számolták ki, ezt követően „alacsonyabb mértékben terhelt jövedelem" címén eszközölt levonással kiigazították a vállalkozások teoretikus adófizetési kötelezettségét, és így kapták meg e vállalkozások tényleges írországi adókötelezettségét, csakúgy, mint a 2008 előtti időszakokban. Az [1–5] %-os adókulcsra a beszámolók a következő magyarázatot adják: „Az összes olyan joghatóságban alkalmazott adókulcs átlaga, amelyben az ASI működést folytat, körülbelül [1–5] %". Lásd a 7. ábrát. A 199. lábjegyzetben kifejtettek szerint nem érkezett további adat vagy egyértelműsítés azzal kapcsolatban, hogy az Apple hogyan számolta ki az ASI számára megállapított [1–5] %-os adómértéket. Úgy tűnik, nincs lehetőség az [1–5] %-os adókulcs összeegyeztetésére az azokban a joghatóságokban alkalmazandó adókulcsok átlagával, ahol az ASI tevékenységet folytat, mivel az ASI csak Írországban folytat tevékenységet.
([239]) Lásd a (281) és az azt követő preambulumbekezdéseket.

kereskedelmi bevételt jelent, mivel nincsenek munkavállalók, akik Írországon kívül ilyen bevételt tudnának termelni ([240]). Ebből fakadóan a bevételt, vagyis az ASI és az AOE által jegyzett kereskedelmi bevételt sem részben, sem egészben nem kellett volna a szóban forgó vállalkozások központi irodáihoz rendelni. Még akkor is azonban, ha e bevétel valamely részét szellemi tulajdonból származó bevételnek lehetne minősíteni, az Irish Revenue mindenképpen elmulasztotta megvizsgálni, hogy a központi irodákra átruházott megmaradó nyereségnek lehet-e bármekkora részét jogdíj típusú jövedelemhez rendelni, és ha igen, mekkora részét.

c) **Az Apple Inc. K+F típusú hozzájárulásai és az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyek kezelése nem befolyásolhatja az ASI-n és az AOE-n belüli nyereségfelosztást**

(308) A (275) preambulumbekezdésben kifejtettekkel összhangban Írország és az Apple szerint a K+F, valamint az Apple szellemi tulajdonjogának kezelése az Apple egyesült államokbeli székhelyén történik, illetve innen végzik ezek irányítását. Írország és az Apple szerint az Apple Inc. munkavállalóinak e hozzájárulásai képezik az ASI és az AOE jövedelmezőségének mozgatórugóját, azaz az Irish Revenue helyesen járt el, amikor kizárta az e hozzájárulásokból származó nyereséget az ASI és az AOE írországi telephelyeinek adóköteles nyereségéből ([241]).

(309) A Bizottság a (310)–(318) preambulumbekezdésekben meghatározott okokból kifolyólag nem ért egyet ezzel az érveléssel.

(310) Míg az ASI, az AOE és az Apple Inc. ugyanannak a vállalatcsoportnak a részei, három különálló jogi személyről van szó, azaz a csoporton belül az e szervezetek között létrejövő ügyletek mind a transzferárazással kapcsolatos megállapodások hatálya alá tartoznak ([242]). Például az Apple Inc. vállalatnak az ASI és az AOE által az Apple szellemi tulajdonának létrehozásáért történő díjazását a költségmegosztási megállapodásban ([243]) határozták meg, míg az Apple Inc. vállalatnak az ASI és az AOE által a marketingszolgáltatásokért történő díjazását a marketingszolgáltatási megállapodásban ([244]) határozták meg. A kifogásolt adóügyi határozatok hatálya azonban nem terjed ki ezekre, illetve azon egyéb ügyletekre, amelyek a vállalatcsoporton belül egyrészről az ASI és az AOE, másrészről az Apple Inc. részvételével jöttek létre. Másként szólva a kifogásolt adóügyi határozatok nem foglalkoznak azzal a kérdéssel, hogy a költségmegosztási megállapodást vagy a marketingszolgáltatási megállapodást a szokásos piaci ár elve alapján hajtották-e végre, hanem e megállapodások feltételeit eleve adottként kezelik, ami azt jelenti, hogy a szóban forgó adóügyi határozatok nem hagynak jóvá e három szervezet közötti transzferárazási megállapodást például K+F tevékenységekre, az Apple szellemi tulajdonának kezelésére vagy marketingszolgáltatásokra vonatkozóan. A kifogásolt adóügyi határozatok csak az ASI és az AOE nyereségének e vállalatok írországi fióktelepe számára történő megállapításával foglalkoznak.

(311) A költségmegosztási megállapodások feltételei alapján az ASI és az AOE ([245]) kifizetést nyújt az Apple Inc. számára az általa (vagy a vállalatcsoport más vállalkozásai által) az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatban végzett K+F tevékenységekért. Tehát egyrészről az ASI és az AOE, másrészről az Apple Inc. között létrejött költségmegosztási megállapodás az, amely a megállapodás részes felei számára meghatározza az Apple szellemi tulajdonának létrehozásával kapcsolatos költségek és bevételek felosztását. A költségmegosztási megállapodás szerint az Apple-termékekkel kapcsolatos K+F tevékenységek költségeit az Apple Inc., az ASI és az AOE között a vállalkozások saját területén realizált termékeladások százalékaránya alapján osztják el ([246]). Az ASI beszámolói szerint a „Kutatás és fejlesztés" komponens adja a működési kiadások legnagyobb elemét ([247]). 2013-ban például [2,0–2,5] milliárd USD-t, 2014-ben pedig [4,0–4,5] milliárd USD-t fizetett az ASI az Apple szellemi tulajdonának létrehozásáért ([248]). 2010 és 2014 között az ASI és az AOE együtt az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos K+F-költségeknek több mint felét fizette, míg az Apple Inc. ugyanebben az időszakban e költségeknek kevesebb mint a felét fedezte. Vagyis az ASI és az AOE a költségmegosztási megállapodás alapján díjazást fizetnek az Apple Inc. számára az Apple szellemi tulajdonának a létrehozásáért, aminek költsége az ASI és az AOE teljes jövedelmezőségét terheli.

([240]) Lásd a (112) preambulumbekezdést.
([241]) Lásd például Írország 2016. január 29-i levelét, 25. o.; az Apple 2015. május 4-i levelét, 5. o.; és az Apple 2016. február 18-i levelét, 5. o.
([242]) Ugyanígy az ADI ASI-nak nyújtott forgalmazási szolgáltatásokért járó díjazását a vállalatcsoport e két társult vállalkozása közötti forgalmazási megállapodás határozza meg; lásd a (134) preambulumbekezdést.
([243]) Lásd e határozat 2.5.4. pontját.
([244]) Lásd a (133) preambulumbekezdést.
([245]) A költségmegosztási megállapodásban együttes megnevezéssel „a nemzetközi résztvevő", lásd a (122) preambulumbekezdést.
([246]) Lásd a (121) preambulumbekezdést.
([247]) Lásd a 4. ábrát.
([248]) Lásd a (121) preambulumbekezdést.

(312) Más szóval az Apple meghatározta, hogy hogyan honorálja az Apple Inc. által, illetve az ASI és az AOE által az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatban végzett tevékenységeket, valamint hozzájárulásukat e szellemi tulajdon értékéhez, és e szerint járt el. Ez a költségmegosztási megállapodás eredménye, amelynek értelmében minden egyes vállalat az Apple által autonóm módon meghatározott felosztási kritériumok alapján vállal részt az Apple szellemi tulajdonának létrehozásával kapcsolatban felmerült összes költségből. A kiválasztott kritérium az volt, hogy az Apple szellemi tulajdonával összefüggő költségeket az egyes vállalatok árbevételével arányosan osztják fel, aminek eredményeként az ASI és az AOE viselte a K+F fejlesztési költségek legnagyobb részét. Az Apple Inc. által az Apple szellemi tulajdonával összefüggésben végzett K+F tevékenységek díjazását tehát már számításba vették azzal, hogy a fejlesztési költségeket a költségmegosztási megállapodás felei által realizált eladások alapján osztották fel, mivel ezt az alapot választotta az Apple szellemi tulajdona részesedésének az egyes vállalatok számára történő megállapításához. Következésképpen mindegyik vállalat – az Apple Inc., az ASI és az AOE – nyereségét az eladások és a vonatkozó költségek különbsége adja, ideértve az Apple szellemi tulajdonának létrehozásáért – a költségmegosztási megállapodásban meghatározottak szerint – történő éves kifizetéseket is.

(313) Úgy tűnik tehát, hogy a K+F tevékenységekkel, valamint az Apple szellemi tulajdonának kezelésével kapcsolatban az USA-ban – az Apple Inc. által a költségmegosztási megállapodás és a marketingszolgáltatási megállapodás keretében végzett díjazott tevékenységeken kívül – végzett tevékenységekre történő hivatkozással Írország és az Apple az Apple Inc. vállalatnak az ASI és az AOE javára nyújtott díjazás nélküli hozzájárulásaira utal, mivel az ASI vagy az AOE beszámolóiban nincs más nyoma annak, hogy az Apple Inc. további díjazásban részesült volna K+F vagy az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos tevékenységekért. Az ilyen díjazás nélküli hozzájárulások azonban nem befolyásolhatják az ASI és az AOE vállalaton belüli nyereségfelosztást. A (271) preambulumbekezdésben meghatározottak szerint az ASI és az AOE központi irodái, valamint e vállalatok írországi telephelyei nem rendelkeznek külön jogi személyiséggel. Ehelyett ugyanannak a jogi személyiséggel rendelkező szervezetnek képezik részét, amely az Apple szellemi tulajdonjogának a tulajdonosa, és ez az a szervezet, amely egésze számára az Apple Inc. az állítólagos díjazás nélküli hozzájárulásokat végezte. Ennek megfelelően, míg az Apple Inc. számára az ASI és az AOE által a K+F tevékenységgel és az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatban nyújtott díjazás befolyásolhatja – és befolyásolja is – az ASI és az AOE teljes jövedelmezőségét, nem befolyásolhatja az ASI és az AOE vállalatokon belüli későbbi nyereségfelosztásokat és – ily módon – az ASI és az AOE írországi telephelyei számára történő nyereségmeghatározásokat sem.

(314) Más szóval, noha az ilyen további hozzájárulások hatással lehetnek az ASI és az AOE teljes jövedelmezőségére, ha valóban megtörténtek volna és ténylegesen díjazásra kerültek volna, ami nem történt meg, nem befolyásolhatják az ASI és az AOE vállalatokon belüli későbbi nyereségelosztást. Ennek az az oka, hogy e hozzájárulásokért az ASI és az AOE által fizetett költségeket a szóban forgó vállalkozások egésze vállalná (nem csak a központi irodájuk vagy az írországi fióktelepük), és ezáltal e vállalatok teljes nyereségét csökkentenék. Az ASI és az AOE megmaradó nyereségét azonban csak azután kellene – adózási célból – felosztani a központi irodák és e vállalatok írországi fióktelepei között, hogy a szóban forgó költségeket levonták ebből a nyereségből. Ugyanezen gondolatmenet mentén az a tény, hogy az Apple Inc. az ASI és az AOE számára – a költségmegosztási megállapodás, illetve a marketingszolgáltatási megállapodás szerint – K+F tevékenységeket végez és marketingkampányokat tervez, az ASI és az AOE teljes jövedelmezőségére hatással van ugyan, mindazonáltal az ASI és az AOE által jegyzett nyereségnek e vállalatok központi irodái és írországi telephelyei közötti felosztása tekintetében nem bír relevanciával. Írország azon érve, amely szerint az Apple-termékek által létrehozott érték költséges beruházásokat igényelhet, akár igaz is lehet ([249]), az ASI és az AOE e beruházásokhoz való hozzájárulása azonban a költségmegosztási megállapodás és a marketingszolgáltatási megállapodás hatálya alá tartozik, ami nem befolyásolhatja az e vállalkozásokon belüli nyereségfelosztást.

(315) Mindenesetre, mivel az ASI és az AOE beszámolóiban nincs annak nyoma, hogy az Apple Inc. a költségmegosztási megállapodáson kívül díjazást kapott volna a K+F tevékenységekért és az Apple szellemi tulajdonának kezeléséért ([250]), megalapozatlan az az érv, amely szerint az Apple Inc. K+F tevékenységek és az Apple szellemi tulajdonának kezelése terén végzett hozzájárulásai befolyásolják az ASI és az AOE vállalaton belüli nyereségfelosztást. Úgy tűnik, hogy Írország és az Apple csak az Apple Inc.-nek a más jogi személyek (az ASI és az AOE) nyereségével kapcsolatos elvont állítását közvetítik, amely túlmutat a költségmegosztási megállapodás és a marketingszolgáltatási megállapodás szerződéses feltételein, ahogy a nyereségfelosztási gyakorlat hatáskörén is.

([249]) Lásd a (201) preambulumbekezdést.
([250]) Lásd a (313) preambulumbekezdést.

(316) Írország szerint az ASI és az AOE által az Apple Inc. hozzájárulásai tekintetében teljesített kifizetések a központi irodákhoz rendelendők, és – e tekintetben – a költségmegosztási megállapodás és a marketingszolgáltatási megállapodás szerinti kifizetésekre utal ([251]). Még ha azt is feltételezzük, hogy a költségmegosztási megállapodás és a marketingszolgáltatási megállapodás szerinti kifizetések befolyásolhatják az ASI és az AOE vállalaton belüli nyereségfelosztást, amivel a Bizottság nem ért egyet ([252]), nincs egyértelmű ok arra, hogy e kifizetéseket az írországi fióktelepek helyett a központi irodákhoz rendeljék. A költségmegosztási megállapodás és a marketingszolgáltatási megállapodás feltételei nem tesznek különbségek a központi irodák és az írországi fióktelepek között. Ez várható is, hiszen szerződéses szempontból ugyanannak a jogi személynek a tagjai. Amennyiben azonban a szóban forgó megállapodások címet is tartalmaznak az ASI, illetve az AOE tekintetében, akkor az következetesen az írországi fióktelepek címe ([253]). Mindazonáltal még ha el is fogadnánk, hogy az Apple Inc. által az ASI és az AOE javára végzett hozzájárulások befolyásolhatják az ASI és az AOE vállalaton belüli nyereségfelosztást, nincs arra utaló jel, hogy – központi irodák hiányában – az Apple Inc. nem tette volna ugyanazokat a hozzájárulásokat az írországi fióktelepek javára, különösen azt figyelembe véve, hogy a központi irodáknak láthatóan semmilyen haszna nem származik e hozzájárulásokból annak a ténynek a fényében, hogy fizikailag nem léteznek és nincsenek munkavállalóik. A (281)–(290) preambulumbekezdésekben megállapításra került, hogy a központi irodák – igazgatósági ülések formájában végzett korlátozott tevékenységi körük keretében – nem foglalkoznak K+F tevékenységekkel és nem is tudnak ilyen tevékenységekkel foglalkozni. Ez már csak azért is lehetetlen volna, mert a központi irodák fizikailag nem léteznek és munkavállalóik sincsenek. Ezzel szemben – ahogy azt a (295)–(304) preambulumbekezdések is megjegyzik – az írországi fióktelepek láthatólag végeznek olyan tevékenységeket, amelyek – közvetlenül vagy közvetve – támogatják az Apple szellemi tulajdonát, és az Apple ekként is kezelte őket a múltban. Következésképpen még ha el is fogadnánk, hogy az Apple Inc. végzett díjazás nélküli hozzájárulásokat az ASI és az AOE javára, valamint, hogy e díjazás nélküli hozzájárulások befolyásolhatták az ASI és az AOE vállalaton belüli nyereségfelosztást, e hozzájárulásokat akkor is az írországi fióktelepekhez kellett volna rendelni.

(317) Ezenkívül Írország és az Apple szerint az ASI és az AOE tekintetében a kockázatok vállalására és azok csökkentésére a vállalatcsoportra vonatkozó – az USA-ban kidolgozott – politikákon keresztül kerül sor. A vállalatcsoportra vonatkozó politikák célja azonban a csoportspecifikus kockázatok csökkentése és koordinációs eljárások létrehozása, ami azt jelenti, hogy maga a csoport előírhat csoportpolitikákat leányvállalatai számára, nem pedig azt, hogy a leányvállalatok részesülnek az ilyen politikák előnyeiből. Ezenkívül a politikákat, attól függetlenül, hogy írásos dokumentum, folyamat vagy üzleti szoftver formáját öltik-e, nem lehet úgy feltüntetni, hogy bármiféle személyzet nélkül képesek üzleti kockázatokat vállalni. Valóban, ahogy azt a (290) preambulumbekezdés is kifejti, az olyan szervezethez, amely nincs abban a helyzetben, hogy valamely tevékenységet vagy kockázatot irányítson, ellenőrizzen és nyomon kövessen, nem szabad az adott kockázatot adózási célokból hozzárendelni.

(318) Végezetül a Bizottság nem tudja Írország és az Apple azon elvét elfogadni, hogy az ASI és az AOE vállalatnak az Apple Inc. munkavállalói által végzett hozzájárulásaiból származó nyereségét ki kell hagyni az ASI és az AOE írországi fióktelepének adóköteles nyereségéből, mivel az Apple Inc. munkavállalói által a K+F tevékenységek és az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyek kezelése terén végzett állítólagos hozzájárulások nem befolyásolhatják az ASI és az AOE vállalaton belüli nyereségfelosztást.

d) **Következtetés: a kifogásolt adóügyi határozatok az ASI és az AOE írországi társaságiadó-fizetési kötelezettségének csökkenéséhez vezetnek**

(319) A (305) preambulumbekezdés következtetése szerint az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeket nem Írországon kívülre, hanem az írországi fióktelepekhez kellett volna rendelni. Következésképpen az ASI és az AOE írországi fióktelepei, ha azonos vagy hasonló körülmények között

([251]) Lásd a (133) preambulumbekezdést.
([252]) Lásd a (314) preambulumbekezdést.
([253]) Amennyiben a költségmegosztási megállapodás különböző verziói tartalmaznak postai címet az ASI vagy az AOE tekintetében, akkor az mindig egy írországi cím. A marketingszolgáltatási szerződés a következőképpen rendelkezik: „valamennyi jelen Megállapodás szerint engedélyezett vagy kérelmezett értesítést, választást, ajánlatot, átvételi elismervényt és igényt írásban kell küldeni (…) az adott fél számára, a következő címzéssel:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Attention: Legal Department
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland
Attention: Controller”
Lásd a marketingszolgáltatási megállapodást, 6. o.

azonos vagy hasonló tevékenységekkel foglalkozó különálló és független vállalkozások lennének, saját jövedelmezőségük szempontjából nem fogadták volna el, hogy az ASI és az AOE – egy csökkentett költségalapra számolt korlátozott haszonkulcs feletti – összes nyereségét Írországon kívülre allokálják. Ehelyett az ASI és az AOE által rendes piaci körülmények között szerzett kamatbevételen kívül ([254]) az összes értékesítésből származó nyereséget az ASI és az AOE írországi fióktelepéhez kellett volna rendelni.

(320) Az, hogy az Irish Revenue elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni, az ASI és az AOE éves írországi adóköteles nyereségének jelentős csökkenését eredményezi, amely nyereség pedig az az adóalap, amelynek alapján a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok szerint a társasági adót kivetik. A kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerekről ezért nem mondható el, hogy megbízható összehasonlítási alapot nyújtanak a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredménnyel.

(321) Összefoglalva, a nyereségfelosztási módszereknek a fenti megalapozatlan feltevés alapján történő jóváhagyásával az Irish Revenue – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése alapján – éves adóköteles nyereségük csökkentése formájában gazdasági előnyt biztosított az ASI és az AOE számára. A szóban forgó előny szelektív jellegű, mert az ASI és az AOE társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok szerinti társaságiadó-fizetési kötelezettségének csökkenését eredményezte a nem integrált vállalkozások adófizetési kötelezettségéhez képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz, és amelyek adóköteles nyeresége után a későbbiekben ugyanazon szokásos társaságiadó-kulcs alapján kell fizetni, mint az ASI és az AOE helyi forrásból származó nyeresége esetén.

(322) Hasonló következtetésre lehet jutni a nyereség állandó telephelyek számára történő megállapítására vonatkozó jóváhagyott OECD-megközelítés alapján is ([255]). Habár az OECD 2010. évi nyereségfelosztási jelentését az OECD Tanácsa a kifogásolt adóügyi határozatok 1991-es és 2007-es kiadása után hagyta jóvá, a Bizottság – a (255) preambulumbekezdésben kifejtettek szerint – csupán arra vonatkozó további utalásként hivatkozik e nem kötelező erejű útmutató dokumentumra, hogy a szóban forgó adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek olyan eredményhez vezetnek, amely nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez. Az adóhatóságok és a multinacionális vállalkozások számára valóban nem állnak rendelkezésre a nyereségfelosztási módszerekkel kapcsolatos egyéb részletes és átfogó alternatív elemzések, amelyek segítséget nyújthatnának a szokásos piaci ár elvének a csoporton belüli és vállalaton belüli ügyletek tekintetében történő alkalmazását lehetővé tévő feltételek megteremtéséhez. Mindenesetre hasonló formában az útmutatás már 2008-ban rendelkezésre állt ([256]) – az OECD-nek az állandó telephelyek számára történő nyereségfelosztásról szóló első útmutatója 1993-ból származik ([257]) –, az OECD 2010. évi nyereségfelosztási jelentésében foglalt megfontolások pedig az OECD-modellegyezmény 7. cikkének konkrét helyzetekre történő alkalmazására vonatkoznak.

(323) A jóváhagyott OECD-megközelítés szerint a nyereségfelosztási folyamat első lépéseként a munkavállalók, illetve a vállalkozás nevében tevékenységeket végző emberek fizikai jelenlétét kell vizsgálni a központi irodában és az állandó telephelyen, mivel ez objektív eszközként szolgál a használt eszközök, végzett tevékenységek és vállalt kockázatok központi iroda és annak állandó telephelye közötti felosztásához. Ezt támasztja alá az a tény, hogy a munkavállalók, illetve a vállalkozás nevében tevékenységet végző emberek fizikai jelenléte viszonylag egyértelműen megállapítható. Az ASI és az AOE esetében valamennyi eszközt, tevékenységet és kockázatot, köztük az Apple-termékek Amerikán kívüli beszerzésével, gyártásával, értékesítésével és forgalmazásával kapcsolatos szellemi tulajdonjogokra vonatkozó engedélyeket az első lépés szerint az írországi fióktelepekhez kellene rendelni, mivel maguk a vállalatok nem rendelkeznek olyan munkavállalókkal, illetve a vállalat nevében tevékenységeket végző emberekkel, akik e fióktelepeken kívül feladatokat látnának el, kivéve a passzív likviditáskezelés tekintetében, amit az igazgatóság kiszervezett a Breaburnhöz. Ezenkívül az OECD 2010. évi nyereségfelosztási jelentése – az immateriális javakkal kapcsolatos megfontolásaiban – leszögezi, hogy az immateriális javak gazdasági tulajdonjogával kapcsolatban a felsővezetőségi szint alatti aktív döntéshozatal a meghatározó a tulajdonjog allokációja tekintetében ([258]). Az ASI és az AOE központi irodája nem rendelkezik a felsővezetőségi szint alatti munkavállalókkal.

([254]) Lásd a (291) preambulumbekezdést.
([255]) Lásd a (86)–(89) preambulumbekezdéseket.
([256]) Lásd: *2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (A telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló, 2010. évi jelentés), jóváhagyva az OECD Tanácsa által, 2008. július 17.
([257]) Lásd *az Attribution of Income to Permanent Establishments* (Az állandó telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapítása) című dokumentumot, in: Issues in International Taxation, 5. sz., OECD, Párizs, 1994.; újbóli kiadása az OECD-modellegyezmény cserélhető lapokból álló II. számában, R(13)-1. oldal, jóváhagyva az OECD Tanácsa által 1993. november 26-án.
([258]) Lásd a (90) és (91) preambulumbekezdést.

(324) A második [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentésben ([259]), amelyet az Apple a jóváhagyott OECD-megközelítés jelen ügyre történő alkalmazásaként nyújtott be, a megközelítésnek a(z) [az Apple adótanácsadója] által bemutatott két lépése nem felel meg a jóváhagyott OECD-megközelítés (86)–(89) preambulumbekezdésekben bemutatott két lépésének. A jelentés a kifogásolt adóügyi határozatokhoz hasonlóan nem vonja kétségbe az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeknek az ASI és az AOE központi irodájához történő rendelését. Ehelyett a megközelítés első lépését a(z) [az Apple adótanácsadója] a szokásos piaci ár tartományára, nem pedig az eszközöknek, tevékenységeknek és kockázatoknak az ASI és az AOE központi irodája és írországi telephelye közötti felosztására irányuló elemzésként mutatja be, ahogy azt a jóváhagyott OECD-megközelítés előírná ([260]). A jóváhagyott OECD-megközelítés hasonló félreértelmezése olvasható a PwC-féle *ad hoc* jelentésben, amely a megközelítés első lépését funkcionális elemzésként tünteti fel, de nem véli úgy, hogy az első lépésben releváns vagy szükséges lenne elvégezni az eszközök és a kockázatok allokációját.

8.2.2.3. ***Másodlagos érv: Az ASI és az AOE adóköteles nyereségének alulbecslése a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott egyoldalú nyereségfelosztási módszerek alapjául szolgáló, elhibázott módszertani választások miatt***

(325) A 8.2.2.2. pontban foglalt értékelés sérelme nélkül a Bizottság – másodlagos érvelésként – úgy véli, hogy még akkor is, ha az Irish Revenue helyesen tette volna, hogy elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az Apple szellemi tulajdonnal kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni, amivel a Bizottság nem ért egyet, a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott – e feltevésen alapuló – nyereségfelosztási módszerek olyan eredményt hoznak létre, amely nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez. A Bizottság úgy véli, hogy a szóban forgó módszerek alulbecsülik az ASI és az AOE éves írországi adóköteles nyereségét, mivel nem megfelelő módszertani választásokon alapulnak. E nem megfelelő módszertani választások eredményeként a szóban forgó vállalkozások írországi társaságiadó-fizetési kötelezettsége alacsonyabb lesz, mint a nem integrált vállalkozásoké, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz.

(326) A (327)–(360) preambulumbekezdésekben vállalt vizsgálat célja nem az, hogy a szokásos piaci ár elve szerinti díjazást határozzon meg az írországi fióktelepek által végzett tevékenységek tekintetében. A 8.2.2.2. pont érvelése alapján a Bizottság nem gondolja úgy, hogy az Irish Revenue helyesen tette, hogy elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az Apple szellemi tulajdonnal kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni, amely feltevésen a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek alapulnak. A vizsgálat inkább arra kíván rávilágítani, hogy még akkor is, ha az Irish Revenue helyesen tette volna, hogy elfogadta a szóban forgó megalapozatlan feltevést, a módszerek alapjául szolgáló módszertani választások közül több olyan adóköteles nyereséget eredményez az ASI és az AOE számára Írországban, amely nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez. Másként szólva, e módszerek jóváhagyása miatt a kifogásolt adóügyi határozatokat mindenképpen úgy kell tekinteni, hogy – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében – e másodlagos érv alapján is szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára.

(327) Konkrétabban a Bizottság úgy véli, hogy a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott egyoldalú nyereségfelosztási módszerek alapjául szolgáló következő módszertani választások térnek el a piaci alapú eredménytől: (i) az ASI és az AOE írországi fióktelepének az egyoldalú nyereségfelosztási módszerek fókuszpontjaként történő meghatározása (ii) a működési kiadás nyereségszint-mutatóként való alkalmazása és (iii) az elfogadott hozamok szintje.

a) **Az írországi fióktelepeket indokolatlanul határozták meg az egyoldalú nyereségfelosztási módszer fókuszpontjaként**

(328) Amikor az összehasonlítható független árak módszerhez hasonló közvetlen transzferárazási módszereket alkalmaznak valamely csoporton belüli ügylet árának meghatározására, az eredmény egyenlően tükröződik az

([259]) Lásd a (210) preambulumbekezdést.
([260]) A jelentésben – úgy tűnik – további pontatlanságok is szerepelnek: azt állítja, hogy az írországi fióktelep nem végez semmilyen marketing tevékenységet, aminek Írország és az Apple ellentmond.

ügyletben részt vevő mindkét fél számára. Ezzel szemben a tranzakciós nettó nyereség módszerhez hasonló egyoldalú közvetett transzferárazási módszerek alkalmazásakor a transzferárazási elemzés csak az ellenőrzött ügyletben részt vevő egyik fél („vizsgált fél") tevékenységeire és e tevékenységek díjazására koncentrál, nem pedig külön beazonosítható ügyletekre és azok áraira. A tranzakciós nettó nyereség módszer alkalmazása során tehát ki kell választani azt a vizsgált felet, amelynek tekintetében lehetőség van az e fél által az ellenőrzött ügylet során termelt nettó árrés külső viszonyítási alapként való meghatározására a nem ellenőrzött ügyletekben részt vevő hasonló független vállalkozások által realizált nettó árréssel szemben ([261]). Ezért annak biztosítása érdekében, hogy az ügylet szokásos piaci ár elve szerinti díjazása megbízható módon kerüljön felbecslésre, elkerülhetetlen, hogy a kiválasztott vizsgált fél a lehető legjobb választás legyen.

(329) A kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott egyoldalú nyereségfelosztási módszerekben, amelyek a tranzakciós nettó nyereség módszerhez hasonlítanak, csak az ASI és az AOE írországi fióktelepe által végzett tevékenységeket veszik figyelembe ([262]). A kifogásolt adóügyi határozatok tehát elfogadják az írországi fióktelepek „vizsgált félként" történő meghatározását. A PwC-féle és a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés is az írországi fióktelepeket jelöli meg vizsgált félként. Az írországi fióktelepek „vizsgált félként" történő kiválasztása azon a megalapozatlan feltevésen alapul, hogy az ASI és az AOE írországi telephelyei „kevésbé összetett tevékenységeket" végeznek a központi irodákhoz képest, mivel az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket adózási célokból az utóbbiakhoz rendelték. Az a tény, hogy az írországi fióktelepeket határozták meg vizsgált félként, azt is magában foglalja, hogy a központi irodák által végzett tevékenységeket összetettebbnek tartják.

(330) A tranzakciós nettó nyereség módszer alkalmazása során azokat a szervezeteket, amelyek például kockázatnak vannak kitéve vagy saját immateriális javakkal rendelkeznek, gyakran jelölik meg összetettebb tevékenységet végző szervezetként ([263]). Ennek tekintetében fontos tisztázni, hogy az immateriális javak birtoklásának puszta ténye nem feltétlenül jelenti azt, hogy az immateriális eszköz tulajdonosa összetettebb tevékenységet végez. Ennek megfelelően, még akkor is, ha az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeket Írországon kívülre kellett volna allokálni, amivel a Bizottság nem ért egyet, az írországi fióktelepek kevésbé összetett tevékenységet végző szervezetként való megjelölésének a fióktelepek által végzett tevékenységeknek a központi irodájuk által végzett tevékenységekkel való összehasonlításán, nem pedig az említett puszta feltevésen kellett volna alapulnia.

(331) A (281) preambulumbekezdésben kifejtettek szerint a központi irodák tevékenységei a két vállalat igazgatósági üléseire korlátozódnak. A két vállalat igazgatósági üléseit a jegyzőkönyvek rögzítik, és – ahogy azt a 4. táblázat és az 5. táblázat jegyzőkönyv-összefoglalói, valamint a (127) és a (129) preambulumbekezdés leírásai is bizonyítják – e jegyzőkönyvekben nincs arra vonatkozó utalás, hogy az ASI és az AOE központi irodái szintjén bármilyen összetett tevékenység folyna. A jegyzőkönyvek szerint az igazgatósági ülések elsősorban pénzgazdálkodási – például osztalékok átvételével vagy kifizetésével kapcsolatos – döntések meghozatalával foglalkoznak. Különösen az nem látszik, hogy a központi irodák K+F tevékenységgel vagy az Apple szellemi tulajdonának kezelésével kapcsolatosan bármilyen aktív és döntő feladatot látnának el, és arra nem is tűnnek képesnek, ahogy mindezt a (281)–(293) preambulumbekezdések is kifejtik.

(332) Ezzel szemben, ahogy azt a (296)–(304) preambulumbekezdések is kifejtik, az írországi fióktelepeknek az Irish Revenue számára bemutatott feladatkörei olyan tevékenységeket tartalmaztak, amelyekhez a szóban forgó engedélyek használata létfontosságú volt, és történtek arra vonatkozó utalások, hogy e fióktelepek ténylegesen el is láttak a szellemi tulajdonnal összefüggő olyan feladatokat, amelyek létfontosságúak voltak a márkatudatosság és a márka ismertségének kiépítéséhez az EMEIA régióban.

(333) mivel a központi irodák korlátozott mértékű kapacitással rendelkeztek a kockázatok kezelése tekintetében írországi fióktelepük tevékenységi köreihez képest, az, hogy az írországi fióktelepeket választották az ügylet vizsgált, kevésbé összetett tevékenységet végző feleként, olyan éves adóköteles nyereséget eredményezett az ASI és az AOE számára, amely nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú

([261]) Ezzel kapcsolatban lásd az OECD 2010. évi transzferár-irányelvei 3.18. bekezdését: „A vizsgált fél kiválasztásának összhangban kell állnia az ügylet funkcionális elemzésével. Általános szabály, hogy mindig azt a felet kell vizsgálni, amelynek esetében a transzferárképzési módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és a legtöbb megbízhatóan összehasonlítható ügylet áll rendelkezésre, azaz a vizsgált fél az esetek többségében az, amelyiknek a funkcionális elemzése kevésbé összetett."

([262]) Írország szerint ez a TCA 97 törvény (25) bekezdésének alkalmazásából következik, amely szerint csak az írországi fióktelepeken végzett tevékenységeket kell figyelembe venni.

([263]) Lásd a (94) preambulumbekezdést.

eredményhez. Következésképpen az, hogy az Irish Revenue elfogadta az e választáson alapuló nyereségfelosztási módszereket, csökkentette az ASI és az AOE éves írországi társaságiadó-fizetési kötelezettségét a nem integrált vállalkozásokéhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz. Ebből kifolyólag a kifogásolt adóügyi határozatokat úgy kell tekinteni, hogy – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében – szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára.

b) **Nem megfelelő nyereségszint-mutató választása**

(334) Még akkor is, ha az írországi fióktelepeket helyesen tekintenénk úgy, hogy a „kevésbé összetett tevékenységet" végzik és ezáltal úgy tartanánk, hogy megfelelően választották ki őket a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott egyoldalú nyereségfelosztási módszerek vizsgált feleként, amivel a Bizottság nem ért egyet, a szóban forgó módszerekhez kiválasztott nyereségszint-mutatók nem nyújtják megbízható közelítését a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredménynek.

(335) A tranzakciós nettó nyereség módszerhez hasonló egyoldalú transzferárazási módszer alkalmazásához választott nyereségszint-mutatónak tükröznie kell a vizsgált fél – vagyis az adóügyi határozatokban elfogadott írországi telephelyek – által az ellenőrzött ügyletben végzett tevékenységeket. Az Apple által javasolt, valamint az ASI és az AOE tevékenységeire vonatkozó adóköteles nyereség meghatározására szolgáló 1991-es és 2007-es adóügyi határozatokban az Irish Revenue által jóváhagyott nyereségszint-mutatót a működési kiadások képezik, amelyhez az AOE tekintetében a 2007-es adóügyi határozat óta a forgalom egy adott százalékát is hozzávették. Mivel a két fióktelep különböző feladatokat lát el, a Bizottság külön-külön elemezni fogja a fióktelepek tevékenységeit annak meghatározása érdekében, hogy a működési kiadások nyereségszint-mutatóként való választása megfelelő volt-e az egyes esetekben.

(336) Az Apple úgy mutatta be az ASI írországi fióktelepét az Irish Revenue előtt, hogy az főképp beszerzéssel, értékesítéssel és forgalmazással kapcsolatos tevékenységeket végez. A működési kiadások nyereségszint-mutatóként való választását általában alacsony kockázatú forgalmazókkal hozzák összefüggésbe ([264]). A (337), (338) és (339) preambulumbekezdésekben meghatározott okok miatt azonban az ASI írországi fióktelepe nem tekinthető alacsony kockázatú forgalmazónak.

(337) Először is, az ASI forgalommal kapcsolatos kockázatot visel, amely 2014-ben elérte a [67,5-68] milliárd USD-t. Mivel az ASI központi irodája nem rendelkezik fizikai jelenléttel, illetve nincsenek munkavállalói, és ezért nem is tud semmilyen termékekkel kapcsolatos kockázatot viselni, feltehető, hogy az ASI írországi fióktelepe viseli a szóban forgó kockázatot. A működési kiadás nyereségszint-mutatóként való használata nem tükrözi ezt a kockázatot, mert az ASI működési kiadása a kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban viszonylag stabil szinten maradt. Ezzel szemben ugyanebben az időszakban az ASI eladásai jelentős növekedést mutattak. A működési kiadás és az értékesítés alakulása közötti eltérés megkérdőjelezi, hogy a működési kiadás megfelelő nyereségszint-mutató lenne az ASI adóköteles nyereségének meghatározásához ([265]).

([264]) A(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés felvetette, hogy az eladások nem tekinthetők megfelelő nyereségszint-mutatónak a forgalmazási tevékenységek tekintetében. E jelentés szerint csak a logisztikai jellegű forgalmazási tevékenységek tekintetében lehetne az eladásokat megfelelő alapnak tekinteni, míg az ASI fontos ügyfélszolgálati tevékenységeket is ellát és garanciákat is biztosít valamennyi eladott termékre. Lásd a következő dokumentumot: Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes, [az Apple adótanácsadója], 2008. április 30., amelyben az Apple adótanácsadója a következőt állítja: „a(z) [az Apple adótanácsadója] úgy véli, hogy egyes esetekben a Berry-ráta alkalmazható olyan nagymértékben integrált csoportokban, ahol az „eladásokat" elsősorban regionális vagy globális szinten végzik, és az értékesítéssel foglalkozó vállalat tevékenysége nagyrészt logisztikai jellegű." Lásd még a következő dokumentumot: Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes, [az Apple adótanácsadója], 2008. április 30., amelyben az Apple adótanácsadója a következőt állítja: „a(z) [az Apple adótanácsadója] megjegyzi, hogy az [OECD] munkacsoportja szerint a Berry-rátát csak értékesítési tevékenységek díjazására kellene alkalmazni; valamint, hogy egy értékesítéssel kapcsolatos mutató megfelelőbb azon hasonló helyzetek kivételével, ahol a szokásos piaci ár elve alapján működő független felek másként állapodtak meg." Az OECD munkacsoportja – főszabály szerint – a tagállamok képviselőiből áll, és a transzferárazáshoz hasonló meghatározott ügyekkel foglalkozik.

([265]) Eljárás megindításáról szóló határozat, (67) preambulumbekezdés: „Tulajdonképpen […] az ASI értékesítésből származó bevétele a 2009–2012 közötti három év alatt 415 %-kal 63,9 milliárd USD-re nőtt. Ugyanebben az időszakban az adóköteles jövedelem által tükrözött működési költségek […] [15–20] %-kal emelkedtek."

(338) Másodrészt pedig az ASI garanciát nyújt az EMEIA régióban eladott összes termékre vonatkozóan. Ezek a garanciák képezték a legjelentősebb kötelezettséget az eszközöknek és kötelezettségeknek az ASI-ról az ADI-ra e régió tekintetében történő átruházása terén ([266]). Mivel az ASI központi irodája nem rendelkezik fizikai jelenléttel, illetve nincsenek munkavállalói, és ezért nem is tud semmilyen termékekkel kapcsolatos kockázatot viselni, az ASI írországi fióktelepe tekintendő e kötelezettség viselőjének. A működési ráfordítás nyereségszint-mutatóként való meghatározása nem tükrözi ezt a kockázatszintet, mert – a (336) preambulumbekezdésben kifejtettek szerint – a működési ráfordítás nyereségszint-mutatóként való használata általában alacsony kockázatú forgalmazók esetén használatos ([267]).

(339) Harmadrészt, az ASI rendszeresen harmadik fél vállalkozókat ([268]) bíz meg forgalmazási feladatok elvégzésével. Valóban, az ASI által generált forgalom jórészt olyan termékek révén jön létre, amelyeket fizikailag soha nem kezeltek Írországban. Az Írországban nem kezelt termékekkel összefüggésben viselt kockázatot megfelelőbb módon meg lehetne ragadni a teljes értékesítéssel, mint a működési kiadással, mert bár a kiszervezett szolgáltatások tekintetében nyújtott kifizetések megjelenhetnek a fióktelep működési kiadásában, ez az összeg a harmadik félnek a szolgáltatásért nyújtott díjazást tartalmazza, és nem tükrözi a tevékenység által generált költségeket. Az ASI működési kiadásával kapcsolatban elérhető adatok mennyisége azonban nem elegendő a működési kiadás összetevőinek, így például a kiszervezéssel kapcsolatos költségekkel és a személyzeti költségekkel összefüggő kifizetéseknek a meghatározásához ([269]).

(340) A (337), (338) és (339) preambulumbekezdésekben meghatározott okok miatt az értékesítés helyett a működési kiadások nyereségszint-mutatóként való meghatározása nem tükrözi megfelelően az ASI írországi fióktelepe által viselt kockázatokat és az általa végzett jelentős tevékenységeket. Ezek az okok érvényesek a PwC és a(z) [az Apple adótanácsadója] által készített két *ad hoc* jelentésben javasolt Berry-ráta alkalmazására is. A Berry-rátát pénzügyi mutatóként szintén az alacsony kockázatú forgalmazók szokásos piaci ár elve szerinti díjazásának megbecslésére alkalmazzák ([270]). A Berry-ráta a vállalkozás hozzáadott értéket képviselő tevékenységeiből származó hozamot jeleníti meg, és abból indul ki, hogy e tevékenységeket tükrözik a vállalkozás működési kiadásai. Mivel a Berry-rátában használt nevező a működési kiadás, a működési kiadásnak a tranzakciós nettó nyereség módszerben való alkalmazása és a Berry-ráta alkalmazása – a gyakorlatban – nem több, mint formai különbség. Az OECD transzferár-irányelvei mindenesetre meghatároznak olyan forgatókönyveket, amelyekben a Berry-ráta hasznosnak bizonyulhat, e forgatókönyvek azonban az ASI működési környezetétől különböző helyzeteket írnak le ([271]).

(341) Összegezve tehát elmondhatjuk, hogy sem a működési kiadás nyereségszint-mutatóként történő meghatározása a kifogásolt adóügyi határozatokban, sem az *ad hoc* jelentések által javasolt Berry-ráta nem megfelelő az ASI írországi fióktelepe által végzett tevékenységekért fizetendő szokásos piaci ár elve szerinti díjazás meghatározására. Az értékesítés helyett a működési költség nyereségszint-mutatóként történő meghatározása helytelen módon csökkenti az ASI éves írországi adóköteles nyereségét, mivel az eladási érték szélesebb körű nyereségszint-mutató, mint a működési költség, és – az ASI esetében – az eladások jelentős növekedést mutattak a kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban, míg az ASI működési költsége viszonylag stabil maradt ([272]). Különösen figyelemreméltó, hogy igen alacsony és stabil adóalapot eredményez az ASI írországi fióktelepe számára ([273]), amely nem tükrözi megfelelő módon a fióktelep által vállalt kockázatokat, ahogy azt a

([266]) Lásd a (135) preambulumbekezdést.

([267]) Ezzel kapcsolatban lásd az OECD 2010. évi transzferár-irányelvei 2.87. bekezdését: „A nevezőt úgy kell megválasztani, hogy a mutató megfelelően kifejezze a vizsgált fél vizsgált ügyletben ellátott funkcióinak – felhasznált eszközök és vállalt kockázatok figyelembevételével meghatározott – értékét."

([268]) Lásd például az (55) preambulumbekezdést.

([269]) Lásd a 4. ábrát.

([270]) Lásd például a nyereségszint-mutatók használatát összefoglaló táblázatot a következő kiadványban: Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Eszközarányos jövedelmezőség	Képlet: Működési nyereség/működési eszközök Vizsgálathoz gyakran alkalmazzák: Gyártók
Árbevétel-arányos nyereség	Képlet: Működési nyereség/értékesítésből származó nettó bevétel Vizsgálathoz gyakran alkalmazzák: Forgalmazók
Berry-ráta	Képlet: Bruttó nyereség/Működési kiadások Vizsgálathoz gyakran alkalmazzák: Alacsony kockázatú tevékenységet végző forgalmazók
Nettó költség és haszon	Képlet: Működési nyereség/összes költség Vizsgálathoz gyakran alkalmazzák: Szolgáltatók és szerződéses gyártók

([271]) Lásd az OECD 2010. évi transzferár-irányelvei 2.101. bekezdését.

([272]) Lásd a (337) preambulumbekezdést.

([273]) Ezt az elvet a vállalati szerkezetátalakításra irányulóan fejti ki az OECD 2010. évi transzferár-irányelveinek 9.10. bekezdése: „A szervezeti átalakítás gyakran a helyi tevékenységek alacsony kockázatú tevékenységekké (pl. alacsony kockázattal járó forgalmazói tevékenységgé vagy alacsony kockázattal járó bérgyártássá) történő átalakulását eredményezi, amely tevékenységekhez viszonylag alacsony (de általában állandó) hozam párosul azon az alapon, hogy a vállalkozói kockázatokat egy másik fél viseli, aki a reziduális nyereségre jogosult."

(337), (338) és (339) preambulumbekezdések is kifejtik. Ez a mutató ezért alacsonyabb díjazást eredményez a szóban forgó fióktelep számára, mint egy olyan független vállalkozás számára, amely adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz. Nem merülnek fel ilyen aggályok ott, ahol az eladási értéket használják nyereségszint-mutatóként az ASI írországi fióktelepe által végzett tevékenységek díjazásának meghatározásához.

(342) Az OECD transzferár-irányelveiben nyújtott útmutatás is alátámasztja azt, hogy a működési kiadás nyereségszint-mutatóként történő meghatározása egy beszerzéssel, értékesítéssel és forgalmazással kapcsolatos tevékenységeket végző vállalat esetében nem feltétlenül biztosítja a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredmény megbízható megközelítését. Az irányelvek az ilyen tevékenységeket végző vállalatok számára az eladáson és nem a működési kiadáson alapuló díjazást javasolnak ([274]). Az OECD transzferár-irányelvei a Berry-ráta alkalmazásával kapcsolatban is hasonló kérdéseket vetnek fel ([275]). Mindenesetre azt a lehetőséget, hogy az összes költség legyen a nyereségszint-mutató, amely a működési kiadásnál szélesebb alapot jelent ([276]), soha nem vették számításba az ASI írországi fióktelepe tekintetében, és ez a mutató is növelte volna az ASI írországi adóköteles nyereségét.

(343) Az AOE írországi fióktelepét az Apple úgy tüntette fel az Irish Revenue előtt, hogy az számítógépes termékek meghatározott körének gyártását és összeszerelését végzi. Az AOE a készletek tulajdonosa ([277]), és úgy tűnik, e készletekkel összefüggő költségeknek legalább egy része tekintetében vállalja és kezeli a kockázatokat ([278]). Mivel fizikai jelenlét és kockázatkezelést végző munkavállalók híján központi irodája nincs olyan helyzetben, hogy ténylegesen viselje e kockázatokat, az AOE írországi fióktelepét úgy kell tekinteni, hogy viseli a készletekkel összefüggő valamennyi kockázatot. Ilyen körülmények között az AOE-hez hasonló gyártással foglalkozó vállalat számára az összes költséget magában foglaló nyereségszint-mutató megfelelőbb, mint a működési költségeken alapuló mutató. Az összes költség a működési költségnél szélesebb alapot biztosít, mivel az utóbbi nem tartalmazza a nyersanyagokkal összefüggő költségeket, míg az összes költségben benne van a költségek fő változó eleme, amelyet – főszabály szerint – az AOE-hez hasonló gyártással foglalkozó vállalatok számára az értékesített termékek költségei jelentik. A Bizottság megállapítja e tekintetben, hogy a PwC- és a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés is az összes költségre számolt haszonkulcsot javasolja nyereségszint-mutatóként ([279]).

(344) Az Irish Revenue azzal, hogy olyan nyereségfelosztási módszert fogadott el, amelynél az összes költség helyett a működési kiadás a nyereségszint-mutató, szelektív előnyt biztosított az AOE számára a nem integrált vállalkozásokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz. Bizonyos költségeknek, például az eladott termékek költségének a nyereségszint-mutatóból a kifogásolt adóügyi

([274]) Ezzel kapcsolatban lásd az OECD 2010. évi transzferár-irányelveinek 2.87. bekezdését: „Általánosságban elmondható, hogy – az eset tényeinek és körülményeinek vizsgálatától függően – forgalmazói tevékenységek esetén indokolt lehet az értékesítési vagy forgalmazási működési költségek alapul vétele, szolgáltatói vagy gyártói tevékenységek esetén megfelelő lehet az összes költség vagy a működési költségek alapul vétele, illetve az olyan tőkeigényes tevékenységek esetén, mint amilyenek egyes gyártói tevékenységek vagy a közüzemi szolgáltatások, a működésbe befektetett eszközök szolgálhatnak megfelelő alapként."

([275]) Ezzel kapcsolatban lásd az OECD 2010. évi transzferár-irányelveinek 2.101. bekezdését: „az átterhelt költségekkel kapcsolatban felvetett kérdések (…) Berry-ráták alkalmazása esetén ugyanúgy felmerülnek. Ahhoz, hogy valamely Berry-ráta alkalmas legyen egy – például termékek forgalmazását magában foglaló – kapcsolt ügylet díjazásának vizsgálatára, a következők szükségesek:
— a kapcsolt ügyletben ellátott funkciók értékének (a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat figyelembe véve) arányosnak kell lenniük a működési költségekkel,
— a kapcsolt ügyletben ellátott funkciók értékét (a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat figyelembe véve) nem befolyásolhatja lényeges mértékben a forgalmazott termékek értéke, azaz nem lehet arányos az értékesítésből származó bevétellel, továbbá
— az adóalany nem végezhet olyan egyéb jelentős funkciót (pl. gyártási tevékenységet) a kapcsolt ügyletek során, amelynek díjazását egy másik módszer vagy pénzügyi mutató használata alapján kellene meghatározni."

([276]) Lásd az OECD 2010. évi transzferár-irányelveinek 2.47. bekezdését.

([277]) Az AOE pénzügyi beszámolói szerint az AOE „nyersanyag" és „befejezetlen termelés és késztermék" típusú készleteket is birtokol.

([278]) Ezzel kapcsolatban lásd az OECD 2010. évi transzferár-irányelveinek 2.93. bekezdését: „A költségalapra vetített tranzakciós nettó nyereség módszer alkalmazása gyakran az összköltségre épül, amely az adott tevékenységhez vagy ügylethez rendelhető valamennyi közvetlen és közvetett költséget magában foglalja, a megfelelően allokált általános költségekkel együtt. Felmerülhet a kérdés, hogy független körülmények között vajon elfogadható-e, és ha igen, akkor milyen mértékben az, hogy az adóalany költségei jelentős részét átterhelt költségként kezeli, amelyhez nem rendel nyereségösszetevőt (azaz ezek a költségek potenciálisan kizárhatók a nettó nyereségmutató nevezőjéből). A válasz attól függ, hogy független felek hasonló körülmények között milyen mértékben egyeznének bele abba, hogy a felmerült költségeik egy részére ne alkalmazzanak árrést."

([279]) Lásd a (167) és (214) preambulumbekezdést.

határozatok által az AOE vonatkozásában jóváhagyott kizárása helytelenül csökkenti e vállalat éves írországi adóköteles nyereségét, mivel az összes költség szélesebb körű nyereségszint-mutató, mint a működési kiadás, ezért csökkenteni tudja az írországi társaságiadófizetési-kötelezettséget.

(345) Összegezve tehát az, hogy az Irish Revenue a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerekben a működési kiadást fogadta el nyereségszint-mutatóként az ASI írországi fióktelepe tekintetében az árbevétel, az AOE írországi fióktelepe tekintetében pedig az összes költség helyett, helytelenül csökkenti mindkét vállalat éves írországi adóköteles nyereségét a nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz. Ezért a kifogásolt adóügyi határozatok úgy tekintendők, hogy a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára.

c) **Az elfogadott hozamszintek túl alacsonyak**

(346) Az Irish Revenue a kifogásolt adóügyi határozatokban különböző hozamszinteket fogadott el az ASI és az AOE írországi fióktelepe számára. Az ASI tekintetében az 1991-es határozat 12,5 %-os, a 2007-es határozat pedig [10–15] %-os árrést fogad el a fióktelep működési kiadására. Az AOE tekintetében az 1991-es határozat 65 %-os árrést fogad el a fióktelep működési kiadására [60–70] millió USD ráfordításig, illetve ezen összegen felül 20 %-os árrést, míg a 2007-es határozat [10–15] %-os árrést fogad el a fióktelep működési kiadására a fióktelep árbevételének [1–5] %-os szellemi tulajdonjogból származó hozamával az írországi fióktelep „összes gyártási technológiája” ([280]) tekintetében. Mivel a kifogásolt adóügyi határozatokra irányuló kérelmek benyújtásakor az Apple nem készített semmilyen nyereségfelosztással kapcsolatos jelentést, korabeli magyarázatok nem állnak rendelkezésre annak alátámasztására, hogy miért a fenti hozamszinteket választották 1991-ben és 2007-ben.

(347) Úgy tűnik, hogy az 1991-es határozatban az AOE számára megállapított, a működési kiadás 65 %-át kitevő, de [60–70] millió USD felett 20 %-ra csökkenő küszöbrendszer egyeztetéseken keresztül született, mégpedig foglalkoztatásügyi megfontolások figyelembevételével, ahogy azt alátámasztják a 2.2.3. pontban szereplő kivonatok és különösen a kivonatokban az arra vonatkozó igényre tett hivatkozás, hogy „ne akadályozzák az írországi tevékenységek terjeszkedését” ([281]). Ezzel kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy amennyiben valamely adóhatóság széles körű mérlegelési jogkörrel rendelkezik a kedvezményezettek, illetve azon feltételek meghatározása terén, amelyek mentén adókedvezményt biztosítanak az adórendszerrel össze nem függő kritériumok, például foglalkoztatásügyi megfontolások alapján, e mérlegelési jogkör gyakorlását úgy kell tekinteni, hogy az szelektív előnyt hoz létre.

(348) A Bizottság nem ért egyet Írországnak a fenti hivatkozással ([282]) kapcsolatos értelmezésével, amely szerint nem lenne észszerűtlen, ha egy szerződéses gyártó csökkentett haszonkulcsot fogadna el költségeire azután, hogy bőkezű ellentételezésben részesült. Egy észszerűen eljáró gazdasági szereplő célja egy adott szintű kockázat melletti lehető legtöbb nyereség termelése, és egy észszerűen eljáró gazdasági szereplő nem fogadna el alacsonyabb hozamokat és mondana le nyereségről azért, mert egyébként kielégítő hozamra tett szert. A Bizottság az Apple által a fenti hivatkozással ([283]) kapcsolatban adott értelmezést sem tartja megalapozottnak, amely hivatkozás – az Apple szerint – annak a ténynek a tükrében értelmezendő, hogy a növekedéshez szükséges járulékos állóeszköz-beruházások valószínűleg nem érik el a kiindulási állóeszköz-beruházások értékét ([284]). Különösen nem fogadható el az Apple [az Apple 2. adótanácsadója] által készített *ad hoc* jelentésben bemutatott érve ([285]), amely szerint a hatékonyság-növekedésből származó nyereségek után kevesebb adót kellene fizetni. E jelentés szerint bizonyos küszöbérték feletti nyereségek csökkentett százalékarányú megadóztatása a háttérben húzódó méretgazdaságosságot tükrözi. A Bizottság azonban nem talál gazdasági indokot arra vonatkozóan, hogy

([280]) Lásd az adóügyi határozat kibocsátására irányuló 2007. május 16-i kérelmet, amely a 2007. évi határozat alapját képezi, 1. o.
([281]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (119) bekezdés. Lásd a (65) preambulumbekezdést.
([282]) A C-6/12. sz., P Oy ügyben hozott ítélet (EU:C:2013:525) 25–28. pontja és az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
([283]) Lásd a (65) preambulumbekezdést.
([284]) Lásd az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeit, (112) bekezdés.
([285]) Lásd a (170) preambulumbekezdést.

egy vállalkozás alacsonyabb nyereségszinteket fogadjon el alacsonyabb költségek mellett. Hasonlóképpen a méretgazdaságosság előnyeit élvező nagyvállalatok számára biztosított adócsökkentés sem illeszkedik az adórendszer logikájába. pontosabban, ha a méretgazdaságosság révén termelt nyereség után kevesebb adót kellene fizetni, mint a kisvállalkozások által termelt nyereség után, a nagyvállalatok kettős előnyt élveznének: a kisvállalatoknál hatékonyabb nagyvállalatok egyrészt profitálnának a nagyobb nyereségből, másrészt pedig, mivel az adót a nyereség százalékaránya alapján határozzák meg, alacsonyabb adómérték szerint kellene e nyereség után adót fizetniük. Az ilyen további előny nem egyezik az adórendszer logikájával, amely szerint valamennyi Írországban adófizetési kötelezettséggel rendelkező vállalatnak – méretétől és piaci helyzetétől függetlenül – adóznia kell nyeresége után. Végül pedig, a kereskedelmi logikával összhangban lehet az eladott termékegységenkénti alacsonyabb haszonkulcs elfogadása akkor, amikor egy meghatározott ügyfélnek eladott mennyiség növekszik. Ez azonban az adott ügyfél vonatkozásában nem jelent automatikusan alacsonyabb nyereséget, mert az egységenkénti alacsonyabb haszonkulcsot elviekben bőven ellensúlyozhatja az adott ügyfél számára értékesített termékmennyiség növekedése. Írország nem tett az Apple semmilyen olyan árazási stratégiájára utalást, amely hasonló jövedelmezőségi mintának felelne meg. Mindenesetre az effektív adókulcsokra adott kedvezményekhez hasonló ösztönzők, amelyek célja a tevékenység és a foglalkoztatás fokozása, nincsenek összhangban az adórendszer logikájával.

(349) Ezzel szemben a Bizottság el tudja fogadni Írország ([286]) és az Apple ([287]) által az 1991-es adóügyi határozatban jóváhagyott amortizációs leírással kapcsolatban adott magyarázatát, amely leírásra vonatkozóan az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság kétségeinek adott hangot. Azt, hogy az Irish Revenue elfogadta, hogy az amortizációs leírások összegét [1–10] millió USD-ben korlátozzák a beszámolókban az amortizációért felszámolt összeg felett, a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatban bármely módszer alapján megalapozatlannak, illetve bármely tényleges kiadás alapján indokolatlannak minősítette, és inkább egyeztetések eredményének tekintette. Írország és az Apple úgy vélte ezzel kapcsolatban, hogy az 1991-es adómegállapítás korlátozza az adólevonást. Írország szerint az ASI és az AOE éves korlátozást ajánlott fel az amortizációs leírások lehívására, habár az ASI és az AOE rövidebb időszakon keresztül nagyobb kedvezmények igénylésére lett volna jogosult ([288]), így az adóügyi határozat ezen eleme nem részesíti szelektív előnyben ezeket a vállalkozásokat, amikor azok vizsgálatára egyenként, az adóügyi határozatok más elemeitől különválasztva kerül sor.

(350) A 2007-es adóügyi határozat tekintetében a PwC és a(z) [az Apple adótanácsadója] által készített *ad hoc* jelentések *ex post* indoklást nyújtanak az ASI és az AOE írországi fióktelepe tekintetében megállapított hozamszintekre vonatkozóan. Mindkét jelentés alapját egy összehasonlíthatósági tanulmány adja, de amíg a PwC-féle jelentés az összes olyan vállalkozást bemutatja, amelyet az adótanácsadó hasonlónak talált egy állítólagos szokásos piaci ár elve szerinti hozam becsléséhez a két fióktelep tekintetében, a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés nem teszi közzé, hogy mely hasonló vállalkozásokat használta fel. A(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentés összehasonlíthatósági kérdéseket vet fel, különösen tekintettel a jelentés által feltárt lényeges különbségekre ([289]), mindenesetre folytatja a hasonló vállalkozások adatbázisában való keresést.

(351) A Bizottság mindenekelőtt úgy véli, hogy az összehasonlíthatósági tanulmány, amely a hasonló vállalkozások adatbázisában való keresésen alapul, nem megfelelő eszköz arra, hogy meghatározzák az ASI és az AOE írországi fióktelepe számára a szokásos piaci ár elve szerinti nyereséget. Ahhoz, hogy egy ilyen tanulmány megbízhatóan megközelítse a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményt, az összehasonlíthatósági tanulmányban szereplő harmadik felek által eladott termékeknek összehasonlíthatónak kell lenniük az ASI által értékesített és az AOE által gyártott termékekkel. A PwC és a(z) [az Apple adótanácsadója] által a hasonló vállalkozások kiválasztásához alkalmazott kizárási kritériumok nem vették figyelembe azt a tényt, hogy az Apple kiváló minőségű márkás termékeket értékesít és ekként is pozicionálja termékeit a piacon, míg a kiválasztott vállalatok lehet, hogy másként pozicionálják magukat a piacon. Az ASI-hoz hasonló forgalmazó esetében nem lehet a szokásos piaci ár elve szerinti hozamot e megfontolás figyelmen kívül hagyásával vizsgálni, különösen

([286]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (121) és az azt követő bekezdések.
([287]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (115) és az azt követő bekezdések.
([288]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (127) bekezdés.
([289]) Lásd a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle, transzferárazásról szóló ad hoc jelentést, 13. o.: „a harmadik fél forgalmazókra jellemző érintett földrajzi piacok, szerződéses feltételek, termékskála és termékmennyiségek lényeges eltérést mutatnak az ASI írországi fióktelepe által végzett tevékenységekkel összefüggő ezen elemekhez képest”.

mivel az ASI felelős az eladott termékekre vonatkozó garanciák intézéséért, ahogy azt a (338) preambulumbekezdés is kifejti, ami minőségi márkás termékek esetében nem elhanyagolható kockázatot jelent ([290]), és az ASI komoly kockázatot vállal olyan kiváló minőségű termékekért, amelyek fizikai kezelését nem az írországi fióktelep végzi, ahogy azt a (339) preambulumbekezdés is kifejti, ami pedig elviekben nem áll fenn az összehasonlításhoz kiválasztott vállalatoknál. Ezenkívül a változó költségintenzitás tekintetében fennálló jelentős különbség is probléma lehet az összehasonlíthatóság tekintetében, mivel az ASI működési költségei a vállalat eladásainak csak nagyon kis hányadát teszik ki.

(352) Az összehasonlíthatósági tanulmányok jelen esetben való használatával kapcsolatos ezen általános aggályok mellett a Bizottság konkrétan azt kifogásolja, hogy a PwC által az összehasonlításhoz választott ötvenkét vállalat közül legalább három felszámolás alatt áll ([291]). A fenntartható üzleti modellel nem rendelkező vállalatok – főszabály szerint – nem szolgálhatnak megbízható összehasonlítási alapként a díjazás megfelelő szintjének a meghatározásakor. Mivel a minta jelentős részének a felszámolási státusza azt mutatja, hogy az üzleti modell fenntarthatóságát nem vették kellőképpen figyelembe a kiválasztás során, az összehasonlításhoz használt vállalatok reprezentatív jellege nem állapítható meg.

(353) Az *ad hoc* jelentésekben foglalt összehasonlíthatósági vizsgálatokkal kapcsolatos ezen általános és konkrét aggályok ellenére a Bizottság a teljesség kedvéért megvizsgálta, hogy mi lenne a hozam megfelelő szintje, ha az ASI esetében az eladásokat, az AOE esetében pedig az összes költséget használnánk – a működési kiadás helyett – nyereségszint-mutatóként. A Bizottság emlékeztet arra, hogy ezt az elemzést nem az írországi fióktelepek által végzett tevékenységek szokásos piaci ár elve szerinti díjazásának meghatározása érdekében végzi ([292]), hanem annak bizonyítása céljából, hogy még akkor is, ha az Irish Revenue helyesen tette, hogy elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az Apple szellemi tulajdonnal kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni, amivel a Bizottság nem ért egyet, az, hogy az Irish Revenue helytelenül választotta alapul a működési kiadást és helytelenül alacsony hozamszinteket fogadott el a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott egyoldalú nyereségfelosztási módszerek alkalmazása során, olyan éves írországi adóköteles nyereséget eredményez az ASI és az AOE számára, amely nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez.

(354) Az ASI-val kapcsolatban a 13. ábra medián értékesítési hozam ([293]) elemzését ugyanarra az időszakra vonatkozóan mutatja be, mint a PwC által ugyanazon összehasonlítási alapként szolgáló vállalatokkal végzett elemzés.

13. ábra

A PwC által kiválasztott 52 vállalat árbevételére számolt működési nyereség haszonkulcsa

	2007–2011 közötti átlag (%)
Alsó kvartilis (25. percentilis)	1,3
Középérték	3,0
Felső kvartilis (75. percentilis)	4,5

([290]) A garanciakockázat az alapul szolgáló áruk árával párhuzamosan nő, így a minőségi márkás termékek garanciát jelentenek viszonylag magas áruk miatt, ideértve az alkotóelemek magas árát is. Ezzel kapcsolatban lásd az OECD 1995. évi transzferár-irányelveinek 3.37. bekezdését, amely a következő példát hozza erre: „Tegyük fel például, hogy egy adóalany csúcsminőségű videomagnókat ad el egy társult vállalkozásnak, és a hasonló üzleti tevékenységekre vonatkozóan a nyereséggel kapcsolatos egyetlen elérhető információ az általános, közepes minőségű videomagnók eladására vonatkozik. Tegyük fel, hogy a csúcsminőségű videomagnók piaca növekedést mutat az eladások tekintetében, magas belépési korlátokkal rendelkezik, kevés a versenytárs és a termékdifferenciálásra számos lehetőség áll rendelkezésre. Minden különbség valószínűleg jelentős hatással lesz a vizsgált tevékenységek és az összehasonlított tevékenységek jövedelmezőségére, amely esetben kiigazításra lenne szükség. Ahogy más módszerek esetében is, a szükséges kiigazítások megbízhatósága hatással lesz az elemzés megbízhatóságára is. Meg kell jegyezni, hogy még akkor is, ha két vállalkozás ugyanabban az iparágban tevékenykedik, jövedelmezőségük piaci részesedésük, versenyhelyzetük stb. függvényében eltérő lehet." Az OECD 2010. évi transzferár-irányelvei már nem tartalmazzák ezt a példát.

([291]) A PwC által használt Bureau Van Dijk adatbázisból az derül ki, hogy a TECNOTEL ITALIA S.P.A. és a MIELCO SPA vállalat felszámolás alatt áll, ahogy – nyilvános források szerint – a MEMTEC IBERICA SL vállalat is.

([292]) Lásd a (326) preambulumbekezdést.

([293]) Az adatbázis keresésében a forgalom (vagy működési bevétel) szerepel.

(%)

	EBIT/árbevétel	2011	2010	2009	2008	2007	átlag
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	1	12	9	8	10,73
22	FRIGO 2000 S.R.L.	10	12	12	17	22	14,68
23	GIGALOGIE	5	5	5	8	5	5,77

(%)

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

(%)

	EBIT/árbevétel	2011	2010	2009	2008	2007	átlag
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) A PwC által az ASI írországi fióktelepével mint vizsgált féllel való összehasonlításhoz kiválasztott vállalatok és az eladások nyereségszint-mutatóként való használatával a 13. ábrán szemléltetett elemzés 3 %-os medián értékesítési hozamot eredményez 1,3–4,5 % közötti interkvartilis tartománnyal ([294]). E határozatnak az 1. táblázatában megadott pénzügyi adatok és a (105) preambulumbekezdésben az adóbevallások szerint megadott adatok alapján az ASI írországi fióktelepének a 12,5 %-os szokásos írországi társaságiadó-kulcs szerinti kereskedelmi bevétele 2012-ben [40–50] millió USD volt, amely összeg az ASI 2012-es forgalmának körülbelül [0,0–0,5] %-át tette ki. Ez az összeg majdnem húsznál kevesebb annál az összegnél, amely a korrigált PwC-féle összehasonlíthatósági elemzésen alapuló, 13. ábra elemzése szerinti alsó kvartilis alkalmazásának eredménye lenne.

(356) Összegezve tehát, még akkor is, ha az Irish Revenue helyesen tette volna, hogy elfogadta az ASI írországi fióktelepével mint vizsgált féllel kapcsolatban az egyoldalú nyereségfelosztási módszeren alapuló nyereségfelosztási módszert, amivel a Bizottság nem ért egyet, az ASI-nak a kifogásolt adóügyi határozatok alkalmazásából származó írországi adóköteles nyeresége eltér a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredmény megbízható megközelítésétől. Ezen eltérés révén az ASI írországi társaságiadó-fizetési kötelezettsége lényegesen alacsonyabb, mint a nem integrált vállalkozásoké, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz. Ezért a szóban forgó adóügyi határozatok úgy tekintendők, hogy a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt biztosítanak az ASI számára.

(357) Az AOE tekintetében a vállalat 2012-es adóköteles nyeresége az összes költség körülbelül [1–5] %-át tette ki. Ez a százalékarány a PwC-féle és a(z) [az Apple adótanácsadója]-féle *ad hoc* jelentésben megadott interkvartilis tartományon belül található, és közel van a 25. percentilishez, ami az adótanácsadó szerint a szokásos piaci tartomány alsó határértékét képezi. A(z) [Az Apple adótanácsadója] szerint a 2009–2011 közötti időszak tekintetében ([295]) az összes költségre számolt alsó kvartilis haszonkulcs [4,5–5,0] % lenne ([5–10] %-os középértékkel), a PwC szerint pedig a 2007–2011 közötti időszakra ([296]) [3,0–3,5] % lenne ez az érték ([5–10] %-os középértékkel).

(358) Azonban a PwC-féle *ad hoc* jelentésben az egyes vállalatoknak az AOE írországi fióktelepével való összehasonlíthatóságát csak kereskedelmi adatbázisokból elérhető adatok alapján állapították meg, és nincs a jelentésben arra vonatkozó indoklás, hogy az egyes vállalatok üzleti és költségstruktúrájával kapcsolatos részletes elemzés hiányában miért fogadták el a 25. percentilist a tartomány alsó határértékeként, ahelyett, hogy az összehasonlíthatósággal kapcsolatos aggályok kezelése érdekében szűkebb tartományt írtak volna elő ([297]).

([294]) A PwC és a(z) [az Apple adótanácsadója] a szokásos piaci tartományként utal az interkvartilis tartományra.
([295]) Lásd a 10. ábrát.
([296]) Lásd a (217) preambulumbekezdést.
([297]) Ezzel kapcsolatban az OECD 2010. évi transzferár-irányelvek 3.57. bekezdése a következőt állítja: „Az is előfordulhat, hogy az alacsonyabb fokú összemérhetőséggel rendelkező értékek kizárására tett minden erőfeszítés ellenére az eredmény egy olyan értéktartomány lesz, amelynél – az összehasonlítható ügyletek kiválasztására használt folyamatból és az összehasonlítható ügyletekre vonatkozó adatok korlátozott elérhetőségéből adódóan – továbbra is fennállnak bizonyos nem meghatározható és/vagy számszerűsíthető, és így nem helyesbíthető hiányosságok az összehasonlíthatóságot illetően. Ebben az esetben – ha a tartomány tekintélyes számú megfigyelést tartalmaz – a tartomány középpontja körüli leszűkítésére szolgáló statisztikai eszközök (pl. interkvartilis vagy más percentilisek közötti tartomány meghatározása) segíthetnek fokozni az elemzés megbízhatóságát”.

(359) Ezenkívül a PwC-féle *ad hoc* jelentés eredménye csak gyártó vállalatokkal való összehasonlításon alapul, míg e jelentés szerint az AOE írországi fióktelepe pénzüggyel (számviteli kérdésekkel, bérszámfejtéssel és kötelezettségekkel), információs rendszerekkel, technológiai és emberi erőforrásokkal kapcsolatos megosztott szolgáltatásokat is nyújt az Apple Group vállalatcsoport más vállalatainak az EMEIA régióban ([298]). E tevékenységek egyike sem szerepel a PwC-féle *ad hoc* jelentés elemzésében, így e jelentés nem használható fel annak *ex post* történő indoklására, hogy az e tevékenységekért nyújtott díjazás összhangban volt a szokásos piaci ár elvével.

d) **Az egyoldalú nyereségfelosztási módszereknek a kifogásolt adóügyi határozatokban való téves alkalmazásával kapcsolatos következtetés**

(360) A Bizottság összességében úgy véli, hogy még akkor is, ha az Irish Revenue helyesen tette, hogy elfogadta azt a megalapozatlan feltevést, amely szerint az Apple szellemi tulajdonnal kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni, amivel a Bizottság nem ért egyet ([299]), a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek még így is olyan eredményt hoznak létre, amely nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez. A szóban forgó határozatok olyan adóköteles díjazást hagynak jóvá, amelyet az írországi fióktelepek – saját jövedelmezőségük szempontjából – nem hagytak volna jóvá, ha azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységet végző különálló és független vállalkozások lennének. Mivel a szóban forgó nyereségfelosztási módszerek csökkentik az ASI és az AOE társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok szerinti társaságiadó-fizetési kötelezettségét a nem integrált vállalkozásokéhoz képest, amelyek e rendszer szerinti adóköteles nyereségének meghatározása a piacon a szokásos piaci ár elve szerint kialkudott árak alapján történik, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében a kifogásolt adóügyi határozatok – e módszerek jóváhagyásával – szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára.

8.2.2.4. ***A társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályoktól való eltérésből eredő szelektív előny fennállásával kapcsolatos következtetés***

(361) A Bizottság mindkét érvelés alapján arra a következtetésre jut, hogy a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek az ASI és az AOE vállalatnak a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok szerinti társaságiadó-fizetési kötelezettsége csökkenését eredményezi a nem integrált vállalkozásokéhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz. Ezért a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a szóban forgó adóügyi határozatok – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében – szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára.

(362) Megerősíti ezt a következtetést két további tényező, amelyek arra utalnak, hogy a kifogásolt adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek révén létrejött eredmény nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez.

(363) Először is, ahogy azt a (262) preambulumbekezdésben is megjegyeztük, a kifogásolt adóügyi határozatokat nyereségfelosztási jelentés nélkül adták ki. Ahogyan azt az eljárás megindításáról szóló határozat is kifejti, az a tény, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok kibocsátásának idején az Apple nem nyújtott be az Irish Revenue-hoz nyereségfelosztási jelentést a javasolt nyereségfelosztási módszerek alátámasztására, arra utal, hogy a szóban forgó határozatok által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek által létrejött eredmény nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez.

(364) Másodrészt az 1991-es adóügyi határozat nyílt végű volt, nem tartalmazott semmilyen felülvizsgálati záradékot, így valójában tizenöt éven át alkalmazták, egészen a 2007-es határozat kiadásáig. A 2007-es adóügyi határozat,

([298]) PwC-féle *ad hoc* jelentés, 12. o.
([299]) 8.2.2.2. pont.

amely már rendelkezett felülvizsgálati záradékkal, szintén nyílt végű volt, és – az Apple szerint – nyolc évig alkalmazták, egészen addig, amíg az Apple új írországi vállalati struktúráját életbe nem léptették. Az adóhatóság és az adóalany közötti olyan megállapodás, amelynek nincs lezárási időpontja, csökkenti a megállapodás alapját képező jövőbeni feltételekre vonatkozó előrejelzések pontosságát, és ezáltal kétségek merülnek fel az adott megállapodás által jóváhagyott módszer megbízhatóságával kapcsolatban ([300]). Ez *a priori* vonatkozik a nyílt végű adóügyi határozatokra.

(365) Írország szerint – az 1991-es adóügyi határozat időtartama ellenére – minden évre „friss gyakorlat" vonatkozott, és nem lett volna lehetséges a határozatban a fióktelepek számára meghatározott nyereségfelosztás alapját alkalmazni, „ha a tények és körülmények változása ezen alap megbízhatóságát megszüntette volna" ([301]). Nem világos azonban, hogy az Irish Revenue hogyan tudott volna tisztában lenni a tények vagy körülmények bármely változásával. Az Apple az 1991-es adóügyi határozat alapján benyújthatta éves adóbevallását anélkül, hogy kötelezettsége lett volna értesíteni az Irish Revenue-t bármely jelentős változással kapcsolatban ([302]). Valóban, a 2007-es adóügyi határozattól eltérően az 1991-es határozat nem tartalmaz semmilyen felülvizsgálati záradékot, amely meghatározná, hogy a határozat hatálya megszűnik, ha a tevékenységek jellegében bármilyen jelentős változás áll be.

(366) Az sem világos, hogy mely változások alapján lépett az 1991-es adóügyi határozat helyébe a 2007-es határozat. Főszabály szerint egy előzetes árképzési megállapodás érvényessége addig tart, amíg hatályban vannak a határozatban jóváhagyott alapfeltételezések ([303]). A kifogásolt adóügyi határozatok nem azonosítják be ezeket a alapfeltételezéseket. Szintén nem világos, hogy az 1991-es határozat módosítását az alapfeltételezések – ha egyáltalán voltak ilyenek – milyen változásai váltották ki.

(367) A 2007-es adóügyi határozat tekintetében még azzal kapcsolatban is megállapodás született, hogy ha az Apple írországi leányvállalatainak szerkezetátalakítása mellett dönt, például új írországi vállalatokat épít be a vállalati struktúrába vagy meglévőket olvaszt egybe, a 2007-es határozatban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek továbbra is alkalmazandóak lesznek az új vagy beolvasztott szervezetekre, amennyiben e vállalatok „nagyjából ugyanazokat az üzleti tevékenységeket viszik tovább", mint az ASI és az AOE. Habár a 2007-es adóügyi határozat valóban tartalmaz felülvizsgálati záradékot, amely meghatározza, hogy a határozat hatálya megszűnik, ha bármilyen jelentős változás áll be a tevékenységek jellegében, nem világos, hogy pontosan mit értenek jelentős változás alatt, és erre vonatkozólag sem Írország nem adott magyarázatot, sem a határozat nem szolgál további felvilágosítással. Az ASI és az AOE írországi fióktelepének tevékenységeiről az adóügyi határozatokban adott nagyon rövid leírás alapján nehéz meghatározni, hogy egy, az írországi fióktelepek által végzett tevékenységekben vagy az általuk kezelt kockázatokban bekövetkező változás jelentős változásnak minősül-e. Mivel láthatólag egy üzleti szerkezetátalakítást sem tekintettek „a tevékenységek jellegében bekövetkező jelentős változásnak", úgy tűnik, hogy az Apple – a 2007-es adóügyi határozat alapján – igen csekély mértékű korlátozás mellett tudta a kifogásolt adóügyi határozatok révén biztosított kedvező adóügyi bánásmódot alkalmazni.

(368) Mindenesetre, még ha a kifogásolt adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek meg is feleltek azoknak a módszereknek, amelyek eredménye megbízhatóan közelít a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez akkor, amikor az adóügyi határozatokat kiadták, ami nem így volt, a határozatok által lefedett években a gazdasági és szabályozási környezetben bekövetkező lehetséges változások miatt a szóban forgó határozatok nyílt végű időtartama megkérdőjelezi a nyereségfelosztás megfelelőségét ([304]).

([300]) Lásd az OECD 2010. évi transzferár-irányelveinek IV. fejezetéhez tartozó melléklet 51. pontját és az OECD 1995. évi transzferár-irányelvei „A kölcsönös megállapodási eljárás szerinti előzetes árképzési megállapodásokra vonatkozó irányelvek" („Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure", „MAP APAs") című mellékletét.

([301]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (130) bekezdés.

([302]) Az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeinek 72. bekezdésében az Apple azt állítja, hogy 1991 és 2006 között – az Irish Revenue-nak az írországi adószabályoknak való megfelelőség nyomon követésére vonatkozó általános hatásköre alapján – folyamatosan egyeztetett az Irish Revenue-val az írországi fióktelepek szervezeti struktúrájával és fő tevékenységeivel kapcsolatban. Ez azonban nem ellensúlyozza azt a tényt, hogy az adóhatóságnak néhány év elteltével újból meg kell vizsgálnia, hogy a megállapodás érvényes-e még vagy felül kell vizsgálni, különösen annak fényében, hogy az Apple üzletvitele jelentős fejlődést mutatott ebben az időszakban. Ezenkívül úgy tűnik, nincsen semmilyen feljegyzés az állítólagos folyamatos egyeztetésekről, mivel a Bizottság 2013. október 8-i levelében kérte Írországot, hogy – a kifogásolt adóügyi határozatokkal együtt – küldje meg a szóban forgó határozatokat alátámasztó valamennyi elemet.

([303]) Ezzel kapcsolatban az OECD 2010. évi transzferár-irányelveinek 4.142. bekezdése a következőt állítja: „Feltéve, hogy teljesülnek az alapfeltételezések, az APA bizonyosságot nyújthat az érintett adóalanyoknak az APA hatálya alá tartozó transzferár-képzési kérdések meghatározott időszakon keresztüli adóelbánásában."

([304]) Az eljárás megindításáról szóló határozat (65) preambulumbekezdése.

8.2.3. ALTERNATÍV ÉRVELÉS: A KIZÁRÓLAG A TCA 97 TÖRVÉNY (25) BEKEZDÉSÉRE KORLÁTOZÓDÓ REFERENCIARENDSZER NYÚJTOTTA SZELEKTÍV ELŐNY

8.2.3.1. ***A TCA 97 törvény (25) bekezdésétől való eltérésből származó szelektív előny, amely révén csökken az adóalap***

(369) Írország és az Apple szerint csak a TCA 97 törvény (25) bekezdése a megfelelő referenciarendszer, továbbá az ASI és az AOE adóköteles nyereségének meghatározása teljes mértékben összhangban volt az e rendelkezés szerinti szokásos közigazgatási gyakorlattal ([305]). Ahogy azt a jelen határozat 8.2.1.2. pontja is kifejti, a Bizottság nem gondolja úgy, hogy a referenciarendszer – jelen ügyben – kizárólag a TCA 97 törvény (25) bekezdésére korlátozódik, hanem inkább úgy véli, hogy e rendelkezés szerves és szükségszerű részét képezi a 8.2.1.1. pontban meghatározott referenciarendszernek – azaz a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályoknak –, amely rendszerből fakadó cél valamennyi Írországban adóköteles vállalat nyereségének a megadóztatása.

(370) E következtetés sérelme nélkül a Bizottság – alternatív érvelésként – úgy véli, hogy még akkor is, ha a TCA 97 törvény (25) bekezdése képezné jelen ügyben az egyetlen megfelelő referenciarendszert, a kifogásolt adóügyi határozatok szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára azon adóköteles nyereségük csökkentésével, amely nyereségre a szóban forgó rendelkezés szerint a társasági adót kivetik.

(371) Írország – az Apple-höz hasonlóan ([306]) – elismeri, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdése nem ad arra vonatkozóan útmutatást, hogy hogyan kell a fióktelepek adóköteles nyereségét meghatározni. Írország szerint azonban a TCA 97 törvény (25) bekezdésének alkalmazása tekintetében nem a szokásos piaci ár elve az irányadó, hanem a bekezdés inkább azt írja elő, hogy az Irish Revenue-nak mérlegelnie kell az egyes esetekhez kapcsolódó tények és körülmények, többek között a következők számbavételével: „a valamely fióktelep által végzett tevékenységek, a vállalat eszközeihez fűződő érdekeltségei (ha van ilyen), a fióktelep által vállalt kockázatok jellege és szintje, valamint a fióktelep által a vállalat nyereségéhez való összes hozzájárulás" ([307]). A Bizottság megjegyzi, hogy az Írország által a fióktelepek adóköteles nyereségének meghatározására vonatkozóan felsorolt kritériumok – a fióktelep által végzett tevékenységek, az általa használt eszközök és vállalt kockázatok – alapvetően megegyeznek azokkal a kritériumokkal, amelyeket az OECD-modellegyezmény 7. cikkének (2) bekezdése határoz meg a külföldi illetőségű integrált vállalkozások állandó telephelyének tulajdonítható nyereség megállapítására vonatkozóan ([308]). Azaz Írország a szokásos piaci ár elvén kívül semmiféle olyan objektív standardot nem tett közzé, amely biztosítaná, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdését következetes módon alkalmazzák, biztosítva, hogy valamennyi külföldi illetőségű integrált vállalatot – a szóban forgó rendelkezés szerint – egyenlő bánásmódban részesítenek, és a Bizottság sem tudott ilyen objektív standardot meghatározni.

(372) Ezenkívül, habár Írország csak formálisan vezette be a szokásos piaci ár elvét nemzeti jogrendszerébe a 2010. évi Finance Act törvénnyel 2011. január 1-jei hatállyal kezdődően, és e jogszabály hatálya nem terjed ki a fióktelepek és azok külföldi illetőségű központi irodája közötti megállapodásokra ([309]), az Irish Revenue-nak a külföldi illetőségű vállalatok írországi fióktelepei számára történő nyereségmeghatározással kapcsolatos adómegállapítási gyakorlatával kapcsolatban – a TCA 97 törvény (25) bekezdése későbbi alkalmazása tekintetében – készített elemzés arra a következtetésre jut, hogy a szokásos piaci ár elve számos adóügyi határozat tekintetében szolgál az Irish Revenue által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek alapjául ([310]).

(373) Például a [B] vállalat esetében ([311]) a vállalat adótanácsadója által az Irish Revenue-nak küldött levél részletes hivatkozást tartalmaz a szokásos piaci ár elvére vonatkozóan. A [B] vállalat […]-ban/ben rendelkezik adóügyi

([305]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (159), (160) és (171) bekezdés. Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (27) bekezdés. Sem Írország, sem az Apple nem nyújtott azonban semmilyen példát a „szokásos közigazgatási gyakorlatra" vonatkozóan, az Irish Revenue döntéshozatali gyakorlata állítólagos következetességének alátámasztására.

([306]) Lásd a (248) preambulumbekezdést.

([307]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (21) bekezdés. Lásd még az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételeit, (154) és (155) bekezdés. Mindkét észrevétel megtalálható a 188., illetve a 189. lábjegyzetben is.

([308]) Lásd a (84) preambulumbekezdést.

([309]) Lásd a (78) preambulumbekezdést.

([310]) Írország – válaszul arra kérésre, hogy küldje meg a kifogásolt adóügyi határozatokhoz hasonló jellegű adóügyi kérdéseket felvető írországi tevékenységekkel kapcsolatos adóügyi határozatait – hét határozatot nyújtott be, amelyeket kilenc külföldi illetőségű vállalat írországi fióktelepe(i) számára történő nyereségmeghatározás tekintetében adott ki. A Bizottságnak a 2004 óta kiadott valamennyi nyereségfelosztással kapcsolatos adóügyi határozat, valamint a 2004 előtt kiadott és még hatályban lévő valamennyi adóügyi nyilatkozat átadására irányuló újabb kérésére válaszolva, Írország további tíz határozatot küldött meg, amelyek közül négy valamely fióktelep számára történő nyereségmeghatározásra vonatkozott (lásd a (3) és a (6) preambulumbekezdést). E két benyújtott anyag tehát az integrált külföldi illetőségű vállalatok fióktelepe számára történő nyereségfelosztás tekintetében lefedi az Irish Revenue teljes adómegállapítási gyakorlatát.

([311]) Lásd a (385) preambulumbekezdést.

illetőséggel, van egy írországi fióktelepe és része egy […]-i multinacionális vállalatcsoportnak (a (2) és a (6) preambulumbekezdésben felsorolt vállalatok nagy része egyesült államokbeli multinacionális vállalatcsoportok része). A fióktelep számára történő nyereségmeghatározás céljából a vállalat adótanácsadója – az OECD-modellegyezményre hivatkozva – azt javasolja, hogy a [B] vállalat központi irodáját és írországi fióktelepét tekintsék egymással a szokásos piaci ár elve szerint ügyletelő két külön jogi személynek. A szokásos piaci ár elvével kapcsolatban a levél a következőt állítja: „[h]abár Írország nem írt alá kettős adóztatási egyezményt […]-val/-vel, az OECD-modellegyezmény meghatároz irányelveket a fióktelepek nyereségének kiszámítására vonatkozóan, amelyek megfelelő viszonyítási alapként szolgálhatnak". Egy 1998-as adóügyi határozatban az Irish Revenue elfogadhatónak ítélte a szokásos piaci ár elvének alkalmazását az írországi fióktelep számára történő nyereségmeghatározás tekintetében.

(374) Egy, az [A] vállalattal kapcsolatos 2003-as adóügyi határozatban ([312]) az Irish Revenue e külföldi illetőségű vállalat és annak írországi fióktelepe között a szokásos piaci ár elvén alapuló nyereségfelosztást határozott meg. Az [A] vállalatot […]-ban/ben jegyezték be, […] joghatóságban rendelkezik fióktelepekkel, többek között Írországban is, továbbá egy […]-i multinacionális vállalatcsoport része. A vállalat helyzetét kifejtő adóügyi határozatra irányuló kérelemben az adótanácsadó a TCA 97 törvény (25) bekezdésére hivatkozva azt állítja egyrészt, hogy e rendelkezés nem nyújt semmilyen további útmutatást a kereskedelmi bevétel meghatározásával kapcsolatban, másrészt pedig, hogy hasznos figyelembe venni az OECD-modellegyezmény megközelítését és a szokásos piaci ár elvét. Az adótanácsadó szerint *„az OECD-modellegyezményben elfogadott megközelítés összhangban van az ír* nemzeti joggal és – tulajdonképpen – valamivel több, mint a nemzeti jog szerinti álláspont újbóli megfogalmazása." Az adóügyi határozatra irányuló kérelem egy nyereségmegosztásos módszert fogalmaz meg, amely alapján az [A] vállalat összes nyereségének 12,5 %-át rendelik az írországi fióktelephez. E megközelítést elfogadta az Irish Revenue, és alapként használta az [A] vállalat írországi fióktelepe számára történő nyereségmeghatározáshoz.

(375) Egy, az [F] vállalattal kapcsolatos 2006-os adóügyi határozatban ([313]) az Irish Revenue elfogadta a vállalat által a jövőbeni írországi fióktelepe számára történő nyereségmeghatározásra vonatkozóan javasolt módszert. Az [F] vállalat […]-ban/ben rendelkezik adóügyi illetőséggel, van egy írországi fióktelepe és része egy […]-i multinacionális vállalatcsoportnak. Az [F] vállalat által javasolt nyereségfelosztási módszer alapjaként a vállalat adótanácsadója az OECD szokásos piaci ár elvét alkalmazta, amely szerint „a fióktelep nyereségét oly módon kell megállapítani, hogy a fióktelepet – amennyire lehetséges – a központi irodától alapvetően külön jogi személynek kell tekinteni, és a fióktelep jövedelmezőségének meghatározása tekintetében a fióktelepnek a központi irodával folytatott valamennyi megbeszélését vagy egyeztetését úgy kell tekinteni, hogy az a szokásos piaci ár elvén alapul."

(376) Végül pedig egy, az [M] vállalattal ([314]) kapcsolatos adóügyi határozatban az adótanácsadó az ír hatóságok beleegyezését kéri „az [[M] vállalat] központi irodája és írországi telephelye közötti nyereségfelosztásba, [amely] tükrözni fogja azt a tényt, hogy az írországi fióktelep kockázatai a […] korlátozódnak". A kérelem tovább egyértelműsíti, hogy „az írországi fióktelep [[M] vállalat] [központi irodájának] a bérgyártójaként fog működni […], és tevékenységéért a szokásos piaci ár elve szerinti díjazást fog kapni".

(377) Következésképpen, habár ír jogszabály 2011-ig nem tartalmazott a szokásos piaci ár elvére vonatkozó meghatározást ([315]), mivel más objektív standardot nem határozott meg Írország, továbbá annak a ténynek a fényében, hogy ez az elv a külföldi illetőségű integrált vállalatok adóköteles nyereségének – a TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti – meghatározása alapjaként az Irish Revenue adómegállapítási gyakorlatában már az 1990-es években is jelen volt, a Bizottság azt állítja, hogy a szokásos piaci ár elve szerves része a TCA 97 törvény (25) bekezdése alkalmazásának.

(378) A Bizottság a 8.2.2.2. és a 8.2.2.3. pontban már bizonyította, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok olyan nyereségfelosztási módszereket hagynak jóvá, amelyek eredménye nem közelít megbízhatóan a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez, és ezáltal az ASI és az AOE – írországi társaságiadó-fizetési

([312]) Lásd a (387) preambulumbekezdést.
([313]) Lásd a (392) preambulumbekezdést.
([314]) Lásd a (391) preambulumbekezdést.
([315]) A TCA 97 törvény (25) bekezdése nem tartalmaz erre vonatkozó utalást.

kötelezettségek szerinti – adóköteles nyereségének csökkenését eredményezik, továbbá – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében – gazdasági előnyt biztosítanak e vállalkozások számára. A fenti pontokban foglalt érvelés alapján a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a szóban forgó adóügyi határozatok szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára a TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti korlátozottabb referenciarendszer alapján is, mivel csökkentik az ASI és az AOE e rendelkezés szerinti adóköteles nyereségét és így írországi társaságiadó-fizetési kötelezettségét más külföldi illetőségű, szintén e rendelkezés szerint adózó vállalatokhoz képest.

8.2.3.2. ***Az adórendszerre vonatkozó objektív kritérium hiányában az Irish Revenue mérlegelési jogkörének gyakorlásából eredő szelektív előny***

(379) Még ha azt is feltételezzük, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdésének alkalmazására nézve nem a szokásos piaci ár elve az irányadó, amivel a Bizottság nem ért egyet, a kifogásolt adóügyi határozatokat akkor is úgy kell tekinteni, hogy – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében – szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára, mivel másként az adórendszerre vonatkozó objektív kritérium hiányában az Irish Revenue mérlegelési jogköre gyakorlásának eredményei lennének.

(380) Habár az adóhatóságoknak biztosítani kell bizonyos mértékű mérlegelési jogkört, hogy a nemzeti adóügyi rendelkezések alkalmazása során figyelembe vehessék az adófizetők között fennálló különbségeket, ha valamely adóhatóság széles körű mérlegelési jogkörrel rendelkezik a kedvezményezettek vagy a jogszabályok alkalmazási feltételeinek az adórendszerrel nem összefüggő kritériumok alapján történő meghatározásához, e mérlegelési jogkör gyakorlását úgy kell tekinteni, hogy előnyben részesít bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos termékek gyártását más olyan vállalkozásokkal szemben, amelyek – a kitűzött cél tekintetében – hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak ([316]). Vagyis – főszabály szerint – azok az adóügyi határozatok, amelyek pusztán a vonatkozó nemzeti adóügyi rendelkezések megfelelő értelmezéséből állnak, és nem térnek el az állandó közigazgatási gyakorlattól, nem biztosítanak szelektív előnyt. Ezzel szemben azon adóügyi határozatok, amelyek esetében az adóhatóság nem az adórendszerrel összefüggő objektív kritériumok alapján él mérlegelési jogkörével, szelektív előny vélelmezéséhez vezetnek.

(381) A Bizottság és Írország egyetért abban, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdése nem határoz meg semmiféle objektív kritériumot ugyanazon külföldi illetőségű vállalat különböző részei közötti nyereségfelosztásra vonatkozóan ([317]). Nem ért azonban egyet Írország a Bizottsággal abban, hogy a TCA 97 törvény (25) bekezdése tekintetében a szokásos piaci ár elve az irányadó. Azt feltételezve, hogy Írországnak igaza van, továbbá figyelembe véve azt, hogy Írország nem határozott meg semmilyen objektív standardot a külföldi illetőségű vállalatok nyereségfelosztására vonatkozóan a TCA 97 törvény (25) bekezdése alkalmazásában, ez azt jelentené, hogy az Irish Revenue e rendelkezés alkalmazásával kapcsolatos mérlegelési jogköre nem az adórendszerrel kapcsolatos objektív kritériumokon alapul, ami szelektív előny vélelmezését eredményezi. A Bizottság a 8.2.2.2. és a 8.2.2.3. pontban már bizonyította, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok olyan nyereségfelosztási módszereket hagynak jóvá, amelyek az ASI és az AOE – írországi társaságiadó-fizetési kötelezettségek szerinti – adóköteles nyereségének csökkenését eredményezik, továbbá – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében – gazdasági előnyt biztosítanak e vállalkozások számára. Az e pontokban foglalt érvelés alapján is úgy kell tekinteni a kifogásolt adóügyi határozatokra, hogy azok – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése alkalmazásában – szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára, mivel azokat az adórendszerrel összefüggő objektív kritériumok hiányában az Irish Revenue – TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti – mérlegelési jogköre alapján adták ki.

(382) Végül pedig Írország és az Apple szerint a Bizottságnak be kell bizonyítania, hogy az Apple kedvező bánásmódban részesült más olyan külföldi illetőségű vállalkozásokkal szemben, amelyek számára az Irish Revenue a TCA 97 törvény (25) bekezdése alkalmazásában adóügyi határozatokat adott ki. Ezen érvelés mentén Írország és az Apple szerint a megfelelő referenciarendszer nem maga a TCA 97 törvény (25) bekezdése, hanem az Irish Revenue-nak a külföldi illetőségű vállalatokra vonatkozó adómegállapítási gyakorlata.

(383) Az Írország által a Bizottsághoz benyújtott, a külföldi illetőségű vállalkozások írországi fióktelepei számára történő nyereségmeghatározással foglalkozó adóügyi határozatok vizsgálatából ([318]), amely határozatok feltehetően lefedik a fióktelepek számára történő nyereségmeghatározásra vonatkozó teljes ír adómegállapítási gyakorlatot ([319]), a Bizottság nem tudott olyan következetes szabályokat meghatározni, amelyek objektív

([316]) A C-6/12. sz., P Oy ügyben hozott ítélet (EU:C:2013:525) 27. pontja.
([317]) Lásd a (248) preambulumbekezdést.
([318]) Lásd a (2) és a (6) preambulumbekezdést.
([319]) Az ASI és az AOE számára kiadott adóügyi határozatok kivételével a jelen határozat nem von le semmilyen előzetes következtetést az e határozatban bemutatott adóügyi határozatok – állami támogatásokra vonatkozó szabályok szerinti – esetleges jogellenes és összeegyeztethetetlen jellegéről.

kritériumok alapján az összes írországi fióktelepen keresztül tevékenykedő külföldi illetőségű vállalatra nézve általánosan vonatkoznának. Vagyis az Irish Revenue nyereségfelosztással kapcsolatos adómegállapítási gyakorlata túlságosan következetlen ahhoz, hogy megfelelő referenciarendszerként szolgáljon, amelynek mentén a kifogásolt adóügyi határozatokat meg lehetne vizsgálni annak meghatározása érdekében, hogy ezen adóügyi határozatokból eredően biztosítottak-e szelektív előnyt az ASI és az AOE számára.

(384) Ezen adóügyi határozatok közül többet is bemutatnak a (385)–(395) preambulumbekezdések ([320]).

(385) *1998. februári adóügyi határozat – a [B] vállalat írországi fióktelepe:* A [B] vállalat a […] multinacionális vállalatcsoport része ([321]). E vállalat írországi fióktelepe végzi a(z) […] gyártását, a termékvéglegesítési folyamat szervezését, valamint az áruk vásárlókhoz történő kiszállításának nyomon követését és adminisztrációját. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint a(z) […] gyártása – általában véve – messze a legösszetettebb tevékenység a termelési láncban ([322]). Az írországi fióktelephez adózási célból rendelendő, a vállalat adótanácsadója által javasolt és az Irish Revenue által jóváhagyott díjazás az írországi fióktelep összes költségének 117 %-át kitevő összeg ([323]), amely költség elsősorban az értékesítéssel összefüggő és általános költségekből áll.

(386) *2001. májusi adóügyi határozat – a [C2] vállalat írországi fióktelepe:* A [C2] vállalat egy a(z) […]-i [C] multinacionális […] vállalatcsoporthoz tartozó […]-i vállalat. Az adóügyi határozat – az adófizető kérelme alapján – olyan nyereségfelosztást hagy jóvá e vállalat írországi fióktelepe számára, amely szerint az adóügyi határozatban „szakember általi termékvásárlás és viszonteladás újraszámlázási szolgáltatás keretében" tevékenységként leírt tevékenységekre vonatkozó nyereség az Írországban létesítendő megosztott adminisztratív szolgáltatási központ költségeinek legfeljebb 9 %-a lesz.

(387) *2003. májusi adóügyi határozat – az [A] vállalat írországi fióktelepe:* Az [A] vállalat a(z) […]-i […] multinacionális vállalatcsoport tagja ([324]). E vállalat írországi fióktelepét az adóügyi határozatra irányuló kérelemben úgy írják le, hogy […] gyártásával foglalkozik, továbbá a teljes anyavállalat számára számviteli feladatokat is ellát. Az adóügyi határozatra irányuló kérelemben az [A] vállalat adótanácsadója az OECD-modellegyezményre hivatkozva tesz javaslatot a fióktelep számára történő nyereségmeghatározásra. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint, habár a […] értékesítésével, a marketing tevékenységekkel, a szellemi tulajdonjoggal és a pénzgazdálkodással kapcsolatos feladatok irányítását Írországon kívül végzik, az [A] vállalat szerint az írországi fióktelep nem pusztán egy „szerződéses gyártó", hiszen Írország a(z) […] termékkel való ellátás tekintetében az egyik fő helyszín a világon. Ezért a nyereségmegosztásos módszeren alapuló nyereségfelosztást javasolnak, amelynek révén az [A] vállalat teljes nyereségének 12,5 %-át ([325]) allokálják az írországi fióktelephez a költség és haszon módszerének alkalmazása helyett, bár ez utóbbi csökkentette volna az [A] vállalat írországi adóköteles nyereségét.

(388) *2003. szeptemberi adóügyi határozat – az [N] vállalat írországi fióktelepe:* Az [N] vállalat egy Írországban bejegyzett külföldi illetőségű vállalat, amely egy […]-i multinacionális csoport része. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint az [N] vállalat írországi fióktelepe […] gyártásával fog foglalkozni és ehhez kapcsolódó egyéb – például raktározási és szállítmányozási – szolgáltatásokat nyújt majd. Az e termékekkel összefüggő szellemi tulajdonjogot az [N] vállalat Írországon kívüli központi irodájához allokálnák, az írországi fióktelep pedig

([320]) Amennyiben a leírás nem tesz említést az adóügyi határozat időtartamára, az azt jelenti, hogy maga a határozat nem tartalmaz semmilyen felülvizsgálati záradékot vagy bármilyen egyéb utalást a határozat érvényességi idejére vonatkozóan.

([321]) Lásd a (373) preambulumbekezdést.

([322]) Az írországi fióktelep egyéb tevékenységei közé tartoznának még […]. Állítólag az írországi létesítmény használatának mértékét is Írország területén kívül határozzák meg. A [B] vállalat […]-i központi irodája – az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint – a(z) […] anyavállalat engedélye alapján végzi […] értékesítését és gyártását.

([323]) Ezt a 117 %-os szintet az adótanácsadó számította ki úgy, hogy a központi irodának megfelelő hozama legyen az általa birtokolt jogok tekintetében, amely hozam – az adótanácsadó szerint – az árbevétel 20 %-át teszi ki a […]-re vonatkozó standard jogdíjmértékek alapján. E jogdíjmértékek kiszámítása inkább előrejelzések, mint korábbi valós adatok alapján történt. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem azonban nem nyújt semmilyen további egyértelműsítést az alkalmazott módszerre vonatkozóan, ahogy arra sem tesz utalást, hogy *ex post* felülvizsgálatra sor került volna.

([324]) Lásd a (374) preambulumbekezdést.

([325]) A 12,5 %-os árrést az írországi fióktelep összes költsége átlagos költséghányadának kiszámításával kapják. Nincs meghatározva, hogy milyen költségalapot alkalmaznak referenciaként, a vonatkozó költségekre az adóügyi határozatra irányuló kérelemben „tevékenységek végzése során felmerült költségek" formájában utalnak.

bérgyártóként vagy szerződéses gyártóként működne. Az írországi fióktelep nem vállalna a marketinggel, K+F tevékenységekkel, minőségellenőrzéssel, termékfelelősséggel és készletezéssel kapcsolatos semmilyen kockázatot. Az adóügyi határozat az írországi fióktelep számára olyan nyereségfelosztást állapít meg, amely révén ugyanaz a működési nyereség keletkezik Írországban, mint ami akkor keletkezett volna, ha az írországi telephely az [N] vállalat leányvállalataként lenne bejegyezve. Az adóügyi határozat az írországi fióktelep által végzett tevékenységek díjazásaként az írországi gyártó fióktelep költségeire számolt 25–30 % közötti haszonkulcsot határoz meg. Ezt a haszonkulcsot a fióktelep működési költségeire alkalmazzák. Az adóügyi határozat azt is megerősíti, hogy az [N] vállalat birtokában lévő szellemi tulajdon eladása esetén nem kellene ír tőkenyereség-adót fizetni, mert az írországi fióktelep nem rendelkezne az [N] vállalat birtokában lévő szellemi tulajdonhoz fűződő érdekeltséggel.

(389) *2004. júniusi adóügyi határozat – az [I] vállalat írországi fióktelepe:* Az [I] vállalat egy Írországban bejegyzett, de adóügyi illetőséggel […]-ban/ben rendelkező vállalat. A […]-ban/ben működő vállalat a kérelem szerint az írországi fióktelep által nyújtott adminisztratív szolgáltatások díjazását 10 % költség és haszon értékben kívánja meghatározni. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint gyakorlatilag valamennyi szellemi tulajdonjogot Írországon kívülre allokálnak. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem nem határozza meg, hogy pontosan mely költségekről is van szó, de megerősíti, hogy a vállalat fióktelepének – írországi társaságiadó-fizetési kötelezettség alá tartozó – nyereségét azokra a költségekre fogják korlátozni, amelyek a fióktelep munkavállalói által Írországban ténylegesen elvégzett tevékenységeknek tulajdoníthatók.

(390) *2005. januári adóügyi határozat – az [E] vállalat írországi fióktelepe:* Az [E] vállalat egy […]-ban/ben bejegyzett vállalat, amely a(z) […]-i multinacionális vállalatcsoport része. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint az írországi fióktelep […] gyártásával foglalkozik. Az [E] vállalat csak a csoport kapcsolt vállalkozásaival kötött licencmegállapodások révén fér hozzá szabadalmakhoz és a vonatkozó szellemi tulajdonjogokhoz. Az [E] vállalat „szerződéses gyártóként" működik Írországban. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint az írországi fióktelep adóalapjának – a korábbiakkal ellentétben – már nem lehet része vállalkozói nyereség. A kérelem beszámol arról, hogy a jelenlegi gyártási folyamatot Írországból esetleg máshová mozgatnák át, és jelzi, hogy egy ilyen döntés komoly következményekkel járna az írországi tevékenységekre nézve. A tervezett szerkezetátalakításban a szellemi tulajdonjogokat, amelyek állítólag az [E] vállalat ([326]) tulajdonában voltak, egy újonnan létrehozott, „Newco"-ként említett vállalatra ruházzák át, amelyet Írországban fognak bejegyezni, de adóügyi illetőséggel valamely másik országban rendelkezik majd. Az új vállalati struktúrában az írországi fióktelep az újonnan létrehozott – Newco néven említett – vállalat nevében folytatná a gyártási tevékenységeket szerződéses gyártás keretében. A vállalat megerősítést kér az Irish Revenue-tól azzal kapcsolatban, hogy a szellemi tulajdonjog átruházása nem fog tőkenyereség-adó keletkezéséhez vezetni Írországban, és a Newco nem fog adóalanyisággal rendelkezni Írországban. Az [E] vállalat más tevékenységeket is fog végezni, különös tekintettel a Newco nevében történő számlázásra. Az [E] vállalat által a vásárlók felé történő termékértékesítéssel kapcsolatos további jogcímek Írországra terhelődnének át. E tevékenységek és a fióktelep által végzett gyártási tevékenységek tekintetében az adózási célból egyeztetett díjazást a gyártási tevékenység működési költségei plusz 100 % értékben határozták meg.

(391) *2005. decemberi adóügyi határozat – az [M] vállalat írországi fióktelepe:* Az [M] vállalatot Írországban jegyezték be, de más országban rendelkezik adóügyi illetőséggel, továbbá egy […]-i multinacionális vállalatcsoportnak a része. Az [M] vállalat […] és késztermékek értékesítésével foglalkozik. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint az írországi fióktelep aktuális tevékenységi és foglalkoztatási szintjének fenntartása érdekében, […], a csoport fontolóra veszi, hogy Írország legyen – a csoport egy […] vállalata által létrehozott – új […] helyszíne. A kérelemben bemutatott új vállalati struktúrában az [M] vállalat és annak írországi fióktelepe – számviteli célokból – úgy működne, mintha két különálló jogi személyről lenne szó. A jövedelem felosztására a szokásos piaci ár elve szerinti gyártási díj alapján kerülne sor oly módon, hogy az írországi fióktelep ugyanolyan szintű működési nyereségre tenne szert, mintha az írországi fióktelep gyártási tevékenységét az [M] vállalat egy leányvállalata végezné. Az [M] vállalat központi irodája a szellemi tulajdonjogot a csoport egy […]-i vállalatától engedményezné, az írországi fióktelep pedig bérgyártóként működne. Bérgyártóként késztermékeket állítana elő a központi iroda utasításai alapján és az [M] vállalat központi irodájának tulajdonában álló nyersanyagot felhasználva. Az írországi fióktelep nem vállalna a marketinggel, K+F tevékenységekkel, minőségellenőrzéssel, termékfelelősséggel és készletezéssel kapcsolatos semmilyen kockázatot. A gyártáson kívül az írországi fióktelep a számlázásban és a beszedésekben, valamint a – raktározáshoz és szállítmányozáshoz hasonló – gyártással kapcsolatos tevékenységekben tudna segédkezni. Az adóügyi határozatban az e tevékenységek tekintetében meghatározott díjazás az írországi fióktelep működési költségeire számolt 10 %-os haszonkulcs.

([326]) Annak ellenére, hogy az [E] vállalat állítólag csak a kapcsolt vállalkozásokkal kötött licencszerződések révén férhet hozzá a szabadalmakhoz és a szellemi tulajdonjogokhoz, az adóügyi határozatra irányuló kérelem az [E] vállalatnak a tervezett szerkezetátalakítás előtt birtokában lévő szellemi tulajdonjogokról tesz említést.

(392) *2006. júliusi adóügyi határozat – az [F] vállalat írországi fióktelepe:* Az [F] vállalat […]-ban/ben rendelkezik adóügyi illetőséggel és a(z) […]-i multinacionális vállalatcsoport része. Az adóügyi határozat meghosszabbít egy 1997-es megállapodást, amelynek értelmében – adózási célból – az [F] vállalat nyereségének 15 %-át az írországi fióktelephez rendelik. Ezt a megállapodást 2025-ben fogják felülvizsgálni. Az írországi fióktelep a […] globális székhelye; a(z) […] stratégiai tervezését végzi, illetve beszerzési tevékenységeket lát el, valamint feladatai közé tartozik a(z) […] koordinálása és felügyelete is, ideértve a logisztikai tevékenységeket. Az [F] vállalat igazgatósága, amelynek székhelye a(z) […]-i központi irodában található, a csoport fő vezetőségi tagjaiból áll. Az [F] vállalat adótanácsadója szerint az 1997-es adóügyi határozat elismerte, hogy a szellemi tulajdonjogok a(z) […]-i központi irodához és nem az írországi fióktelephez tartoznak. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem tartalmazza az [F] vállalat írországi foglalkoztatási adatait és az elmúlt nyolc év során kifizetett adó összegét, azonban nem terjed ki a vállalatra vonatkozó számviteli vagy pénzügyi tervezési adatokra.

(393) *2006. decemberi adóügyi határozat – a [C1] vállalat írországi fióktelepe:* A [C1] vállalat egy a(z) […]-i multinacionális […] vállalatcsoporthoz tartozó […]-i vállalat. A fióktelep […] gyártásával foglalkozik. A fióktelep többek között a következő üzleti területeken tevékenykedik: […], termelés, humán erőforrások, közügyek, pénzügyek, beszerzés stb. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem nem tesz említést az írországi fióktelep által használt szellemi tulajdonjogokról, amelyeket Írországon kívülre allokálnak. A fióktelep számára nyújtott adóköteles díjazás – az adóügyi határozatban meghatározottak szerint – az írországi működési költségekre számolt 18 %-os haszonkulcsból, a(z) […] anyavállalat éves árbevételére számolt – az írországi fióktelep által gyártott termékekből származó – 1,6 %-os „szellemi tulajdonjogból származó hozamból", valamint az üzemre és az épületekre vonatkozó amortizációs leírásból áll.

(394) *2007. decemberi adóügyi határozat – a [G] vállalat írországi leányvállalatai:* A [G] vállalat egy […]-i multinacionális vállalatcsoport, amelynek három leányvállalata van Írországban. Ezért az adóügyi határozat úgy tűnik, inkább a vállalkozások közötti nyereségfelosztással, nem pedig a fióktelepek számára történő nyereségmeghatározással foglalkozik. Az adóügyi határozat időtartamát öt évben állapították meg, 2008-tól kezdődően. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint az írországi leányvállalatok által végzett tevékenységek […] gyártásából, […] és a kapcsolódó termékek értékesítéséből, […] termékkel való kereskedelemből, a csoport globális kapcsolt vállalkozásai számára fenntartott megosztott szolgáltatóközpont működtetéséből, valamint K+F tevékenységekből állnak. Sem az adóügyi határozatra irányuló kérelem, sem az Írország által alátámasztásként benyújtott anyagok nem tesznek említést az írországi leányvállalatok által használt szellemi tulajdon létezéséről, amelyet valamely Írországon kívüli másik országhoz rendelnek. A három leányvállalat közül az egyik – gyártással foglalkozó szervezetként megjelölt – vállalat tekintetében az adóügyi határozat az írországi adóalap kiszámítását a következők szerint határozza meg: az írországi működési költségek 15 %-ának (az ideértendő költségeket az adóügyi határozatra irányuló kérelem felsorolja), az Írországban gyártott termékekből származó éves árbevétel 0,8 %-át kitevő „szellemi tulajdonjogból származó hozamnak", valamint az üzemre és épületekre vonatkozó amortizációs leírásnak az összege. A két másik leányvállalat tekintetében az adóügyi határozat a működési költségek 15 %-ának megfelelő adóalapot határoz meg (az ideértendő költségeket az adóügyi határozatra irányuló kérelem felsorolja).

(395) *2010. szeptemberi adóügyi határozat – a [D] vállalat írországi fióktelepe:* A [D] vállalat egy […]-i illetőségű […] multinacionális vállalatcsoporthoz tartozó […] vállalat. Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint a vállalatcsoport szeretne […], és Írországot megfelelő helynek találja e tevékenységhez, figyelembe véve az előrelátható adóköltségeket. Egy írországi fióktelep magas szintű központosított irányítási szolgáltatásokat nyújtana a csoporton belül és […]. Az adóügyi határozatban a központosított irányítással kapcsolatos tevékenységek tekintetében meghatározott díjazás a fióktelepen felmerült összes költségre számított 10 %-os haszonkulcs. A 10 %-os haszonkulcsot a vállalat adótanácsadója által végzett összehasonlító elemzés alapján határozták meg. A harmadik felekkel végzett […] tevékenységek tekintetében megállapítandó nyereséget a harmadik felekkel szembeni követeléseknek és az Írországban felmerült hozzárendelhető költségek, a központi irodák […]-hoz rendelt kiadásai és a csoport más kapcsolt vállalkozásai által nyújtott szolgáltatások szokásos piaci ár szerinti értéke összegének különbségeként határozzák meg.

(396) A Bizottság számos ellentmondást figyelt meg a szóban forgó adóügy határozatokban.

(397) Mindenekelőtt a módszerek kiválasztása nem szisztematikus még azokban az esetekben sem, ahol a leírt tevékenységek hasonlók. Például mind az [A] vállalat, mind az AOE fióktelepét úgy tüntetik fel, hogy azok a vállalat birtokában lévő szellemi tulajdonok felhasználásával gyártanak termékeket, amely szellemi tulajdont

nem az írországi fióktelephez rendelik. Az [A] vállalat adóügyi határozatra irányuló kérelme szerint az [A] vállalat írországi fióktelepe nem szerződéses gyártó, míg a kifogásolt adóügyi határozatokban az AOE-t szerződéses gyártóként hagyják jóvá. Ennek megfelelően az [A] vállalat számára kiadott adóügyi határozatban az OECD transzferár-irányelveknek megfelelő nyereségmegosztásos módszert hagyták jóvá ([327]), míg az AOE tekintetében a költség és haszon/tranzakciós nettó nyereség módszert hagyták jóvá, jóllehet az [A] vállalat adóügyi határozatra irányuló kérelmében leírt tevékenységek hasonlónak tűnnek az AOE kérelmében leírt tevékenységekhez. Ha azonban az AOE számára is a nyereségmegosztásos módszert választották volna, e vállalat összes nyereségét írországi fióktelepéhez kellett volna rendelni, mivel a fióktelep működési nyeresége képviseli a vállalat összes működési költségét.

(398) Hasonlóképpen az [A] vállalat adóügyi határozatra irányuló kérelmében a vállalat annak megerősítését kéri az Irish Revenue-tól, hogy a gyártóüzem számára meghatározandó nyereséget nyereségmegosztásos módszer alkalmazásával számítsák ki a vállalat összes költségének aránya alapján, amit pedig az írországi fióktelep költségei képviselnek. Az írországi fióktelep adóköteles nyereségének kiszámításához a nyereségmegosztásos módszert javasolják a költség és haszon módszer helyett, habár ez utóbbi – az [A] vállalat szerint – csökkentette volna a fióktelep adóköteles nyereségét. Ez ellentétben áll az Irish Revenue által a [B], [C2], [N], [I], [E], [M] és [D] vállalatok számára jóváhagyott megközelítéssel, amely esetében a szóban forgó vállalatok írországi fióktelepének adóalapját a költségek százalékarányaként számították ki, nem pedig a vállalat összes nyereségének a százalékaránya alapján ([328]).

(399) A nyereségmegosztásos módszert az [F] vállalat esetében is elfogadták, ahol is a vállalat összes nyereségének 15 %-át rendelték az írországi fióktelephez. Azonban míg az [F] vállalat esetében a vállalat írországi fióktelepe által végzett tevékenységek leírása nincs összhangban az [A] vállalat írországi fióktelepe által végzett tevékenységek leírásával – a tekintetben, hogy az [A] vállalat írországi működését nem írországi tulajdonban lévő szellemi tulajdon felhasználásával végzett gyártási tevékenységként adta meg ([329]), az [F] vállalat pedig írországi működését a vállalat […] tevékenységének globális székhelyeként mutatta be – az egyeztetett díjazások ugyanazon transzferárazási módszeren, a nyereségmegosztásos módszeren alapulnak, és az alkalmazott százalékarány sem mutat jelentős eltérést (15 % az [F] vállalat és 12,5 % az [A] vállalat esetében), annak ellenére, hogy az előbbi esetben a tevékenységeket úgy írják le, hogy azok összetettek és üzleti kockázattal járnak, az utóbbi esetben pedig úgy, hogy azok csak a rutintevékenységekre nézve járnak kockázattal.

(400) Ezenkívül számos adóügyi határozat a költségek alapján határozza meg a nyereségfelosztást, a tranzakciós nettó nyereség módszer hatékony alkalmazásával, ahol a költségek jelentik a választott nyereségszint-mutatót. Egyes esetekben azonban a fióktelep működési költségei adják a viszonyítási alapként vett költségeket, míg más esetekben, például a [B] vállalat esetében, a nyereségfelosztáshoz használt költségalapnak az értékesítéssel összefüggő költségek is részét képezik. Az adóügyi határozatokban hivatkozási alapként használt költségalap tekintetében fennálló különbségek láthatólag nem követnek egy, a nagyobb vagy kisebb költségalap megfelelőségével kapcsolatos konkrét érvelést.

(401) Egy másik szembetűnő különbség a hasonló helyzetek esetén alkalmazott bánásmód terén az Irish Revenue-nek az [M] és az [E] vállalat írországi fióktelepe esetén alkalmazott bánásmód összehasonlítása révén figyelhető meg. Mindkét vállalat számára 2005-ben adtak ki adóügyi határozatot, és mindkettő írországi fióktelepe […] gyártásával foglalkozik. Mindkét fióktelepet alacsony kockázatot viselő vállalatként írják le – az [E] vállalat fióktelepét szerződéses gyártóként, az [M] vállalat fióktelepét bérgyártóként mutatják be, amelyek lényegében ugyanazokra a tevékenységekre utalnak –, és az adóügyi határozatra irányuló kérelmek állítása szerint a felhasznált nyersanyag tulajdonosa a központi iroda. Amennyiben a fióktelepek a gyártók, nincs szerződéses

([327]) Ez inkább az ötödik OECD-módszernek, nem pedig a tranzakciós nettó nyereség módszernek felel meg.

([328]) Ezekben az esetekben az írországi fióktelepek adóalapjának meghatározását a költségek százalékarányaként adták meg, függetlenül attól, hogy a vállalat jelezte-e, hogy valamely szellemi tulajdont figyelembe kell venni a számításhoz, mint ahogy az [A] vállalat kérelmében megadják, hogy valamely szellemi tulajdont Írországon kívüli másik országhoz rendelnek, ahogyan az például az [I] vállalat esetében is történt, és amíg az egyik esetben a nyereségmegosztásos módszert használták, a másikban nem.

([329]) Az adóügyi határozatra irányuló kérelem szerint „[a csoport] […] nem tekinti úgy, hogy a(z) [[A] vállalat] Írországban pusztán „szerződéses gyártóként" tevékenykedik. A funkcionális elemzésből […] egyértelműen kiderült, hogy a vállalat Írországban folytatott tevékenységeinek középpontjában a gyártás áll […]".

eszköz arra vonatkozóan, hogy az ilyen tulajdonjogot – ugyanarról a jogi személyről lévén szó – akár a központi irodához, akár a fióktelephez rendeljék. Ezért az [E] és az [M] vállalat fióktelepét a valóságban úgy írják le, hogy nagyon hasonló kockázatokat viselnek, nagyon hasonló tevékenységeket végeznek és mindkettő részt vesz a számlázásban. Mindkét adóügyi határozat esetében a fióktelep adóalapját a vállalatok írországi fióktelepének működési költségére számolt haszonkulcsként határozzák meg ([330]). Az [E] vállalat fióktelepe esetében az Irish Revenue által meghatározott díjazás a működési költségek 100 %-os haszonkulcsának, míg az [M] vállalat esetében az Irish Revenue által megállapított haszonkulcs tízszer alacsonyabb értéknek, a működési költségek 10 %-ának felel meg. Egyik adóügyi határozat sem tartalmaz olyan magyarázatot, ami indokolhatná a díjazások közötti különbséget, függetlenül attól, hogy a szóban forgó adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek megbízhatóan közelítik-e meg a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményt.

(402) Végül pedig a [G] csoport és a [C1] vállalat tekintetében kiadott adóügyi határozatok olyan módszert fogadnak el a díjazás meghatározására, amely az AOE vállalat tekintetében a 2007-es kifogásolt adóügyi határozatban jóváhagyott díjazási módszerre hasonlít. E módszer alapját az adott adóügyi határozatra irányuló kérelmekben az árbevétel „szellemi tulajdonjogból származó haszon"-ként megjelölt százalékarányának és a működési költségek százalékarányának az együttese adja. Ez a módszer nem felel meg az OECD transzferár-irányelvekben bemutatott egyetlen módszernek sem. A három adóügyi határozat különböző ágazatokban végzett gyártási tevékenységekre vonatkozik: […] gyártására a [G] vállalat, […] gyártására a [C1] vállalat és személyi számítógépek gyártására az AOE esetében. A [G] vállalat írországi fióktelepe a leírás szerint forgalmazási tevékenységet végez, a [C1] vállalat és az AOE írországi fióktelepe azonban láthatólag nem végez ilyen tevékenységet. Mindazonáltal az árbevétel százalékarányaként – „szellemi tulajdonjogból származó haszon" megjelöléssel – elfogadott díjazás a [G] vállalat tekintetében a legalacsonyabb: 0,8 %, míg a [C1] vállalat írországi fióktelepe esetében ez az érték 1,6 %, az AOE írországi fióktelepe esetében pedig [1–5] %. A [G] vállalat írországi fióktelepe adóalapjának kiszámításához visszatartott – a működési költségekből számolt – 15 %-os költségaránya alacsonyabb, mint a működési költségek [C1] vállalat számára elfogadott 18 %-os százalékaránya. Ezért a [G] vállalat írországi fióktelepe tekintetében jóváhagyott díjmeghatározási módszer és paraméterek szisztematikusan alacsonyabb adóalapot eredményeznek az írországi fióktelep számára, mint az Irish Revenue által a [C1] vállalat tekintetében megállapított díjmeghatározási módszer és paraméterek, annak ellenére, hogy a [G] vállalat írországi fióktelepe láthatólag több tevékenységet végez, mint a [C1] vállalat írországi fióktelepe. Ezt a különbséget nem lehet a vonatkozó adóügyi határozatra irányuló kérelmekben foglalt leírásokkal megmagyarázni. Semmilyen számítással nem támasztották alá a [G], a [C1] és az AOE vállalat adóügyi határozatra irányuló kérelmében foglalt, a szellemi tulajdonból származó hozam 0,8 %-os, 1,6 %-os és [1–5] %-os paramétereit és a működési költségek százalékarányát.

(403) Összegezve, az Irish Revenue nyereségfelosztással kapcsolatos adómegállapítási gyakorlatának vizsgálata azt mutatja, hogy nem alkalmaznak semmilyen következetes kritériumot a külföldi illetőségű vállalkozások írországi fióktelepe számára – a TCA 97 törvény (25) bekezdése alkalmazásának céljából – történő nyereségmeghatározás terén. Ez a vizsgálat azt is megerősíti, hogy a kifogásolt adóügyi határozatokat az adórendszerre vonatkozó objektív kritériumok hiányában az Irish Revenue mérlegelési jogköre alapján adták ki, és ezért a szóban forgó adóügyi határozatok úgy tekintendők, hogy – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében – szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára ([331]).

8.2.4. AZ ADÓRENDSZER TERMÉSZETÉN ÉS ÁLTALÁNOS SZERKEZETÉN ALAPULÓ IGAZOLÁS HIÁNYA

(404) Egy, a referenciarendszertől eltérő intézkedés még akkor tekinthető nem szelektív jellegűnek, ha azt e rendszer jellege vagy szerkezete indokolja. Ez a helyzet akkor, ha az intézkedés a referenciarendszer alapelveinek vagy vezérlő elveinek közvetlen következménye, illetve ha az a magában a rendszerben rejlő és annak működését és eredményességét biztosító mechanizmusok következménye ([332]).

(405) Sem Írország, sem az Apple nem indokolta meggyőzően a kifogásolt adóügyi határozatok révén nyújtott szelektív előny biztosítását, jóllehet a bizonyítás e tekintetben a tagállamokat terheli. Írország valójában semmilyen indoklást nem nyújtott a szelektív bánásmódra vonatkozóan, míg az Apple arra hivatkozik, hogy a mérlegelési jogkör gyakorlása szerves része az ír társaságiadó-rendszernek, az adóügyi határozatok pedig hozzájárultak a rendszer hatékonyságához és arányosak voltak ([333]).

(406) A Bizottság szerint a jelen ügyben ezek az érvek nem indokolják az ASI és az AOE vállalat számára biztosított szelektív bánásmódot.

([330]) Ezt a módszert hagyta jóvá például az ASI tekintetében is a 2007-es adóügyi határozat.
([331]) Lásd a (381) preambulumbekezdést.
([332]) Lásd például a C-78/08–C-80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:550) 69. pontját.
([333]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (216) és az azt követő bekezdések.

(407) Először is az, hogy egy adóhatóság mérlegelési jogkörével él, még akkor is, ha az bizonyos költségvetési szabályok alkalmazásának szerves része, önmagában nem indokolhatja hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő adófizetők közötti megkülönböztetés alkalmazását. Ahogy a Bíróság megállapította ([334]), amennyiben egy adóhatóság költségvetési szabályai alkalmazása során mérlegelési jogkörével él, amelynek nem az adórendszerre vonatkozó objektív kritériumok képezik alapját, az szelektivitás alkalmazását valószínűsíti, és az Apple nem tudta alátámasztani, hogy az Irish Revenue-nak a kifogásolt adóügyi határozatok kiadása során alkalmazott mérlegelési jogköre az adórendszerrel kapcsolatos objektív kritériumokon alapult volna.

(408) Mindenesetre a Bizottság emlékeztet arra, hogy elsődleges ([335]) és másodlagos ([336]) érvelése, valamint első alternatív érvelése ([337]) alapján is nem az Irish Revenue mérlegelési jogköre az, amely az ASI és az AOE számára szelektív előny biztosításához vezet, hanem az a tény, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok csökkentik az ASI és az AOE adóalapját és így társaságiadó-fizetési kötelezettségét is, amely csökkentések a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők számára nem elérhetők. Ezen érvelések alapján az vezetett szelektív előny biztosításához, hogy az Irish Revenue jóváhagyta az Apple által az ASI és az AOE adóköteles nyereségének meghatározására javasolt nyereségfelosztási módszereket, nem pedig a mérlegelési jogkörnek az e módszerek jóváhagyása során történő alkalmazása. Az, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok azáltal is szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára, hogy az Irish Revenue mérlegelési jogkörével úgy élt, hogy annak nem az adórendszerrel kapcsolatos objektív kritériumok képezték alapját, további alternatív érvelési mód a szelektív előny biztosításának jelen ügyben történő megállapítására ([338]). Ennek az érvelésnek a célja, hogy Írország és az Apple azon állításával foglalkozzon, amely szerint a TCA 97 törvény (25) bekezdése tekintetében nem irányadó a szokásos piaci ár elve, valamint, hogy a szelektív előny bizonyítását a kifogásolt adóügyi határozatoknak az Irish Revenue közigazgatási gyakorlatával való összehasonlításával kell elvégezni. Ennek megfelelően – az utolsó érvelés kivételével – a Bizottság azon következtetése, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára, nem függ attól, hogy az Irish Revenue számára a szóban forgó adóügyi határozatok kiadása tekintetében biztosított mérlegelési jogkör túlzott-e, illetve attól, hogy az Irish Revenue hogyan élt e mérlegelési jogkörrel, hanem inkább abból a tényből következik, hogy a szóban forgó adóügyi határozatok szelektív módon csökkentik az ASI és az AOE írországi társaságiadó-fizetési kötelezettségét a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplőkhöz képest.

(409) Másodrészt, még akkor is, ha a Bizottság szelektív előny fennállásával kapcsolatos megállapítása az Irish Revenue mérlegelési jogkörének alkalmazásán alapult, az Apple által megfogalmazott érv, amely szerint „az [adóügyi határozatok] a TCA 97 törvény (25) bekezdésének alapelveiből származtak" ([339]), arra vonatkozó további magyarázat nélkül, hogy hogyan kell ezt érteni, vagy hogyan indokolja ez a szelektív bánásmódot, nem elegendő a szelektív bánásmód jelen ügyben történő indoklásához. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint egy vállalkozás számára nyújtott előnynek nemcsak a szóban forgó adórendszer sajátos jellemzőivel kell összeegyeztethetőnek lennie, hanem e rendszer végrehajtásának módjával is ([340]). Ezért még akkor is, ha az Irish Revenue-nak a TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti közigazgatási gyakorlata lenne a megfelelő referenciarendszer, amivel a Bizottság nem ért egyet, az a mód, ahogy az Irish Revenue az egyedi adóügyi határozatok kiadásán keresztül a TCA 97 törvény (25) bekezdését végrehajtotta, azt mutatja, hogy mérlegelési jogköre nem objektív kritériumokon alapul. Az ASI és az AOE ily módon kedvező bánásmódban való részesítése ezért nem indokolható az adórendszer logikájával vagy általános természetével.

(410) Harmadrészt „az adórendszer hatékonyságára" vonatkozó általános hivatkozás ([341]), amelyhez az adóügyi határozatok állítólag hozzájárultak, nem indokolhatja, hogy bizonyos vállalkozásokat – e rendszer szerinti – szelektív bánásmódban részesítsenek. Igaz, hogy az adóügyi határozatok általában véve érvényes és az adóhatóságok által jogbiztonság biztosítása céljából gyakran alkalmazott eszközök, ez a tény azonban nem mentesíti az adóügyi határozatokat az állami támogatásokra vonatkozó vizsgálat alól.

(411) Összefoglalva, az ASI és az AOE számára a kifogásolt adóügyi határozatok révén biztosított szelektív előnyt nem indokolja az adórendszer természete és általános szerkezete.

([334]) A C-6/12. sz., P Oy ügyben hozott ítélet (EU:C:2013:525) 27. pontja.
([335]) 8.2.2.2. pont.
([336]) 8.2.2.3. pont.
([337]) 8.2.3.1. pont.
([338]) 8.2.3.2. pont.
([339]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (218) bekezdés.
([340]) A C-78/08– C-80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2011:550) 73. pontja.
([341]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (219) bekezdés.

8.2.5. A SZELEKTÍV ELŐNY FENNÁLLÁSÁVAL KAPCSOLATOS KÖVETKEZTETÉS

(412) Azzal, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepe tekintetében olyan nyereségfelosztási módszereket hagytak jóvá, amelyek eltérnek a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredménytől, a kifogásolt adóügyi határozatok az ASI és az AOE adóalapjának csökkenését eredményezték a nem integrált vállalkozásokéhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz. Ezáltal a kifogásolt adóügyi határozatok az ASI és az AOE társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok szerinti társaságiadó-fizetési kötelezettségének csökkenéséhez vezetnek, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt biztosítva ezzel a szóban forgó vállalkozások számára ([342]).

(413) Illetve azzal, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepe tekintetében olyan nyereségfelosztási módszereket hagytak jóvá, amelyek eltérnek a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredménytől, a kifogásolt adóügyi határozatok az ASI és az AOE adóalapjának csökkentését eredményezik az olyan egyéb külföldi illetőségű vállalatok adóalapjához képest, amelyek fióktelepen keresztül fejtik ki működésüket Írországban. Ezáltal a kifogásolt adóügyi határozatok az ASI és az AOE – TCA 97 törvény (25) bekezdése szerinti – társaságiadó-fizetési kötelezettségének csökkenéséhez vezetnek, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt biztosítva ezzel a szóban forgó vállalkozások számára ([343]).

8.3. *A TÁMOGATÁS MEGLÉTÉRE VONATKOZÓ KÖVETKEZTETÉS*

(414) A fentiek alapján a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy az Irish Revenue által az ASI és az AOE javára kiadott kifogásolt adóügyi határozatok szelektív előnyt biztosítanak e vállalatok számára, amely felróható Írországnak, és amelyet állami erőforrásokból finanszíroznak, ami pedig versenytorzulást idéz elő vagy annak veszélyét rejti magában, továbbá hatással lehet a tagállamok közötti kereskedelemre. A kifogásolt adóügyi határozatok ezért a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősülnek.

(415) mivel a kifogásolt adóügyi határozatok révén csökkennek az adóterhek, amelyeket rendes esetben az ASI-nak és az AOE-nek kellene viselnie üzleti tevékenységük során, a kifogásolt adóügyi határozatokat az ASI és az AOE számára biztosított működési támogatásnak kell tekinteni.

8.4. *A KIFOGÁSOLT INTÉZKEDÉSEK KEDVEZMÉNYEZETTJEI*

(416) A kifogásolt adóügyi határozatok – a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében – állami támogatást nyújtanak az ASI és az AOE számára. Az ASI és az AOE azonban egy multinacionális vállalatcsoportnak, az Apple csoportnak a tagja, amely számos vállalkozásból áll, és e vállalkozások mindegyike teljes mértékben az Apple Inc. ellenőrzési jogköre alá tartozik. A különálló jogi személyek az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazása céljából tekinthetők úgy, hogy egy gazdasági egységet alkotnak. Így ez a gazdasági egység minősül a támogatási intézkedés által érintett, kedvezményezett vállalkozásnak. Ahogy a Bíróság korábban már megállapította, „[a] versenyjogban a vállalkozás fogalmát úgy kell értelmezni, mint amely […] gazdasági egységet jelent még akkor is, ha jogi szempontból ez az egység több természetes vagy jogi személyből áll” ([344]). Annak meghatározásához, hogy több szervezet alkotja-e a gazdasági egységet, a Bíróság azt vizsgálja, hogy fennáll-e az irányítási jogokat biztosító részesedés, illetve léteznek-e funkcionális, gazdasági és szervezeti kapcsolatok ([345]). Jelen ügyben az ASI és az AOE teljes mértékben az Apple Inc. tulajdonában áll ([346]), továbbá az ASI és az AOE igazgatósági tagjainak többsége az Apple Inc. munkavállalója ([347]), így az Apple Groupot irányító Apple Inc. vállalatról mondható el az is, hogy az ASI és az AOE irányítását végzi, funkcionális, gazdasági és szervezeti kapcsolatokon keresztül.

([342]) 8.2.2. pont.
([343]) 8.2.3. pont.
([344]) A C-170/83. sz., Hydrotherm ügyben hozott ítélet (EU:C:1984:271) 11. pontja. Lásd még a T-137/02. sz., Pollmeier Malchow kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2004:304) 50. pontját.
([345]) A C-480/09 P. sz., Acea Electrabel Produzione SpA kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2010:787) 47–55. pontja; C-222/04. sz., Cassa di Risparmio di Firenze SpA és társai ügyben hozott ítélet (EU:C:2006:8) 112. pontja.
([346]) Lásd a (47) preambulumbekezdést.
([347]) Lásd a (114) preambulumbekezdést.

(417) Ezenkívül az Apple Group döntött úgy, hogy az ASI-t és az AOE-t Írországban jegyezzék be, és az Apple Group határozott a vállalati struktúráról, amelynek mentén az ASI-t és az AOE-t Írországban jegyzik be, és e vállalatok csak egy-egy telephely formájában lesznek jelen Írországban. Ezért az Apple Group egésze az, amely élvezi az Írország által az ASI és az AOE számára a kifogásolt adóügyi határozatok formájában nyújtott állami támogatást, mivel az Irish Revenue által az ASI és az AOE számára biztosított kedvező adóügyi bánásmód összességében a teljes Apple csoport számára kedvez azáltal, hogy – a teljes vállalatcsoport javára hasznosítható – további pénzügyi erőforrásokat szabadít fel.

(418) Összefoglalva tehát, annak ellenére, hogy az Apple Group működése különböző jogi személyeken keresztül szerveződik, a vállalatcsoportot egyetlen gazdasági egységnek kell tekinteni, amely a kifogásolt adóügyi határozatok révén Írország által biztosított állami támogatások előnyeit élvezi ([348]).

8.5. *A KIFOGÁSOLT INTÉZKEDÉSEK ÖSSZEEGYEZTETHETŐSÉGE*

(419) Egy állami támogatást akkor tekintenek a belső piaccal összeegyeztethetőnek, ha besorolható a Szerződés 107. cikkének (2) bekezdésében felsorolt kategóriák valamelyikébe ([349]), illetve a támogatás a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető, ha a Bizottság megállapítja, hogy a Szerződés 107. cikkének (3) bekezdésében felsorolt kategóriák valamelyikébe tartozik ([350]). A támogatást nyújtó tagállamra hárul azonban annak bizonyítása, hogy a támogatás a Szerződés 107. cikkének (2) vagy (3) bekezdése alapján összeegyeztethető a belső piaccal ([351]).

(420) Írország a kifogásolt adóügyi határozatok révén általa nyújtott állami támogatásra vonatkozó szóban forgó rendelkezésekkel való összeegyeztethetőség megállapítása érdekében a fenti okok egyikére sem hivatkozott.

(421) Ezenkívül, ahogy a (222)–(415) preambulumbekezdések is megjegyzik, a kifogásolt adóügyi határozatok úgy tekintendők, hogy működési támogatást nyújtanak az ASI, az AOE és a teljes Apple csoport számára. Az ilyen támogatás rendes esetben nem tekinthető összeegyeztethetőnek a belső piaccal különösen a Szerződés 107. cikkének (3) bekezdése c) pontjának értelmében, mivel nem mozdítja elő az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését, emellett az adókedvezmény időben nem korlátozott, nincs tervbe véve a fokozatos csökkentése, és nem áll arányban azzal, ami a kérdéses területeken valamely meghatározott gazdasági hátrány orvoslásához szükséges.

(422) Következésképpen az Írország által a kifogásolt adóügyi határozatok révén nyújtott állami támogatás nem összeegyeztethető a belső piaccal.

9. **A TÁMOGATÁS JOGELLENESSÉGE**

(423) A Szerződés 108. cikkének (3) bekezdése értelmében a tagállamok kötelesek tájékoztatni a Bizottságot minden támogatás nyújtására irányuló szándékukról (beszámolási kötelezettség), és a tervezett intézkedéseket nem

([348]) Lásd mutatis mutandis a C-323/82. sz., Intermills ügyben hozott ítélet (ECLI:EU:C:1984:345) 11. pontját: „A maguk a kérelmezők által benyújtott információk alapján egyértelmű, hogy az átszervezést követően mind az SA Intermills, mind a három gyártó vállalat irányítását a Walloon regionális igazgatója végzi, és az üzem három újonnan alapított vállalatba történő áthelyezését követően az SA Intermills továbbra is érdekeltséggel rendelkezik az említett vállalatokban. Ezért el kell fogadni, hogy noha a három gyártó vállalat mindegyike a korábbi SA Intermills vállalattól eltérő jogi személyiséggel rendelkezik, mégis egyetlen csoportot alkotnak, legalábbis ami a belga hatóságok által nyújtott támogatást illeti […]" Lásd még a C-182/03. és C-217/03. sz., Belgium and Forum 187 ASBL kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2006:416) 102. pontját: „a Bizottság helyesen vélte úgy, hogy az adóköteles jövedelmek megállapítására vonatkozó szabályok a csoportoknak és a hozzájuk tartozó koordinációs központoknak kedvezményt jelentenek."

([349]) A Szerződés 107. cikkének (2) bekezdésében említett eltérések a következőkre vonatkoznak: a) szociális jellegű, egyéni fogyasztóknak adott támogatás; b) a természeti katasztrófák vagy kivételes események által okozott károk jóvátételére adott támogatás; és c) a Németországi Szövetségi Köztársaság egyes területeinek nyújtott támogatás.

([350]) A Szerződés 107. cikkének (3) bekezdésében említett eltérések a következőkre vonatkoznak: a) az egyes térségek fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás; b) valamely közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósításának előmozdítására vagy egy tagállam gazdaságában bekövetkezett komoly zavar megszüntetésére nyújtott támogatás; c) az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás; d) a kultúrát és a kulturális örökség megőrzését előmozdító támogatás; és e) a Tanács határozata által meghatározott támogatás.

([351]) Lásd a T-68/03. sz., Olympiaki Aeroporia Ypiresies kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2007:253) 34. pontját.

hajthatják végre azelőtt, hogy a Bizottság végleges határozatot hozna (felfüggesztési kötelezettség). A tájékoztatásra irányuló kötelezettséget a 2015/1589/EU tanácsi rendelet ([352]) is megismétli, a felfüggesztési kötelezettségről pedig e rendelet 3. cikke rendelkezik. E rendelet 1. cikkének f) pontja szerint a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdésével ellentétesen hatályba léptetett új támogatás jogellenes támogatásnak minősül.

(424) A Bizottság megjegyzi, hogy Írország nem tájékoztatta a Bizottságot a kifogásolt adóügyi határozatok kiadására irányuló szándékáról, és a felfüggesztési kötelezettségnek sem tett eleget. Ezért a 2015/1589/EU rendelet 1. cikkének f) pontja értelmében a kifogásolt adóügyi határozatok jogellenes támogatásnak minősülnek, amelyeket a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértése mellett léptettek életbe.

10. **ÁLLÍTÓLAGOS ELJÁRÁSI SZABÁLYTALANSÁGOK**

(425) Írország és az Apple is azt állítja, hogy a Bizottság megsértette a meghallgatáshoz való jogukat, mivel a bizottsági vizsgálat fókuszpontja állításuk szerint módosult az eljárás megindításáról szóló határozat elfogadása óta, ahogy azt a 2015. április 17-i levél is bizonyítja, és állítólag sem Írország, sem az Apple nem kapott arra lehetőséget, hogy megfelelő módon kifejezzék véleményüket a Bizottság e levélben kifejtett álláspontjára vonatkozóan. Ennek következményeként Írország és az Apple szerint a Bizottságnak ki kellett volna terjeszteni az eljárás megindításáról szóló határozat hatókörét, vagy új határozatot kellett volna elfogadnia, amelyben megnyitja a hivatalos vizsgálati eljárást és meghatározza a vizsgálat állítólagos új fókuszpontját.

(426) A Bizottság úgy véli, hogy a jelen ügyben Írország és az Apple eljárási jogait teljes mértékben tiszteletben tartották.

(427) A Bizottság mindenekelőtt megjegyzi, hogy a Bizottság állami támogatással kapcsolatos vizsgálatának hatóköre nem változott az eljárás megindításáról szóló határozat és e határozat elfogadása között. Mindkét határozat ugyanazokkal az intézkedésekkel (az Irish Revenue által kiadott 1991-es és 2007-es adóügyi határozatokkal), ugyanazokkal a kedvezményezettekkel (az ASI-val, az AOE-val és az Apple Grouppal), valamint ugyanazokkal az állami támogatással kapcsolatos aggályokkal foglalkozik (vagyis azzal, hogy a szóban forgó adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek megfelelő nyereségmeghatározást eredményeznek-e az ASI és az AOE írországi fióktelepe számára, vagy szelektív előnyt biztosítanak e vállalatok számára azzal, hogy általuk oly módon határozhatják meg adóköteles nyereségüket, hogy az eltér a szokásos piaci ár elve szerinti eredménytől).

(428) Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság azzal kapcsolatos kezdeti kétségeinek adott hangot, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek megfelelnek-e az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak, különös tekintettel a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti szokásos piaci ár elvére. Az eljárás megindításáról szóló határozat utáni mélyreható kivizsgálás célja az, hogy a Bizottság vizsgálódási körébe új ténybeli és jogi elemek kerüljenek. Ezek az elemek segíthetnek a Bizottságnak az eljárás megindításáról szóló határozatban közzétett kezdeti kétségeit továbbgondolni vagy eloszlatni. Ennek megfelelően előfordulhat, hogy az eljárás végére módosul a Bizottság elemzése, aminek következményeként a végső határozat valamelyest eltérhet az eljárás megindításáról szóló határozattól, anélkül, hogy ezen eltérések érvénytelenné tennék a végleges határozatot ([353]).

(429) Az Írország és az Apple által a Bizottság állami támogatással kapcsolatos aggályaira válaszként benyújtott számos dokumentum következménye, hogy a Bizottság által folytatott elemzés tovább fejlődött a jelen ügyben. A bizottsági szolgálatok a 2015. április 17-i levelet az átláthatóság érdekében küldték Írországnak, válaszként Írországnak az állami támogatással kapcsolatos vizsgálat – ezen elemek fényében történő – egyértelműsítésére irányuló kérelmére, valamint Írország azon állítására, hogy a Bizottság vizsgálata láthatólag az alkalmazandó nemzeti jog téves bizottsági értelmezésén alapult, amely levelet Írország továbbított az Apple-nek. Az eljárás megindításáról szóló határozat óta az állami támogatással kapcsolatos bizottsági vizsgálat tárgya (a kifogásolt adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek) soha nem változott, ahogy a kifogásolt intézkedéseknek az állami támogatásokkal kapcsolatos szabályoknak való megfelelőségére vonatkozó fő aggályok sem változtak (azaz, hogy a szóban forgó módszerek olyan adóköteles nyereséget eredményeztek-e az ASI és az AOE számára, amely megfelel a szokásos piaci ár elvének).

([352]) A 2015. július 13-i 2015/1589/EU tanácsi rendelet részletes szabályokat határoz meg az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozóan (HL L 248., 2015.9.24., 9. o.).

([353]) A T-424/05. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2009:49) 69. pontja; és a T-231/06 és T-237/06. sz., Hollandia és NOS kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2010:525) 50. pontja. Lásd még a T-242/12. sz., (SNCF) kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2015:1003) 345–367. pontját.

(430) Mindenesetre a 2015. április 17-i levél óta Írország bőven elegendő lehetőséget kapott arra, hogy ismertesse a levélben kifejtett álláspontjával kapcsolatos véleményét a Bizottsággal, és számos alkalommal mind írásban, mind pedig szóban ténylegesen élt is e lehetőségekkel ([354]). Az Apple-t illetően a Bizottság emlékeztet arra, hogy érdekelt félként csak arra van joga, hogy az eljárás megindításáról szóló határozatra reagálva benyújtsa észrevételeit. Mindazonáltal az Apple azóta, hogy a 2015. április 17-i levelet továbbították számára, számos lehetőséget kapott észrevételeinek a Bizottsághoz való benyújtására, és mind írásban, mind pedig szóban ténylegesen élt is e lehetőségekkel ([355]).

(431) Következésképpen a Bizottság úgy véli, hogy Írország és az Apple eljárási jogait a jelen ügyben tiszteletben tartották.

11. **VISSZAFIZETTETÉS**

11.1. *VISSZAFIZETÉSI KÖTELEZETTSÉG*

(432) A 2015/1589/EU rendelet 16. cikkének (1) bekezdése kötelezettséget határoz meg a Bizottság számára, amelynek értelmében a jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatásokat vissza kell fizettetnie. E rendelkezés azt is előírja, hogy az érintett tagállamnak minden szükséges intézkedést meg kell tennie annak érdekében, hogy visszatérítttesse a belső piaccal összeegyeztethetetlennek minősített jogellenes támogatásokat. A 2015/1589/EU rendelet 16. cikkének (2) bekezdése megállapítja, hogy a visszatérítésre kerülő támogatás magában foglalja a kamatot, amely attól a naptól esedékes, amikor a jogellenes támogatást a kedvezményezett rendelkezésére bocsátották, addig a napig, amíg az ténylegesen visszafizetésre nem került. A visszatérítési kamatláb meghatározására vonatkozó módszereket a 794/2004/EK bizottsági rendelet ([356]) határozza meg. Végül pedig a 2015/1589/EU rendelet 16. cikkének (3) bekezdése szerint „a visszatérítést késedelem nélkül és az érintett tagállam nemzeti joga szerinti eljárás keretében kell végrehajtani, feltéve, hogy e rendelkezések lehetővé teszik a Bizottság határozatának azonnali és hatékony végrehajtását.”

11.2. *ÚJ TÁMOGATÁS*

(433) A 2015/1589/EU rendelet 1. cikkének c) pontja szerint az új támogatás „olyan támogatás, azaz támogatási program és egyedi támogatás, amely nem létező támogatás, beleértve a létező támogatások módosítását is”.

(434) A 2015/1589/EU rendelet 17. cikkének megfelelően a Bizottság támogatás-visszatérítttetésre vonatkozó hatásköre tízéves jogvesztő határidőn belül érvényesíthető. A jogvesztő határidő azon a napon kezdődik, amikor a jogellenes támogatást a kedvezményezettnek egyedi támogatás vagy támogatási program részét képező támogatás formájában odaítélik. A Bizottság vagy a Bizottság kérésére eljáró tagállam jogellenes támogatással kapcsolatos intézkedései megszakítják a jogvesztő határidőt. A jogvesztő határidő minden megszakítást követően újra kezdődik. A jogvesztő határidőt fel kell függeszteni, amíg a Bizottság határozata a Bíróság előtt függőben lévő eljárás alá tartozik. Végül pedig minden támogatást, amellyel kapcsolatban a jogvesztő határidő lejárt, létező támogatásnak kell tekinteni.

(435) Az 1991-es adóügyi határozatot több mint tíz éve adták ki. Jelen ügyben a 2015/1589/EU rendelet 17. cikke szerinti jogvesztő határidőt 2013. június 12-én szakították meg, amikor is a Bizottság levelet küldött Írországnak, amelyben arra kérte, hogy nyújtson tájékoztatást adómegállapítási gyakorlatáról és – különösen – az Írország által az AOI, az ASI és az AOE javára kiadott valamennyi adóügyi határozatról ([357]). Ez azt jelenti, hogy a 2015/1589/EU rendelet 1. cikke b) pontjának iv. alpontja értelmében az 1991-es adóügyi határozat által 2003. június 12. előtt nyújtott valamennyi támogatás „létező” támogatásnak tekintendő. Ezzel szemben a fenti dátum után akár az 1991-es, akár a 2007-es adóügyi határozat szerint nyújtott valamennyi támogatás – a 2015/1589/EU rendelet 1. cikkének c) pontja értelmében – „új” támogatásnak minősül.

([354]) Lásd az Írország és a Bizottság között az észrevételekkel kapcsolatos levélváltást a 7.1., 7.2., 7.4. és 7.5. pontban.
([355]) Lásd az Apple és a Bizottság között az észrevételekkel kapcsolatos levélváltást a 7.1., 7.2. és 7.3. pontban.
([356]) A Bizottság 794/2004/EK rendelete (2004. április 21.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet végrehajtásáról (HL L 140., 2004.4.30., 1. o.).
([357]) Lásd az (1) preambulumbekezdést. Írország 2013. július 9-én küldte meg első válaszát a Bizottságnak a szóban forgó írországi adómegállapítási gyakorlattal, valamint az ASI-val és az AOE-val kapcsolatos konkrét kérdésekkel kapcsolatos tájékoztatáskérésére.

(436) Írország szerint valamennyi jelen ügyben nyújtott támogatás kizárólag létező támogatás lehet, mivel abból erednek, hogy az Irish Revenue nem alkalmazta a szokásos piaci ár elvét, amely nem volt alkalmazandó Írországban az Unióhoz való 1973. január 1-jei csatlakozásukkor, ahogy azóta sem. Írország szerint a TCA 97 törvény (25) bekezdése pusztán megismétli az 1967-es Income Tax Act törvényben foglaltakat, amely Írországnak az Unióhoz való csatlakozásakor hatályban volt, és egyik rendelkezés sem hivatkozik a szokásos piaci ár elvére vagy az OECD-keretre. Ezért, mivel az írországi fióktelepek számára történő nyereségfelosztás jogi alapja nem változott lényegesen Írország uniós csatlakozása óta, az intézkedés, amennyiben állami támogatásnak minősül, a 2015/1589/EU rendelet 1. cikkének b) pontja értelmében létező támogatásnak tekintendő ([358]).

(437) Ez az érv nem elfogadható, mivel a jelen ügyben nyújtott támogatás az ASI, az AOE és az Apple csoport számára a kifogásolt adóügyi határozatok formájában nyújtott egyedi támogatás, amely határozatok olyan nyereségfelosztási módszereket hagynak jóvá, amelyek írországi társaságiadó-fizetési célokból csökkentik az ASI és az AOE adóköteles nyereségét, és – Írország állításával ellentétben – nem a TCA 97 törvény (25) bekezdése és az 1967-es Income Tax Act (201) bekezdése szerinti adórendszerről van szó. Vagyis a támogatást nyújtó támogatási intézkedést az ASI és az AOE által az adóköteles nyereségük – írországi társaságiadó-fizetési célokból történő – éves meghatározására, valamint e meghatározás alapján éves társaságiadó-fizetési kötelezettségük megállapítására alkalmazott kifogásolt adóügyi határozatok jelentik. Vagyis az adóügyi határozatok által biztosított éves támogatást akkor nyújtják, amikor az ASI-nak és az AOE-nek be kell fizetnie a társasági adót, és e vállalkozások a fizetendő adó összegének kiszámítása során a szóban forgó adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségfelosztási módszerekre támaszkodnak. Az ASI, az AOE és az Apple csoport számára a kifogásolt adóügyi határozatok révén biztosított támogatás ily módon – évente nyújtott – új támogatásnak tekintendő ([359]).

11.3. *JOGBIZTONSÁG ÉS BIZALOMVÉDELEM*

(438) A 2015/1589/EU rendelet 16. cikkének (1) bekezdése értelmében a Bizottság nem írhatja elő a támogatás visszafizetését, amennyiben az ellentétes lenne a jog valamely általános elvével.

(439) Írország és az Apple is azzal érvel, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás megindításával és – huszonkét év után – a két adóügyi határozat állami támogatásnak való megfelelőségének megkérdőjelezésével a Bizottság megsértette a jogbiztonság elvét. Írország szerint az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak kiszámíthatónak kell lenniük, és a Bizottságnak nincs joga ahhoz, hogy a szóban forgó szabályok határainak új módon vagy az OECD-kerethez hasonló nemzetközi fejleményekre való hivatkozás révén történő kiterjesztésével alakítsa az uniós jogot ([360]). A szokásos piaci ár elvének és az OECD-keretnek – különösen az OECD 2010. évi útmutatásának – az alkalmazásával a Bizottság visszamenőleges hatállyal határoz meg olyan külső referenciakeretet, amely a szóban forgó időszakban nem képezte az ír nemzeti jog részét ([361]). Végül pedig Írország szerint az, hogy a Bizottság visszamenőleges hatállyal alkalmaz mai elveket, azt jelenti, hogy Írországnak olyan előírásnak kell megfelelnie, amelyet (az Apple-lel együtt) nem láthatott előre az adóügyi határozatok kiadásakor ([362]).

(440) Az ítélkezési gyakorlat szerint a jogbiztonság alapvető követelménye kizárja, hogy a Bizottság határozatlan ideig késlekedhessen jogkörei gyakorlásával ([363]). A jogbiztonság elve azonban akkor alkalmazható, ha a Bizottság részéről fennáll a cselekvés tartós hiánya attól a pillanattól kezdve, hogy tudomást szerzett a támogatásról és

([358]) Írország eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (141) és az azt követő bekezdések.
([359]) C-182/03. és C-217/03. sz., Belgium and Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyben hozott ítélet (EU:C:2006:416). Ugyanígy érvelt az Elsőfokú Bíróság a T-427/04. és T-17/05. sz., Franciaország és a France Télécom kontra Bizottság egyesített ügyben (EU:T:2009:474), amelyben a France Télécom adómentességével kapcsolatban a Bizottság azt állapította meg, hogy a támogatást éves alapon nyújtották, azaz a fizetendő és mentesített adókülönbözetet éves alapon számították ki, és – többek között – a helyi hatóságok által évente megszavazott adómértékek szintjétől függött, amely következtetést az Elsőfokú Bíróság is megerősítette.
([360]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (90) bekezdés.
([361]) Írország észrevételei a harmadik felek által tett megállapításokkal kapcsolatban, (22)–(41) bekezdés.
([362]) Az Apple-nek az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (300) bekezdés.
([363]) C-74/00 P. és C-75/00 P. sz., Falck and Acciaierie di Bolzano kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2002:524) 140. pontja.

a helyzet bizonytalanságáról. A hosszú idő eltelte önmagában nem elegendő a jogbiztonság elvének alkalmazásához, és a Bizottságnak csak onnantól számítva róható fel késlekedés, amikor tudomást szerzett a támogatás létezéséről. Jelen ügyben, mivel Írország soha nem tájékoztatta a Bizottságot a kifogásolt adóügyi határozatokról, és másként sem hozták azokat nyilvánosságra, a Bizottság csak akkor szerezhetett tudomást a szóban forgó adóügyi határozatok létezéséről, amikor nyilvánosan közzé tették azokat, amire pedig először az Amerikai Szenátus előtti meghallgatáson került sor. E meghallgatásokat 2013. május 21-én tartották, azt követően pedig a Bizottság 2013. június 12-én tájékoztatásra irányuló kérést küldött Írországnak. A Bizottságot ezért nem lehet a jogbiztonság elvének a cselekvés hosszú ideig tartó hiányából fakadó megsértésével vádolni, mert attól kezdve, hogy a Bizottság tudomást szerezhetett az adóügyi határozatokról (2013. május 21.), egy hónapnál rövidebb időn belül intézkedni kezdett (2013. június 12-én).

(441) Írország azzal kapcsolatos érvelését illetően, hogy a jogbiztonság elvét megsértették, mert a Bizottság azon döntéshozatali gyakorlatával ellentétesen jár el, amely szerint az egyetlen érvényes referenciapont a nemzeti adórendszer, a Bizottság emlékeztet arra, hogy jelen ügyben az a referenciarendszert, amelynek alapján a szelektív előny létezését vizsgálja, a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok jelentik. Emlékeztet továbbá arra, hogy a tagállamok ugyan költségvetési autonómiát élveznek a közvetlen adózás terén, a tagállamok által elfogadott költségvetési intézkedéseknek azonban meg kell felelniük az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályoknak, amelyek betartása kötelező a tagállamok számára, és amelyek elsőbbséget élveznek a nemzeti jogszabályokkal szemben ([364]). E tekintetben a Bizottság emlékeztet arra, hogy a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése alapján – annak a Bíróság szerinti értelmezésében ([365]) – tilos olyan költségvetési intézkedéseket hozni, amelyek révén az integrált vállalkozások oly módon határozhatják meg adóköteles nyereségüket, amely nem tükrözi azokat az árakat, amelyeket szabad verseny esetén határoznának meg, azaz a hasonló körülmények között a szokásos piaci ár elve alapján egyeztető független vállalkozások által kialkudott árakat. Jelen határozat elfogadása során a Bizottság a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdését alkalmazza a kifogásolt adóügyi határozatokra, amelyekről a Bizottság megállapította, hogy olyan eredményeket hoznak létre, amelyek nincsenek összhangban a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályokkal, mert lehetővé teszik, hogy az ASI és az AOE a szokásos piaci ár elve szerinti nyereséget nem tükröző módon határozza meg adóköteles nyereségét. Írország azon érvelését illetően, hogy a Bizottság nemzetközi szabványokat ír elő és 2010-es útmutatást alkalmaz az ezen év előtt kiadott adóügyi határozatokra vonatkozóan, a Bizottság emlékeztet arra, hogy a jelen határozatban foglalt következtetése nem az OECD-kereten, hanem a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének a megsértésén alapul, amely már 1973 óta része Írország jogrendszerének. Amennyiben a Bizottság az OECD-keretre hivatkozik jelen határozatban, azt azért teszi, mert e keret értékes útmutatást tartalmaz azzal kapcsolatban, hogy valamely fióktelep adóköteles nyereségének meghatározására alkalmazott módszer által létrehozott eredmény megbízhatóan közelít-e a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő piaci alapú eredményhez, mivel a keret az OECD égisze alatt folytatott szakértői megbeszélések eredményeként jött létre és olyan technikákat dolgoz ki, amelyek célja a nemzetközi adózás közös kihívásainak kezelése.

(442) Végül pedig a számos szakmai szövetség által aláírt közös beadványra válaszolva Írország azt az érvet hozta fel, hogy a bizalomvédelem elve jelen ügyben akadályozza a visszafizetést. A France Télécom-ügyben hozott határozatra ([366]) is hivatkozott észrevételeiben, amikor azzal kapcsolatban érvelt, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok révén nyújtott összeget nehéz volna jelen ügyben számszerűsíteni ([367]). Azok a tagállamok azonban, amelyek hatóságai a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megsértésével nyújtottak állami támogatást, nem hivatkozhatnak a kedvezményezettet megillető bizalomvédelemre annak indoklásához, hogy miért nem teszik

([364]) Lásd a C-182/03. és C-217/03. sz., Belgium and Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2006:416) 81. pontját; Lásd a C-106/09 P és C-107/09 P sz., Bizottság kontra Gibraltár kormánya és az Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítéletet (EU:C:2011:732); Lásd a C-417/10. sz., 3M Italia ügyben hozott ítélet (EU:C:2012:184) 25. pontját és a C-529/10. sz., Safilo ügyben hozott határozat (EU:C:2012:188) 18. pontját; Lásd még a T-538/11. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2015:188) 66. pontját.

([365]) Lásd a C-182/03. és C-217/03. sz., Belgium and Forum 187 ASBL kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2006:416) 95–97. pontját.

([366]) A Bizottság 2004. augusztus 2-i 2006/621/EK határozata a Franciaország részéről a France Télécom részére biztosított állami támogatásról (HL L 257., 2006.9.20., 11. o.).

([367]) Írországnak az eljárás megindításáról szóló határozattal kapcsolatos észrevételei, (155) és (156) bekezdés.

meg a támogatásvisszafizetést előíró bizottsági határozat végrehajtásához szükséges – kötelező – lépéseket. Ha lenne erre lehetőségük, az megfosztaná a Szerződés 107. és 108. cikkét azok minden gyakorlati hatályától, mivel a nemzeti hatóságok saját jogellenes gyakorlatukra támaszkodva tudnák a Bizottságnak a Szerződés e rendelkezései szerint hozott határozatait hatástalanná tenni ([368]). Tehát nem az érintett tagállamnak, hanem a kedvezményezett vállalkozásnak kell rendkívüli körülmények fennállására hivatkoznia, amely körülmények alapján jogos elvárásai voltak, és aminek eredményeként megtagadja a jogellenes támogatás visszafizetését ([369]). Mivel az Apple a Bizottsághoz benyújtott észrevételei közül egyikben sem hivatkozott erre az elvre, Írország pusztán ebből az okból kifolyólag megalapozatlanul támaszkodik a bizalomvédelem elvére. Mindenesetre, ha a Bizottság előzetes értesítése nélkül nyújtanak támogatást, a támogatás kedvezményezettje – rendkívüli körülmények híján – nem támaszthat jogos elvárásokat a támogatás jogszerűségével kapcsolatban ([370]).

(443) A közös beadványban azzal kapcsolatban felhozott érv tekintetében, hogy a megközelítés állítólagos újszerűsége jelen ügyben a bizalomvédelem elvének a megsértéséhez vezetett, megakadályozva a támogatás visszatérítését ([371]), a Bizottság emlékeztet arra, hogy a bizalomvédelem elve csak olyan helyzetben vonatkozhat egy magánszemélyre, amelyben az Unió valamely intézménye – azzal, hogy pontos ígéreteket tett e személynek – megalapozott várakozásokat keltett benne ([372]). Sem Írország, sem a közös nyilatkozat nem támasztja alá, hogy a Bizottság valaha is pontos biztosítékkal szolgált volna afelől, hogy a kifogásolt adóügyi határozatok megfelelnek az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak, vagy hogy a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése nem vonatkozik az adóügyi határozatokra vagy bármely olyan hasonló költségvetési intézkedésre, amely által jóváhagyott módszerrel egy integrált vállalkozás meg tudja határozni adóköteles nyereségét. Épp ellenkezőleg, a Bizottság – az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló 1998-as közleményében ([373]) – az adóügyi határozatokat olyan költségvetési intézkedésként definiálta, amelyek állami támogatás nyújtását eredményezhetik, és az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat azóta számos határozatban alkalmazta olyan költségvetési intézkedésekre, amelyek révén az integrált vállalkozások meg tudják határozni adóköteles nyereségüket ([374]). Ezért nem megalapozott, hogy Írország a visszatérítés megakadályozása érdekében a bizalomvédelem elvére hivatkozzon.

(444) A támogatás összegének a számszerűsítésével kapcsolatos állítólagos nehézséget illetően, a jelen ügy egy viszonylag egyértelmű helyzettel foglalkozik, ahol is egy költségvetési intézkedés csökkenti a kedvezményezett adóalapját és így társaságiadó-fizetési kötelezettségét is. A Bizottság egy ilyen ügynél nem talál semmi nehézséget a visszatérítendő összeg meghatározásában, és nem is lát semmilyen párhuzamot a France Télécomról szóló határozatban foglalt támogatási intézkedéssel, amely határozat olyan ügyre vonatkozik, ahol a kormány egyik minisztere által nyilvánosan tett nyilatkozat alapján került sor támogatás nyújtására, amelynek eredményeként nőtt a szóban forgó vállalat hitelképessége a piacon.

11.4. *A VISSZATÉRÍTÉS MÓDJA*

(445) Valamely államnak az arra vonatkozó kötelezettsége, hogy a Bizottság által a belső piaccal összeegyeztethetetlennek minősített támogatást megszüntesse, a piacon korábban fennálló versenyhelyzet visszaállítására irányul. Ezzel összefüggésben a Bíróság kimondta, hogy ezt a célt akkor lehet elérni, amikor a kedvezményezett visszafizeti a jogellenes támogatásként nyújtott összegeket és ezzel elveszíti azt az előnyt, amelyet versenytársaival szemben élvezett a piacon, és visszaáll a támogatás kifizetése előtti helyzet.

([368]) Lásd a C-5/89. sz., Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet (EU:C:1990:320) 17. pontját és a C-310/99. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2002:143) 104. pontját.

([369]) Lásd a T-67/94. sz., Ladbroke Racing kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:1998:7) 183. pontját; Lásd még a T-116/01. és T-118/01. sz., P&O European Ferries (Vizcaya) SA és Diputacion Floral de Vizcaya kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:T:2003:217) 203. pontját.

([370]) C-183/02 P és C-187/02 P. sz., Demesa and Territorio Histórico de Álava kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet (EU:C:2004:701) 45. pontja.

([371]) Közös beadvány, 16. pont.

([372]) Lásd a 265/85. sz., a Van den Bergh en Jurgens és a Van Dijk Food Products (Lopik) kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:1987:121) 44. pontját és a C 537/08 P. sz., Kahla Thüringen Porzellan kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:C:2010:769) 63. pontját.

([373]) HL C 147., 2002.6.20., 2. o.

([374]) Lásd például: a Bizottság 2003/81/EK bizottsági határozata a Spanyol Királyság által a „vizcayai koordinációs központokra" alkalmazott állami támogatási programról (HL L 31., 2003.2.6., 26. o.); a Bizottság 2003/512/EK határozata (2002. szeptember 5.) a Németország által az ellenőrzési és koordinációs központok javára végrehajtott támogatási intézkedésről (HL L 177., 2003.7.16., 17. o.); a Bizottság 2002. október 16-i 2003/501/EK határozata a Luxemburg által végrehajtott C-49/2001 számú (korábbi NN 46/2000) állami támogatási programról – Koordinációs központok (HL L 170., 2003.7.9., 20. o.), (53) bekezdés); a Bizottság 2003/757/EK határozata (2003. február 17.) a Belgium által a Belgiumban létrehozott koordinációs központok javára bevezetett támogatási programról (HL L 282., 2003.10.30., 25. o.).

(446) Semmilyen uniós jogszabály nem rendelkezik úgy, hogy a Bizottságnak számszerűsítenie kellene a visszatérítendő támogatás pontos összegét, amikor elrendeli a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánított támogatás visszafizetését ([375]). Ehelyett elegendő, ha a Bizottság határozata tartalmazza azokat az információkat, amelyek segítségével a határozat címzettje különösebb nehézség nélkül maga állapíthatja meg a kérdéses összeget ([376]). Az uniós jog csupán a jogellenes támogatás visszafizetését követeli meg a megelőző állapot visszaállítása céljából, és hogy a visszafizetés a nemzeti jog szabályaival összhangban teljesüljön ([377]). Ennek megfelelően a Bizottság megelégedhet azzal, hogy kinyilvánítja az adott támogatás visszatérítésére vonatkozó kötelezettséget, majd a nemzeti hatóságokra bízza a visszatérítendő támogatás pontos összegének meghatározását ([378]).

(447) Az adóügyi intézkedések formájában nyújtott jogellenes állami támogatás tekintetében a visszafizetendő összeget a ténylegesen befizetett adó és azon összeg összehasonlítása alapján kell kiszámítani, amelyet az általában alkalmazandó szabály alkalmazása mellett kellett volna befizetni. Ahogy az a 8.2.2.2. pontban és – különösen – a (319) preambulumbekezdésben is meghatározásra került, az eszközöknek, tevékenységeknek és kockázatoknak a kifogásolt adóügyi határozatok Irish Revenue általi kiadásakor történő megfelelő allokációjának döntő jelentőségűnek kellett volna lennie az ASI és az AOE számára történő nyereségmeghatározás tekintetében, azaz a szóban forgó vállalkozások értékesítési tevékenységeiből származó összes nyereséget az ASI és az AOE írországi fióktelepéhez kellett volna rendelni a kifogásolt adóügy határozatok hatálya alatti időszakban. A 2015/1589/EU rendelet 17. cikke szerinti tízéves elévülési időszak fényében a visszafizetésnek a 2003. június 12. óta nyújtott támogatásokat kellene magában foglalnia, és mivel az Apple szerint a 2014-es költségvetési év az utolsó olyan év, amikor a 2007-es adóügyi határozatot az ASI és az AOE alkalmazta írországi adóköteles nyereségének kiszámításához, fel kell ölelnie egészen a 2014. szeptember 27-ig tartó időszakot, mert ez a dátum jelentette az ASI és az AOE 2014-es költségvetési évének a végét. Ennek megfelelően kiindulási pontként – az ASI-nak és az AOE-nek a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok szerinti társaságiadó-fizetési kötelezettsége kiszámítása céljából – az ASI és az AOE üzleti tevékenységeiből származó összes nyereséget e vállalkozások írországi fióktelepeihez kell rendelni a 2003. június 12. és 2014. szeptember 27. közötti időszakra vonatkozóan. Ezenkívül az írországi fióktelepeknek – az Apple és Írország által a jogszabályban előírt beszámolókban meghatározott ([379]) – vagyonából származó kamatbevételt az ASI és az AOE írországi fióktelepéhez kell rendelni.

(448) Az Apple – amennyiben megfelelően alá tudja támasztani – a következő levonásokat kérheti az ASI és az AOE írországi fióktelepe számára megállapítandó nyereségből:

i) az ASI és az AOE központi irodájának tulajdonítható, az ASI és az AOE igazgatósága által az igazgatósági ülések jegyzőkönyve szerint ([380]) a Breaburnhöz kiszervezett passzív likviditáskezelésből származó kamat- és beruházásokból származó bevétel; nem tartozik ide az írországi fióktelepek – Írország és az Apple által a jogszabályban előírt beszámolókban meghatározott – vagyonából származó kamatbevétel ([381]);

ii) az 1991-es adóügyi határozat szerinti amortizációs leírások, amennyiben az amortizációs leírások lehívásának korlátozása hátrányt okoz az Apple számára ([382]); valamint

iii) az AOE szingapúri fióktelepe által elért – Szingapúrban adóköteles – nyereségek ([383]).

(449) A kereskedelemből származó, Írországban adófizetés hatálya alá helyezendő nyereségeket az ASI és az AOE jogszabályban előírt beszámolói vagy adóbevallásai tényleges újbóli létrehozását követően szintén ki lehet igazítani az Apple csoport más vállalatai által tett megfelelő kifizetések és jogszabályban előírt beszámolóik megfelelő kiigazításait után, az Írországban a pénzügyi beszámolók vagy adóbevallások visszamenőleges újraírása tekintetében alkalmazandó általános ír szabályoknak megfelelően, továbbá annak feltétele mellett, hogy az Apple megfelelő módon képes bizonyítani minden tényleges, akár az Apple Inc. vállalattal, akár az Apple csoport más joghatóságaiban található egyéb vállalataival szembeni, a K+F és marketingtevékenységekhez hasonló tevékenységek vagy szolgáltatások tekintetében fennálló kötelezettséget.

([375]) Jóllehet a „visszafizetés teljesíthetetlenségével" és nem a „támogatási összeg számszerűsítésének nehézségével" összefüggésben határozta meg.
([376]) Lásd a C-441/06. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet (EU:C:2007:616) 29. pontját, valamint az abban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.
([377]) A T-427/04. és T-17/05. sz., Franciaország és a France Télécom kontra Bizottság közös ügyekben hozott ítélet (EU:T:2009:474) 297. pontja.
([378]) A T-427/04. és T-17/05. sz., Franciaország és a France Télécom kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EU:T:2009:474) 299. pontja.
([379]) Lásd a (100) preambulumbekezdést.
([380]) Lásd a (108) és (291) preambulumbekezdést.
([381]) Lásd a (100) preambulumbekezdést.
([382]) Lásd a (349) preambulumbekezdést.
([383]) Lásd a 75. lábjegyzetet.

(450) A beszámolók vagy adóbevallások ilyen újraírása a költségmegosztási megállapodás vagy a marketingszolgáltatási megállapodás visszamenőleges hatályú módosításából is eredhet. A szóban forgó megállapodások feltételeit az Irish Revenue nem vizsgálta meg a kifogásolt adóügyi határozatok összefüggésében, és amennyiben az ASI és az AOE e megállapodások szerint vállalt K+F vagy marketingköltségeihez nyújtott pénzügyi hozzájárulások nem voltak összhangban a hozzájárulások azon szintjével, amelyet független vállalkozások szokásos piaci ár alapján egyeztettek volna, például azért, mert az Apple Inc. munkavállalói a költségmegosztási megállapodás és a marketingszolgáltatási megállapodás hatálya alá eső díjazott hozzájárulásokon túl végeztek az ASI és az AOE javára tevékenységeket, az ilyen tevékenységek megléte, amennyiben megfelelően dokumentálták őket, a költségmegosztási megállapodás és/vagy a marketingszolgáltatási megállapodás visszamenőleges hatályú módosítását indokolhatja, és az ASI és az AOE részéről az Apple Inc. felé tett utólagos kifizetéseknek adhat helyet, feltéve, hogy e kifizetésekre a szokásos piaci ár elve szerint kerül sor.

(451) A beszámolók vagy adóbevallások ilyen újraírása azon joghatóság visszamenőleges hatályú módosításának is lehet az eredménye, amelyben az ASI-nak az EMEIA-régióbeli eladásait könyvelték, amennyiben az Apple szerint e lekönyvelt eladások nem felelnek meg az Apple-termékek forgalmazása terén felmerülő valós kockázatoknak, és az ilyen kockázatokat ténylegesen azokban a joghatóságokban vállalták, ahol jelentősebb gazdasági tevékenység folyt, mint Írországban. Ez az eset állhat fenn például az ASI olaszországi társasági jövedelemadó-fizetési kötelezettség hatálya alá eső nyereségei esetében ([384]), feltéve, hogy az olasz adóhatóság által tett megállapításokat az ASI lekönyveli a vállalat újraírt kötelező beszámolóinak vonatkozó összegeiben, és az Írországban adóköteles nyereségeket nem csökkentik jobban, mint az Olaszországban adóköteles nyereségek megfelelő összegeinek arányában.

11.5. *KÖVETKEZTETÉS*

(452) Összefoglalva, a Bizottság megállapítja, hogy Írország azzal, hogy kiadta a kifogásolt adóügyi határozatokat, amelyek révén az ASI és az AOE meg tudta határozni e kifogásolt adóügyi határozatok hatálya alatti időszakban az éves társaságiadó-fizetési kötelezettségét, jogellenes állami támogatást nyújtott az ASI, az AOE és az Apple vállalatcsoport számára, megsértve ezzel a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdését, amely támogatást Írországnak a 2015/1589/EU rendelet 16. cikke értelmében vissza kell fizettetnie az ASI-val és az AOE-val,

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

(1) Az 1991. január 29-én és 2007. május 23-án Írország által az Apple Sales International javára kiadott adóügyi határozatok, amelyek révén az említett vállalkozás meg tudja határozni éves írországi adófizetési kötelezettségét, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősülnek. Írország jogszerűtlenül – a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdése megsértésével – léptette életbe e támogatást, amely összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

(2) Az 1991. január 29-én és 2007. május 23-án Írország által az Apple Operations Europe javára kiadott adóügyi határozatok, amelyek révén az említett vállalkozás meg tudja határozni éves írországi adófizetési kötelezettségét, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősülnek. Írország jogszerűtlenül – a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdése megsértésével – léptette életbe e támogatást, amely összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

2. cikk

(1) Írország az 1. cikk (1) bekezdésében említett támogatást visszafizetteti az Apple Sales International vállalattal.

(2) Írország az 1. cikk (2) bekezdésében említett támogatást visszafizetteti az Apple Operations Europe vállalattal.

(3) A visszafizettetendő összegeknek tartalmazniuk kell a támogatásnak a kedvezményezettek rendelkezésére bocsátásától a tényleges visszatérítés időpontjáig esedékes kamatokat.

([384]) Lásd a 74. lábjegyzetet.

(4) A kamatokat a 794/2004/EK rendelet V. fejezetével összhangban kamatos kamattal kell kiszámítani.

3. cikk

(1) Az 1. cikkben említett támogatást azonnal és ténylegesen vissza kell fizettetni.

(2) Írország biztosítja, hogy ez a határozat az értesítés napjától számított négy hónapon belül végrehajtásra kerüljön.

4. cikk

(1) A határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül Írország a Bizottság rendelkezésére bocsátja a támogatás pontos összegének kiszámításához alkalmazott módszerrel kapcsolatos információkat.

(2) Írország az 1. cikkben említett támogatás teljes visszafizettetéséig folyamatosan tájékoztatja a Bizottságot a jelen határozat végrehajtása érdekében hozott nemzeti intézkedésekről. A Bizottság egyszerű kérésére Írország haladéktalanul benyújtja a Bizottság részére az e határozat végrehajtása érdekében már meghozott és tervezett intézkedésekre vonatkozó információkat.

5. cikk

Ennek a határozatnak Írország a címzettje.

Kelt Brüsszelben, 2016. augusztus 30-án.

a Bizottság részéről
Margrethe VESTAGER
a Bizottság tagja