II

(Ne teisėkūros procedūra priimami aktai)

SPRENDIMAI

KOMISIJOS SPRENDIMAS (ES) 2017/1283

2016 m. rugpjūčio 30 d.

dėl valstybės pagalbos SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), kurią Airija suteikė bendrovei „Apple“

(pranešta dokumentu Nr. C(2016) 5605)

(Tekstas autentiškas tik anglų kalba)

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS KOMISIJA,

atsižvelgdama į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo ir ypač į jos 108 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą,

atsižvelgdama į Europos ekonominės erdvės susitarimą ir ypač į jo 62 straipsnio 1 dalies a punktą,

pakvietusi suinteresuotąsias šalis pateikti pastabas pagal pirmiau nurodytas nuostatas ([1]) ir atsižvelgdama į tas pastabas,

kadangi:

1. PROCEDŪRA

(1) 2013 m. birželio 12 d. raštu Komisija paprašė, kad Airija pateiktų informacijos apie savo sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktiką ([2]). Visų pirma Komisija paprašė informacijos apie visus sprendimus, Airijos priimtus „Apple“ grupės bendrovių „Apple Operations International“ (toliau – AOI), „Apple Sales International“ (toliau – ASI) ir „Apple Operations Europe“ (toliau – AOE) naudai. Komisija taip pat paprašė kaip pavyzdį pateikti Airijos bendrovių rezidenčių arba užsienio bendrovių nuolatinių buveinių, kurių atžvilgiu buvo priimti joms naudingi sprendimai dėl mokesčių, susiję su Airijoje vykdoma panašia veikla, sąrašą (nurodyti bent penkis pavyzdžius).

(2) 2013 m. liepos 9 d. raštu Airija Komisijai pateikė prašytą informaciją. Airija savo rašte nurodė, kad Airijos mokesčių administratorius (toliau – Airijos mokesčių inspekcija) bendrovių nerezidenčių atžvilgiu priėmė devynis sprendimus dėl pelno paskirstymo jų Airijos filialams. Tie sprendimai priimti dėl šių devynių bendrovių: bendrovės [A] (*), bendrovės [B], bendrovės [C1], bendrovės [D], bendrovės [E], bendrovės [F], bendrovės [G1], bendrovės [G2] ir bendrovės [G3].

(3) 2013 m. rugpjūčio 26 d. raštu Komisija paprašė pateikti tų devynių bendrovių atžvilgiu Airijos mokesčių inspekcijos priimtus sprendimus. Komisija taip pat paprašė pateikti visus 2010, 2011 ir 2012 m. Airijos mokesčių inspekcijos priimtus sprendimus. 2013 m. rugsėjo 25 d. Airija pateikė minėtų devynių bendrovių atžvilgiu priimtus sprendimus, taip pat 2010, 2011 ir 2012 m. priimtus sprendimus, o tarp 2012 m. sprendimų buvo keli sprendimai, susiję su išankstine kainodaros tvarka (toliau – IKT), įskaitant dvišalius IKS.

([1]) OL C 369, 2014 10 17, p. 22.

([2]) Airija savo pateiktoje medžiagoje tai vadina ne „sprendimais dėl mokesčių“, bet „išankstinėmis nuomonėmis“. Siekdama užtikrinti derėjimą su sprendimu pradėti tyrimą, Komisija šiame sprendime vartos sąvoką „sprendimai dėl mokesčių“. Iš esmės abi sąvokos reiškia tą patį.

(*) Tam tikros šio teksto dalys nerodomos siekiant neatskleisti konfidencialios informacijos; tos dalys nurodytos laužtiniais skliaustais.

(4) 2013 m. spalio 21 d. raštu Komisija Airijos paprašė pateikti sprendimus, bendrovių ASI ir AOE atžvilgiu Airijos mokesčių inspekcijos priimtus 1991 ir 2007 m., taip pat visą esminę medžiagą, kuria grindžiami Airijos mokesčių inspekcijai pateikti prašymai priimti tuos sprendimus, visų pirma, pagrindines bendrovių mokesčių konsultanto ataskaitas. Komisija taip pat paprašė informacijos apie visas „Apple“ grupės bendroves, reziduojančias Airijoje mokesčių tikslais, įskaitant visus galiojančius tų „Apple“ grupės bendrovių atžvilgiu priimtus sprendimus ir tų bendrovių 2010, 2011 bei 2012 m. mokesčių deklaracijas. 2013 m. lapkričio 21 d. Airijos valdžios institucijos pateikė prašytą informaciją, taip pat ASI bei AOE atžvilgiu priimtus 1991 ir 2007 m. sprendimus ir devynių 2 konstatuojamojoje dalyje nurodytų bendrovių mokesčių deklaracijas.

(5) 2014 m. sausio 24 d. raštu Komisija paprašė paaiškinti Airijos 2013 m. rugsėjo 25 d. pateiktus sprendimus. Komisija Airijos taip pat paprašė pateikti visus nuo 2004 m. priimtus sprendimus dėl pelno paskirstymo, taip pat visus iki tos datos priimtus ir tebegaliojančius sprendimus ir visą pagrindinę tuos sprendimus pagrindžiančią medžiagą.

(6) 2014 m. kovo 6 d. Airija pateikė papildomus sprendimus dėl pelno paskirstymo, priimtus bendrovių, kurių prašymus nagrinėjo Airijos mokesčių inspekcijos Didelių bendrovių skyrius, atžvilgiu. Airija pateikė sprendimus, Airijos iš bendrovės ar jos mokesčių konsultanto gauto rašto, kuriame paaiškinta dėl ko prašoma priimti sprendimus, kopiją ir Airijos mokesčių inspekcijos atsakymo kopiją. Buvo pateikta dešimties bendrovių – bendrovės [H], bendrovės [I], bendrovės [C2], bendrovės [J], bendrovės [K], bendrovės [D], bendrovės [L], bendrovės [M], bendrovės [N] ir bendrovės [O] ([3]) – informacija. Airija taip pat nurodė, kad informacija apie bendrovę [K] pateikta ankstesniame atsakyme.

(7) 2014 m. kovo 7 d. raštu Komisija Airijai pranešė tirianti, ar 1991 ir 2007 m. bendrovių ASI bei AOE atžvilgiu Airijos mokesčių inspekcijos priimti sprendimai dėl mokesčių yra nauja pagalba, ir Airijos institucijas pakvietė pateikti pastabas dėl tokios pagalbos suderinamumo. Atkreipdama dėmesį į tai, kad 2013 m. spalio 21 d. raštu jau prašė visos būtinos tuos sprendimus pagrindžiančios medžiagos, Komisija Airijos paprašė pateikti bet kokios papildomos informacijos, susijusios su tais sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka, taip pat Airijoje veikiančių „Apple“ grupės bendrovių mokesčių deklaracijas. 2014 m. kovo 25 d. Airija pateikė bendrovių ASI ir AOE 2004–2010 m. mokesčių deklaracijas.

(8) 2014 m. gegužės 1 ir 28 d. raštais Airijos valdžios institucijos pareiškė susirūpinusios, kad per Komisijos ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) diskusijas galėjo būti atskleista konfidenciali mokesčių mokėtojų informacija. 2014 m. birželio 6 d. raštu Komisija į tą raštą atsakė ir paaiškino, kad Komisijos ir EBPO diskusijos buvo bendro pobūdžio ir kad jokios konfidencialios mokesčių mokėtojų informacijos Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijai nebuvo atskleista.

(9) 2014 m. birželio 11 d. Komisija pagal Sutarties 108 straipsnio 2 dalį priėmė sprendimą pradėti oficialią tyrimo procedūrą dėl Airijos mokesčių inspekcijos sprendimų dėl mokesčių, 1991 ir 2007 m. priimtų bendrovių ASI ir AOE atžvilgiu,, nes tie sprendimai gali būti valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį (toliau – sprendimas pradėti tyrimą).

(10) 2014 m. rugsėjo 5 d. raštu Airija pateikė savo pastabas dėl sprendimo pradėti tyrimą.

(11) Sprendimas pradėti tyrimą 2014 m. spalio 17 d. paskelbtas Oficialiajame leidinyje ([4]), o suinteresuotosios šalys pakviestos teikti savo pastabas dėl Komisijos tyrimo. 2014 m. lapkričio 17 d. raštu Komisija gavo „Apple“ pastabas. Su tomis pastabomis buvo pateikta *ad hoc* pelno paskirstymo ataskaita, kurią parengė bendrovės mokesčių konsultantas [„Apple“ mokesčių konsultantas] (toliau – [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaita). Pastabų taip pat pateikė „Ibec“ ([5]) ir „Oxfam“, o kelios prekybos organizacijos atsiuntė bendrą raštą ([6]).

(12) 2015 m. sausio 9 d. įvyko Komisijos tarnybų ir bendrovės „Apple“ atstovų posėdis, per posėdį bendrovė „Apple“ Komisijai paaiškino savo naują Airijoje veikiančių bendrovių struktūrą. Po 2015 m. sausio 9 d. posėdžio 2015 m. sausio 19 d. e. laišku bendrovė „Apple“ Komisijai pateikė apibendrintą pagrindinę informaciją, susijusią su „Apple“ […] restruktūrizacija Airijoje.

([3]) Kadangi keli pateikti sprendimai buvo skirti tos pačios grupės bendrovėms, devynios 2 konstatuojamojoje dalyje nurodytos bendrovės ir dešimt 6 konstatuojamojoje dalyje nurodytų bendrovių priklauso 14 skirtingų tarptautinių grupių.

([4]) OL C 369, 2014 10 17, p. 22.

([5]) Verslo ir darbdavių asociacija, atstovaujanti Airijoje įsisteigusioms organizacijoms.

([6]) Šios prekybos asociacijos ir bendrą raštą pasirašiusios šalys yra šios: Informacinių technologijų pramonės taryba (angl. *Information Technology Industry Council*, ITI), Nacionalinė užsienio prekybos taryba (angl. *National Foreign Trade Council*, NFTC), Puslaidininkių pramonės asociacija (angl. *Semiconductor Industry Association*, SIA), Silicio slėnio už mokesčius atsakingų direktorių grupė (angl. *Silicon Valley Tax Directors Group*, SVTDG), Programinės įrangos koalicija (angl. *Software Coalition*), Programinės įrangos finansų ir mokesčių vadovų taryba (angl. *Software Finance and Tax Executives Council*, SoFTEC), „Tech America“, „TechNet“.

(13) Atsakydama į sprendimą pradėti tyrimą, Airija 2015 m. sausio 30 d. ir kovo 11 d. pateikė savo pastabas dėl Komisijos gautų trečiųjų šalių pastabų.

(14) 2015 m. vasario 4 d. raštu Komisija paprašė Airijos nuomonės dėl bendrovės „Apple“ Airijoje diegiamos naujos bendrovių struktūros, taip pat rašytinės informacijos, kurią dėl naujosios bendrovių struktūros viena kitai siuntė Airijos mokesčių inspekcija ir bendrovė „Apple“. Airija į tą prašymą atsakė 2015 m. vasario 25 d. raštu ir pateikė prašytą rašytinę informaciją, kuria buvo keistasi, taip pat 2014 m. gruodžio 11 d. vykusios Airijos mokesčių inspekcijos ir bendrovės „Apple“ telefoninės konferencijos pastabas. Be to, Airija paprašė, kad Komisija išsamiau paaiškintų tam tikrus savo atliekamo 1991 ir 2007 m. sprendimų dėl mokesčių tyrimo, kurio priežastis, Airijos nuomone, atrodytų yra tai, kad Komisija neteisingai supranta taikytiną nacionalinę teisę, aspektus.

(15) 2015 m. kovo 5 d. raštu Komisija Airijai nusiuntė prašymą pateikti informaciją, susijusią su informacija apie bendrovių ASI ir AOE finansinėse ataskaitose nurodytas pajamas iš palūkanų ir tų pajamų paskirstymą bendrovėse ASI ir AOE. Be to, Komisija paprašė informacijos apie bendrovių ASI ir AOE turimų intelektinės nuosavybės licencijų, naudojamų perkant, gaminant, parduodant ir platinant „Apple“ produktus ne Šiaurės ir Pietų Amerikoje (toliau – „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos), valdymą, taip pat apie tai, ar vykdant šį valdymą dalyvavo „Apple“ grupės darbuotojai. Airija atsakė 2015 m. balandžio 15 d. raštu ir pateikė visą prašytą informaciją, įskaitant „Apple“ pateiktą priedą. Antrajame tą pačią dieną atsiųstame rašte Airija sutiko susitikti su Komisija.

(16) 2015 m. balandžio 17 d. Komisija Airijai nusiuntė atsakymą į šios 2015 m. vasario 25 d. prašymą paaiškinti tam tikrus Komisijos vykdomo 1991 ir 2007 m. sprendimų tyrimo aspektus (toliau – 2015 m. balandžio 17 d. raštas). Komisija Airijos paprašė to rašto kopiją persiųsti bendrovei „Apple“.

(17) 2015 m. balandžio 22 d. įvyko Komisijos tarnybų ir „Apple“ posėdis. Tame posėdyje – per jį daugiausia dėmesio skirta pelno paskirstymui bendrovėse ASI ir AOE – dalyvavo ir Airijos atstovai.

(18) 2015 m. balandžio 23 d. e. laišku Komisija bendrovę „Apple“ pakvietė teikti pastabas dėl 2015 m. balandžio 17 d. rašto. Be to, Komisija bendrovės „Apple“ paprašė pateikti bendrovės ASI direktorių valdybos posėdžių, vykusių tuo pačiu laikotarpiu, kaip ir AOE direktorių valdybos posėdžiai, kurių protokolai jau buvo anksčiau pateikti, protokolus.

(19) Į 2015 m. balandžio 17 d. raštą Airija ir „Apple“ atsakė 2015 m. gegužės 4 d. raštais. 2015 m. gegužės 7 d. bendrovės „Apple“ raštas buvo nusiųstas Airijai, ir Airija pakviesta teikti pastabas.

(20) 2015 m. gegužės 7 d. įvyko Komisijos tarnybų ir Airijos posėdis.

(21) 2015 m. gegužės 20 d. Airija pateikė pastabas dėl bendrovės „Apple“ pastabų dėl 2015 m. balandžio 17 d. rašto.

(22) 2015 m. gegužės 27 d. bendrovė „Apple“ pateikė visus Komisijos 2015 m. balandžio 23 d. e. rašte nurodyto laikotarpio abiejų bendrovių – ASI ir AOE – direktorių valdybos protokolus ir rezoliucijas.

(23) 2015 m. liepos 9 d. e. laišku Komisija Airijai nusiuntė 2015 m. gegužės 7 d. posėdžio protokolo projektą ir pakvietė Airiją tą protokolą patvirtinti arba pasiūlyti, kaip jį pakeisti.

(24) 2015 m. liepos 17 d. Airija atsakė į Komisijos 2015 m. liepos 9 d. e. laišką ir visų pirma nurodė nemananti, kad protokolo projekte tiksliai arba išsamiai aprašytas 2015 m. gegužės 7 d. posėdis. Airija pateikė savo pastabas dėl posėdžio ir pakartojo savo 2015 m. gegužės 4 d. rašte išdėstytus argumentus. Be to, Airija kartu pateikė teisėjo Johno D. Cooke'o parengtą nuomonę (toliau – J. D. Cooke'o nuomonė). Komisija į Airijos 2015 m. liepos 17 d. raštą atsakė 2015 m. liepos 28 d. raštu.

(25) 2015 m. rugpjūčio 14 d. raštu Airija pateikė savo pastabas dėl 2015 m. gegužės 7 d. posėdžio protokolo.

(26) 2015 m. rugsėjo 7 d. raštu bendrovė „Apple“ pateikė savo pastabas dėl 2015 m. gegužės 7 d. posėdžio protokolo. „Apple“ taip pat pateikė Profesoriaus [„Apple“ konsultantas] (toliau – [„Apple“ konsultanto] nuomonė) parengtą nuomonę.

(27) 2015 m. lapkričio 11 d. raštu Komisija Airijos paprašė išsamiau paaiškinti bendrovių ASI, AOE ir „Apple Distribution International“ (toliau – ADI) veiklą, kad būtų galima geriau suprasti bendrovių ASI ir AOE pagrindinių buveinių ir jų atitinkamų Airijos filialų vykdomas funkcijas ir prisiimamą riziką.

(28) 2015 m. lapkričio 25 bei 27 d. ir gruodžio 2 d. Airijai ir Komisijai pasikeitus keliais raštais dėl prašomos informacijos aprėpties ir atsakymo termino, Airija dalį prašomos informacijos pateikė 2015 m. gruodžio 8 d. raštu. Tame rašte Airija taip pat nurodė, kad trūkstama informacija bus pateikta vėliau ir kad bendrovė „Apple“ stengiasi surinkti prašomą informaciją. Airija tame rašte taip pat pareiškė esanti susirūpinusi dėl to, kaip vyksta tyrimas.

(29) 2016 m. sausio 21 d. įvyko „Apple Inc.“ vykdomojo direktoriaus (toliau – „Apple“ vykdomasis direktorius) T. D. Cooko ir už konkurenciją atsakingos Komisijos narės M. Vestager susitikimas, jame dalyvavo ir Airijos atstovai. 2016 m. sausio 25 d. raštu „Apple“ vykdomasis direktorius išsamiau paaiškino klausimus, „Apple“ pateiktus per 2016 m. sausio 21 d. susitikimą. Už konkurenciją atsakinga Komisijos narė į tą raštą atsakė 2016 m. vasario 29 d. raštu.

(30) 2016 m. sausio 29 d. raštu Airija atsakė į Komisijos 2015 m. lapkričio 11 d. prašymą ir pateikė papildomos informacijos.

(31) 2016 m. vasario 17 d. raštu Airija vėl pareiškė esanti susirūpinusi dėl to, kaip vykdomas tyrimas, ir nurodė mananti, kad Komisija pažeidė procesinio lygiateisiškumo taisykles ir teisę į gynybą.

(32) 2016 m. vasario 18 d. raštu bendrovė „Apple“ išsamiau paaiškino klausimus, pateiktus per 2016 m. sausio 21 d. susitikimą. Bendrovė „Apple“ taip pat pateikė atnaujintą [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitą, 2014 m. lapkričio 17 d. pateiktą teikiant pastabas dėl sprendimo pradėti tyrimą (toliau – antroji [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaita). „Apple“ tame rašte nurodė suprantantys, kad sprendime pradėti tyrimą abejojama pelno paskirstymu bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams.

(33) 2016 m. vasario 18 d. raštu Airija pateikė neužsakomąją bendrovės „Pricewaterhouse Cooper“ parengtą *ad hoc* pelno paskirstymo ataskaitą (toliau – PwC *ad hoc* ataskaita), ir šia ataskaita, Airijos nuomone, pagrindžiama jos nuomonė, kad pelno paskirstymas bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams, patvirtintas Airijos mokesčių inspekcijos 1991 ir 2007 m. sprendimais dėl mokesčių, vykdytas įprastomis rinkos sąlygomis.

(34) 2016 m. kovo 8 d. raštu Komisija […] paprašė papildomos […] informacijos […]. Komisija taip pat atsakė į Airijos 2016 m. vasario 17 d. raštą, kuriame Airija teigė nerimaujanti dėl tyrimo aprėpties, ir paaiškino, kad tyrimo esmė – ištirti, ar pelno paskirstymas bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams, patvirtintas 1991 ir 2007 m. sprendimais dėl mokesčių, yra valstybės pagalba.

(35) 2016 m. kovo 14 d. „Apple“ […] nusiuntė dar vieną raštą, kuriame […] išreikštas susirūpinimas dėl procesinio lygiateisiškumo. Komisija į tą raštą atsakė 2016 m. balandžio 20 d. ir savo rašto kopiją nusiuntė Airijai. Į Komisijos 2016 m. balandžio 20 d. raštą bendrovė „Apple“ Komisijai atsakė 2016 m. gegužės 6 d. raštu. Komisija į tą 2016 m. gegužės 6 d. raštą atsakė 2016 m. liepos 22 d. ir savo rašto kopiją nusiuntė Airijai. Į Komisijos 2016 m. liepos 22 d. raštą bendrovė „Apple“ Komisijai atsakė 2016 m. rugpjūčio 24 d. raštu ir jame išdėstė esanti susirūpinusi dėl procesinio lygiateisiškumo.

(36) 2016 m. kovo 23 d. Airija Komisijai atsiuntė du raštus. Pirmuoju raštu Airija pateikė dalį Komisijos 2016 m. kovo 8 d. raštu prašytos informacijos ir nurodė, kad likusią informaciją pateiks 2016 m. balandžio 22 d. Antrajame rašte Airija dar kartą pareiškė esanti susirūpinusi dėl procedūrinio lygiateisiškumo.

(37) 2016 m. balandžio 22 d. raštu Airija pateikė bedrovės „Apple“ 2016 m. balandžio 22 d. raštą, kuriuo Airija Komisijai suteikė informaciją, Komisijos prašytą 2015 m. lapkričio 11 d. ir 2016 m. kovo 8 d. […].

(38) 2016 m. gegužės 24 d. Airija pateikė papildomos informacijos savo 2016 m. balandžio 22 d. pateiktai medžiagai papildyti. Tą informaciją sudarė anksčiau nepateikti bendrovių ASI ir AOE direktorių valdybos posėdžių protokolai.

2. FAKTINĖS IR TEISINĖS APLINKYBĖS

(39) Šis sprendimas susijęs su dviem sprendimais dėl mokesčių, Airijos mokesčių inspekcijos 1991 m. sausio 29 d. ir 2007 m. gegužės 23 d. priimtais bendrovių ASI ir AOE atžvilgiu (toliau – ginčijami sprendimai dėl mokesčių). Ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių patvirtinti bendrovėms ASI ir AOE taikomi pelno paskirstymo šių bendrovių atitinkamiems Airijos filialams metodai. Ginčijamais sprendimais dėl mokesčių bendrovėms ASI ir AOE leidžiama savo metinį Airijoje vykdytiną pelno mokesčio įsipareigojimą nustatyti taikant tuose sprendimuose Airijos mokesčių inspekcijos patvirtintus pelno paskirstymo metodus. 1991 m. sprendimas galiojo iki 2007 m. ir buvo pakeistas 2007 m. sprendimu. 2007 m. sprendimas galiojo, kol Airijoje buvo įtvirtinta nauja „Apple“ bendrovių struktūra. Remiantis „Apple“ pateikta informacija, paskutiniai finansiniai metai, kuriais taikytas 2007 m. sprendimas, buvo 2014 finansiniai metai, pasibaigę 2014 m. rugsėjo 27 d.

2.1. *PAGALBOS GAVĖJAI, KURIŲ ATŽVILGIU PRIIMTI GINČIJAMI SPRENDIMAI DĖL MOKESČIŲ*

2.1.1. „APPLE“ GRUPĖ

(40) „Apple“ grupę sudaro „Apple Inc.“ ir visos „Apple Inc.“ kontroliuojamos bendrovės (toliau visos kartu – „Apple“). „Apple“ centrinė būstinė yra Jungtinėse Amerikos Valstijose (toliau – JAV).

(41) „Apple“ kuria, gamina ir parduoda judriojo ryšio ir žiniasklaidos prietaisus, asmeninius kompiuterius ir nešiojamuosius skaitmeninės muzikos grotuvus. Bendrovė taip pat parduoda įvairią programinę įrangą, paslaugas, išorinius įrenginius, prisijungimo prie tinklo sprendimus ir trečiųjų šalių skaitmeninį turinį bei taikomąsias programas. „Apple“ savo produktus parduoda visame pasaulyje – savo mažmeninės prekybos parduotuvėse, elektroninėse parduotuvėse ir per tiesioginių pardavimų grupę, jos produktus taip pat parduoda trečiųjų šalių mobiliojo ryšio tinklo paslaugų teikėjai, didmenininkai, mažmenininkai ir pridėtinę vertę kuriantys perpardavėjai. Be to, „Apple“ savo elektroninėse ir mažmeninės prekybos parduotuvėse parduoda įvairius trečiųjų šalių produktus, suderinamus su „Apple“ produktais, – programinę įrangą ir įvairius priedus bei išorinius įrenginius.

(42) „Apple“ savo produktus parduoda viso pasaulio vartotojams, įmonėms ir valdžios sektoriui. Savo verslą „Apple“ pirmiausia valdo geografiniu pagrindu. Geografiniai ataskaitiniai regionai yra Šiaurės ir Pietų Amerika, Europa ([7]), Japonija, Didžioji Kinija ir likusi Azijos ir Ramiojo vandenyno dalis.

(43) 2015 m. „Apple“ pasaulinės grynosios pardavimo įplaukos buvo 233,7 mlrd. JAV dolerių (USD), o grynosios pajamos – 53,4 mlrd. USD ([8]). 2015 m. rugsėjo 26 d. „Apple“ per užsienio patronuojamąsias įmones turėjo 186,9 mlrd. USD grynaisiais pinigais, grynųjų pinigų ekvivalentais ir apyvartinių vertybinių popierių ([9]). Ši suma iš esmės atitinka užsienio pelną, kuris nebuvo apmokestintas ([10]).

(44) „Apple“ pasaulinis verslas sutelktas pagrindinėse funkcinėse srityse, o šios yra centralizuotai valdomos ir joms centralizuotai vadovaujama iš JAV – tai atlieka Kupertine (JAV) įsikūrę bendrovės vadovai. Pagrindinės funkcinės „Apple“ grupės sritys – moksliniai tyrimai ir technologinė plėtra (toliau – MTTP), rinkodara, veikla, pardavimas, nespecializuota veikla ir administravimas.

2.1.2. „APPLE“ STRUKTŪRA AIRIJOJE

(45) „Apple“ grupė apima ir Airijoje įsteigtas bendroves. Vertinant Airijoje įsteigtas „Apple“ grupės bendroves, galima atskirti Airijoje įsteigtas ir Airijos rezidentėmis mokesčių tikslais esančias bendroves, pvz., ADI, „Apple Operations“ ir „Apple Sales Ireland“, taip pat Airijoje įsteigtas, bet Airijos rezidentėmis mokesčių tikslais nesančias bendroves, pvz. AOI, ASI ir AOE.

([7]) Europos regionas apima Europos šalis, taip pat Artimuosius Rytus, Indiją ir Afriką, kartu toliau – EARIA regionas.

([8]) Apskaitos ir finansiniai metai, pasibaigę 2015 m. rugsėjo 26 d. „Apple“ finansinius metus sudaro 52 arba 53 savaičių laikotarpis, kuris baigiasi paskutinį rugsėjo mėn. šeštadienį.

([9]) Bendrovės „Apple Inc.“ viešose finansinėse ataskaitose nenurodyta, kuriose patronuojamosiose įmonėse yra tie grynieji pinigai, grynųjų pinigų ekvivalentai ir apyvartiniai vertybiniai popieriai.

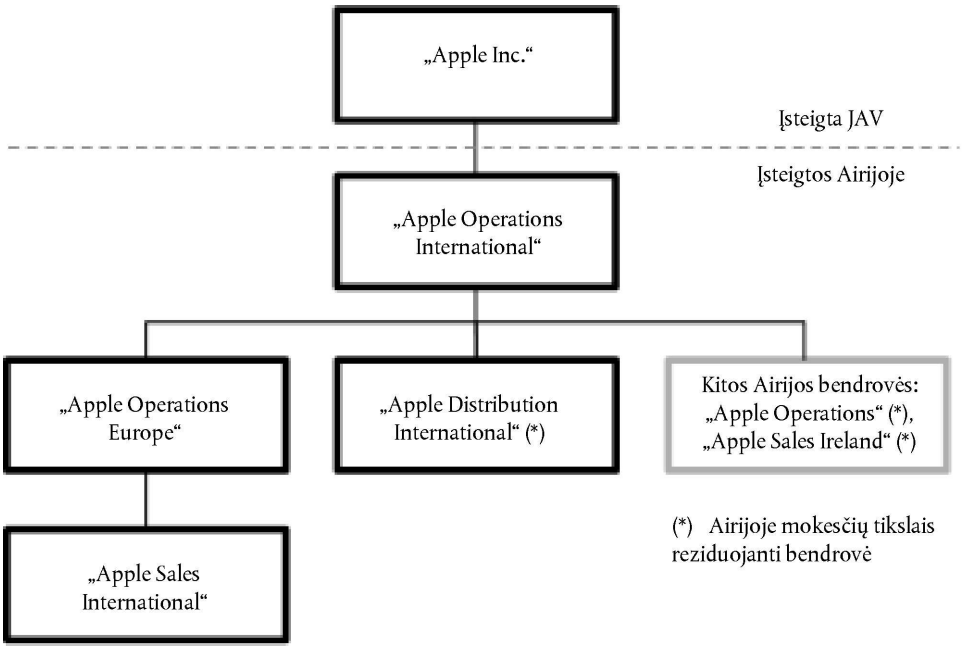
([10]) Žr. 2015 m. „Apple“ metinės ataskaitos (K-10. Vertybinių popierių ir biržų komisijai teikiami viešieji duomenys, angl. *K-10 Securities and Exchange Commission public filling*) 5 pastabą – „[i]š esmės visos nepaskirstytos tarptautinės [„Apple“] pajamos, kurias ketinama neribotam laikui reinvestuoti į veiklą ne JAV, buvo gautos Airijoje įsteigtų patronuojamųjų įmonių“. „Apple“ savo sąskaitose turi atidėjinių, naudotinų, jeigu šis pelnas ateityje būtų apmokestintas.

(46) Airijoje įsteigtos ir Airijos rezidentėmis mokesčių tikslais esančios „Apple“ grupės bendrovės, Airijoje turinčios darbuotojų, vykdo šią veiklą: bendrovė ASI sudarė sutartį su bendrove ADI, kad ši užtikrintų „Apple“ produktų platinimą už Šiaurės ir Pietų Amerikos ribų, „Apple Operations“ perka gamintojams naudoti skirtą įrangą ir iš tiekėjų perka sudedamąsias dalis, skirtas parduoti gamintojams, o „Apple Sales Ireland“ remia „Apple“ pardavimo programas pačioje Airijoje.

(47) Airijoje įsteigtas „Apple“ grupės bendroves, nesančias Airijos rezidentėmis mokesčių tikslais, galima apibūdinti taip: bendrovė ASI yra bendrovės AOE patronuojamoji įmonė ir visiškai priklauso šiai bendrovei, bendrovė AOE yra bendrovės AOI patronuojamoji įmonė ir visiškai priklauso šiai bendrovei, o ši yra JAV įsteigtos bendrovės „Apple Inc.“ ([11]) patronuojamoji įmonė ir visiškai priklauso jai. AOE ir ASI Airijoje veiklą vykdo per filialus. Ši bendrovių struktūra pavaizduota 1 pav.

1 pav.

„Apple“ bendrovių struktūra Airijoje



2.1.3. BENDROVĖS ASI IR AOE NĖRA REZIDENTĖS MOKESČIŲ TIKSLAIS

(48) Pagal Airijos teisę įsteigta bendrovė arba centralizuotai Airijoje valdoma ir kontroliuojama bendrovė (tai pačiai bendrovei gali būti būdinga ir viena, ir kita) paprastai laikoma Airijos rezidente mokesčių tikslais, todėl privalo nuo viso savo pelno, gaunamo visame pasaulyje, mokėti pelno mokestį. Tai reiškia, kad Airijoje įsteigtos bendrovės iš esmės privalo mokėti mokestį Airijoje, net jeigu jų valdymo ir kontrolės organai yra ne Airijoje.

(49) Tačiau, kol 2013 ir 2014 m. biudžeto įstatymais nebuvo pakeistas 1997 m. Mokesčių konsolidavimo įstatymo (toliau – 1997 m. MKĮ) 23A skirsnis, jame buvo nustatytos dvi tos taisyklės išimtys, kuriomis leista Airijoje įsteigtas bendroves laikyti bendrovėmis nerezidentėmis. Pagal 1997 m. MKĮ 23A skirsnį bendrovė nelaikyta rezidente mokesčių tikslais, jeigu i) ji, taikant sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo laikyta rezidente

([11]) 2006 m. bendrovė „Apple“ įsteigė bendrovę „Baldwin Holdings Unlimited“ (toliau – „Baldwin“), esančią Didžiosios Britanijos Mergelių Salų rezidente. „Baldwin Holdings Unlimited“, kaip nominali akcininkė, turi po vieną bendrovių AOI, ASI, AOE ir ADI akciją. Pasak „Apple“, bendrovė „Baldwin“ buvo įsteigta tam, kad turėtų po vieną Airijos patronuojamųjų įmonių akciją, nes Airijos įstatymais reikalaujama, kad neribotos turtinės atsakomybės bendrovė turėtų bent du akcininkus. Pasak „Apple“, bendrovė „Baldwin“ Didžiosios Britanijos Mergelių Salose įsteigta dėl to, kad neribotos turtinės atsakomybės bendrovė, kurios akcininkė yra neribotos turtinės atsakomybės bendrovė, kuriai taikomi ne ES valstybės narės įstatymai, neprivalo viešai skelbti savo finansinių ataskaitų.

mokesčių tikslais kitoje šalyje (išimtis dėl sutarties) arba ii) bendrovė buvo įtraukta į pripažintos biržos sąrašus arba galiausiai valdoma asmens, esančio valstybės narės arba sutarties dėl mokesčių šalies rezidentu (atitinkamoms bendrovėms taikoma išimtis), o tos atitinkamos bendrovės arba jų patronuojamosios įmonės Airijoje vykdė prekybos veiklą (prekybos bendrovėms taikoma išimtis) ([12]). Antroji iš tų išimčių reiškė, kad Airijoje įsteigtos atitinkamos bendrovės, kurios Airijoje vykdė prekybos veiklą ir kurių centralizuoto valdymo ir kontrolės organai buvo ne Airijoje, Airijoje nelaikytos rezidentėmis mokesčių tikslais. Tačiau nebuvo reikalaujama, kad bendrovių rezidavimo vieta mokesčių tikslais būtų kitoje mokesčių jurisdikciją turinčioje šalyje.

(50) Bendrovės ASI ir AOE įsteigtos Airijoje. Tuo metu, kai galiojo ginčijami sprendimai dėl mokesčių, bendrovės ASI ir AOE, taikant 1997 m. MKĮ 23A skirsnį, buvo laikomos atitinkamomis bendrovėmis, nes abiejų galutinė kontrolė priklausė bendrovei, esančiai sutarties dėl mokesčių šalies rezidente, t. y. „Apple Inc.“ (JAV rezidentė mokesčių tikslais) ([13]), ir kadangi bendrovės ASI bei AOE Airijoje prekybos veiklą vykdė per savo atitinkamus filialus ir jų valdymo ir kontrolės organai buvo ne Airijoje, dėl pagal 1997 m. MKĮ 23A skirsnį prekybos bendrovėms taikomos išimties bendrovės Airijoje laikytos nerezidentėmis.

(51) Tuo metu, kai galiojo ginčijami sprendimai, bendrovės ASI ir AOE, be Airijos, neturėjo mokėti mokesčių jokioje kitoje mokesčių jurisdikciją turinčioje šalyje ([14]). Iš tikrųjų, abi šios bendrovės veiklą vykdė tik per vienintelį Airijoje esantį filialą ir (tai dar svarbiau) nė viena jų neturėjo mokėti mokesčių JAV ([15]) – šalyje, kurioje, kaip manė Airijos mokesčių inspekcija taikydama 1997 m. MKĮ 23A skirsnį, jos buvo valdomos ir kontroliuojamos ([16]). Kalbant apie bendrovių ASI ir AOE pagrindines buveines, tos pagrindinės buveinės nėra kaip nors fiziškai įsteigtos, neturi darbuotojų ir nėra įsikūrusios jokioje šalyje.

(52) Iš esmės, bendrovės ASI ir AOE įsteigtos Airijoje, bet tuo metu, kai galiojo ginčijami sprendimai dėl mokesčių, jos nebuvo Airijos rezidentės mokesčių tikslais. Tuo laikotarpiu tos bendrovės nebuvo ir kitos mokesčių jurisdikciją turinčios šalies rezidentės mokesčių tikslais, nes, pagal taikytinas apmokestinimo taisykles, jų veikla kitose šalyse ir visų pirma jų pagrindinių buveinių, fiziškai net neįsteigtų ir neturinčių darbuotojų, veikla nebuvo tokia, kad jos turėtų mokėti mokesčius JAV ar kurioje nors kitoje šalyje. Todėl tuo metu, kai galiojo ginčijami sprendimai dėl mokesčių, bendroves ASI ir AOE labiausiai tiko vadinti mokesčių tikslais nepriklausančiomis nė vienai valstybei.

2.1.4. BENDROVIŲ ASI IR AOE AIRIJOS FILIALŲ FUNKCIJOS, KAIP NURODĖ AIRIJA IR BENDROVĖ „APPLE“

(53) Airija ir „Apple“ pateikė bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų vykdomų funkcijų aprašymus ([17]), jais remtasi Airijos pelno mokesčio taikymo tikslais teikiant ir pagrindžiant bendrovės „Apple“ parengtas tų bendrovių pelno mokesčio sąmatas. Tie aprašymai pateikti 54–57 konstatuojamosiose dalyse.

([12]) 1997 m. MKĮ 23A skirsnio 2 poskirsnyje anksčiau buvo nustatyta: „Pagal 3 ir 4 poskirsnius valstybėje įsteigta bendrovė, įgyvendinant mokesčių įstatymus ir kapitalo prieaugio mokesčio įstatymus, laikoma valstybės rezidente.“ 3 poskirsnyje buvo nustatyta: „2 poskirsnis netaikomas valstybėje įsteigtai bendrovei, jeigu bendrovė yra atitinkama bendrovė ir a) valstybėje vykdo prekybos veiklą arba b) yra susijusi su bendrove, kuri valstybėje vykdo prekybos veiklą“. 2013 m. Biudžeto įstatymu 23A skirsnis buvo pakeistas. Pagal naujos redakcijos skirsnį Airijoje įsteigta bendrovė nebegali nebūti rezidentė mokesčių tikslais, nes laikoma, kad Airijoje įsteigta bendrovė reziduoja mokesčių tikslais, jeigu ta bendrovė nelaikoma kitos mokesčių jurisdikciją turinčios šalies rezidente mokesčių tikslais. Naujos redakcijos 23A skirsnis taikomas nuo 2015 m. sausio 1 d. 2014 m. Biudžeto įstatymu 23A skirsnis dar kartą iš dalies pakeistas ir nustatyta, kad visos Airijoje įsteigtos bendrovės bus laikomos turinčiomis rezidavimo vietą mokesčių tikslais Airijoje, išskyrus atvejus, kai pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo bendrovės rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra kitoje šalyje. Ši taisyklė taip pat taikoma nuo 2015 m. sausio 1 d. Tačiau iki 2015 m. sausio 1 d. įsteigtoms bendrovėms iki 2020 m. gruodžio 31 d. nustatytas pereinamasis laikotarpis.

([13]) Pasak „Apple“ – tam pritaria ir Airijos mokesčių inspekcija, – abiejų bendrovių centralizuoto valdymo ir kontrolės organai yra ne Airijoje.

([14]) Išskyrus AOE Singapūro filialą, žr. 111 konstatuojamąją dalį.

([15]) Per posėdį JAV senate, „Apple“ nurodė, kad bendrovė ASI nėra nei Airijos, nei JAV rezidentė mokesčių tikslais, žr. JAV Senato Nuolatinio tyrimų pakomitečio posėdžio dėl pelno perkėlimo į užsienį ir JAV mokesčių kodekso 2 dalies („Apple Inc.“), vykusio 2013 m. gegužės 21 d., medžiagą, p. 24.

([16]) Airija savo pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 12 punkte nurodė, kad „visi pagrindiniai strateginiai verslo sprendimai, susiję su bendrovėmis AOE ir ASI, buvo priimti ne Airijoje, ir […] abi bendrovės funkciniu požiūriu buvo valdomos ir kontroliuojamos JAV“. Taip pat žr. J. D. Cooke'o nuomonę; joje teigiama: „Mano nuomone yra neginčijama, kad, remiantis man pateiktu jų veiklos Airijoje faktų aprašymu, bendrovės ASI ir AOE centralizuotai valdomos ir kontroliuojamos Jungtinėse Amerikos Valstijose, ir tai atlieka patronuojančiosios grupės vadovai, vieni priimantys visus strateginius sprendimus dėl to, kaip vykdyti veiklą Airijoje, pavyzdžiui, – kokias sutartis, su kuo ir kokiomis sąlygomis jie sudarys“.

([17]) Pasak „Apple“, „Airijoje gautas filialo pelnas nustatomas pagal to filialo vykdytą veiklą“. Bendrovės „Apple“ 2015 m. gegužės 4 d. raštas, p. 5.

(54) Kalbant apie bendrovę ASI, jos Airijos filialas daugiausia atsakingas už pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklos, susijusios su „Apple“ produktų pardavimu trečiosioms šalims ([18]) ir trečiųjų šalių klientams EARIA ir ARV regionuose ([19]), vykdymą. Bendrovės ASI Airijos filialo pagrindinės funkcijos yra šios: „Apple“ pagamintų prekių įsigijimas iš trečiųjų šalių ir susijusių šalių gamintojų ([20]); platinimo veikla, susijusi su produktų pardavimu susijusioms šalims EARIA ir ARV regionuose ([21]); prekybos paramos ir platinimo veikla, susijusi su produktų pardavimu trečiųjų šalių klientams visame EARIA regione ([22]); pardavimo ir platinimo grupių veikla ([23]), elektroninė prekyba ([24]); logistikos operacijos ([25]); ir „AppleCare“ – klientams teikiamų garantinės priežiūros paslaugų verslo – valdymas, o tai apima atsakomybę už garantiją, remonto programų ir remonto tinklų valdymą, įskaitant pagalbą telefonu.

(55) Bendrovės ASI Airijos filialas taip pat vykdo ARV vietinių šalies platinimo subjektų pateiktus pirkimo užsakymus. Daug su platinimu šiame regione susijusios veiklos (pavyzdžiui, susijusios su logistikos parama) pagal paslaugų sutartis su bendrovės ASI Airijos filialu vykdo susijusios šalys. Be to, bendrovės ASI Airijos filialas yra atsakingas už platinimo rizikos, visų pirma prekių atsargų, garantijos ir kredito limito rizikos, kasdienio valdymo stebėjimą. Nuo 2012 m. sausio 1 d. bendrovės ASI Airijos filialas taip pat atsakingas už produktų lokalizavimo veiklą, kurią anksčiau vykdė bendrovės AOE Airijos filialas.

(56) Kalbant apie AOE, jos Airijos filialas yra atsakingas už EARIA regionui gaminamų specializuoto asortimento kompiuterių produktų, įskaitant stalinius kompiuterius „iMac“, knyginius kompiuterius „MacBook“ ir kitus kompiuterių priedus, gamybą ir surinkimą savo gamyklose Airijoje ([26]). Bendrovės AOE Airijos filialas visus savo pagamintus produktus tiekia susijusioms šalims. Pagrindinė bendrovės AOE Airijos filialo veikla susijusi su nuolatiniu procesų, kurių reikia gaminant produktus, vykdymu, procesų projektavimu ir naujų produktų sąranka. Bendrovės AOE Airijos filialo pagrindinės funkcijos yra šios: gamybos planavimas ir numatymas ([27]); proceso inžinerija ([28]); gamyba ir operacijos ([29]); kokybės užtikrinimas ir kokybės kontrolė ([30]); ir atnaujinimo operacijos ([31]).

([18]) Susijusios šalys apskaitos tikslais apibrėžiamos kaip subjektai, kuriuos galiausiai kontroliuoja tas pats asmuo arba subjektas arba kuriems tas pats subjektas ar asmuo turi reikšmingos įtakos, žr. TAS 24.

([19]) EARIA – Europa, Artimieji Rytai, Indija ir Afrika. ARV – Azija ir Ramusis vandenynas.

([20]) Bendrovės ASI Airijos filialas „Apple“ produktus perka iš anksto nustatytų gamintojų […]. Bendrovės ASI Airijos filialas rengia tikėtinos paklausos prognozę, tam jis renka ir analizuoja regioninius duomenis; vėliau ta prognozė naudojama vykstant JAV valdomam pasaulinio pardavimo paklausos prognozavimo procesui.

([21]) Šios susijusios šalys gali būti vietiniai šalies platinimo subjektai arba vietinės šalies mažmeninės prekybos parduotuvės. Bendrovės ASI Airijos filialas vykdo pirkimo užsakymus, pateikiamus tų susijusių šalių, ir organizuoja platinimo veiklą, susijusią su produktų eksportavimu ar pristatymu tiems subjektams.

([22]) Keturi pagrindiniai trečiųjų šalių prekybos būdai yra šie: komercinis, mažmeninis, švietimo įstaigos ir telefono ryšio bendrovės (kartu tai vadinama platinimo klientais). Bendrovės ASI Airijos filialas su kitais susijusių šalių subjektais sudaro sutartis dėl pardavimų rėmimo, rinkodaros ir kitų paramos paslaugų, susijusių su platinimo klientais EARIA regiono vietos rinkose. Bendrovės „Apple“ subjektai vietos rinkoje teikia tarpines ir paramos paslaugas, o bendrovė ASI sudaro sutartis su platinimo partneriais ir priima bei vykdo užsakymus, prieš tai įvertinusi veiksnius, įskaitant tai, ar turima atsargų, pardavimo paklausą visose šalyse ir kredito riziką, grindžiamą visame pasaulyje taikomomis „Apple“ rekomendacijomis.

([23]) Veikla, susijusi ir su susijusių šalių, ir su trečiųjų šalių pardavimo veikla, – tai klientų užsakymų vykdymo proceso valdymas, siekiant kuo labiau padidinti bendrovės ASI Airijos filialo platinimo veiklos veiksmingumą, produktų paskirstymas ir užsakymų valdymas, pardavimo vykdymas ir pagrindinių trečiųjų šalių klientų, turinčių paskyrą, valdymas siekiant aptarti užsakymų reikalavimus.

([24]) Pardavimo ir platinimo grupės taip pat daug dėmesio skiria tiesioginiam pardavimui per elektronines parduotuves ir elektroninėse parduotuvėse. Su elektroninėmis parduotuvėmis susijusi pardavimo ir platinimo grupių veikla – tai pastangos klientams, mažosioms ir vidutinėms įmonėms ir klientėmis esančioms švietimo įstaigoms palengvinti pardavimo ir užsakymo procesą.

([25]) Tai apima produktų vežimą pirmiausia iš trečiųjų šalių gamintojų Kinijoje į paskirties vietas visame EARIA regione. Logistikos padalinio veikla yra susijusi su „Apple“ produktų išvežimo platinimo klientams, elektroninių parduotuvių klientams ir susijusioms šalims, valdymu. Tam tikrą logistikos operacijų veiklą pagal paslaugų sutartis su bendrovės ASI Airijos filialu atlieka susijusios šalys.

([26]) Remiantis [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaita, bendrovės AOE Airijos filialo gaminami produktai sudaro tik mažą procentinę „Apple“ bendro pardavimo EARIA regione dalį.

([27]) Šia funkcija užtikrinama, kad vyktų gamybos veikla ir procesai ir būtų galima reguliariai ir veiksmingai naudoti išteklius bei pasiekti numatytą produkcijos lygį.

([28]) Proceso inžinerija yra susijusi su gamybos veiklos procesų veikimu, kontroliavimu ir optimizavimu. Grupė nustato ir tobulina veiksmingus esamų ir naujų produktų gamybos procesus.

([29]) Veikla apima visus procesus, kurių reikia siekiant įvairias sudedamąsias dalis paversti pagamintomis prekėmis, laikantis „Apple Inc.“ JAV nustatytų standartų.

([30]) Kokybės užtikrinimo ir kokybės kontrolės funkcija – visa veikla, kurios bendrovės AOE Airijos filialas imasi stebėdamas visų su gamyba susijusių veiksnių kokybę.

([31]) Tai susiję su produktais, grąžintais bendrovei „Apple“ dėl įvairių priežasčių. Bendrovės AOE Airijos filialas užtikrina, kad, prieš vėl parduodant atnaujintą „Apple“ produktą, šis produktas būtų atnaujintas ir tikrai atitiktų „Apple“ kokybės standartus.

(57) Be savo pagrindinės gamybos veiklos, bendrovės AOE Airijos filialas kitoms „Apple“ grupės bendrovėms EARIA regione taip pat teikia bendras su finansais (apskaita, darbo užmokesčiu ir mokėtinomis sumomis), informacinėmis sistemomis ir technologijomis, taip pat žmogiškaisiais ištekliais susijusias paslaugas. Bendrovės AOE Airijos filialas plėtoja „Apple“ būdingą procesų ir gamybos praktinę patirtį ([32]) ir tą praktinę patirtį taiko kartkartėmis remdamas „Apple“ trečiųjų šalių gamintojus ir platinimo centrus. Bendrovės AOE Airijos filialas taip pat atsakingas už kasdienio gamybos ir prekių atsargų rizikos valdymo stebėjimą. Iki 2012 m. sausio 1 d. bendrovės AOE Airijos filialo inžinierių grupė taip pat buvo atsakinga už „Apple“ produktų lokalizavimą, juos pritaikant vietos rinkoms, ir inžinerinių bandymo programų, susijusių su „Apple“ produktais ir programine įranga (pavyzdžiui, nauja programinės įrangos versija), vykdymą ([33]). Nuo 2012 m. sausio mėn. šią funkciją vykdo bendrovės ASI Airijos filialas.

2.1.5. BENDROVĖS ASI VEIKLA EARIA REGIONE

(58) Bendrovė ASI EARIA regione parduoda prekes. ASI nėra nurodžiusi nuolatinės buveinės ([34]) EARIA mokesčių jurisdikciją turinčiose šalyse, kuriuose tos prekės parduodamos. Bendrovės ASI (ir ADI) pardavimo skirtingose valstybių narių mokesčių jurisdikciją turinčiose šalyse esantiems klientams veikla yra vykdoma per trečiųjų šalių perpardavėjus ir „Apple“ mažmenines ir elektronines parduotuves. ASI pardavimo sutartis sudaro su jas pasirašyti įgaliotais asmenimis, o bendrovės ASI Airijos filialo darbuotojai vykdo pardavimo veiklą ir sprendžia klientams kylančius tiekimo ir kitus klausimus ([35]). Bendrovė ASI pardavimą vykdo gavusi įgalioto atstovo parašą ([36]). Pavyzdžiui, 2014 m. [80–85] proc. visų pajamų, kurias bendrovės ASI ir ADI gavo iš trečiųjų šalių vykdomo pardavimo, kaip nustatyta rengiant „Apple“ vidaus ataskaitas ([37]), buvo gauta iš pardavimo Sąjungoje, pajamos iš pardavimo visame Europos regione sudarė [90–95] proc. pajamų, gautų iš trečiųjų šalių vykdomo pardavimo, o pardavimas Artimuosiuose Rytuose sudarė [5–10] proc. pajamų, gautų iš trečiųjų šalių vykdomo pardavimo.

2.2. *GINČIJAMI SPRENDIMAI DĖL MOKESČIŲ*

2.2.1. GINČIJAMI SPRENDIMAI DĖL MOKESČIŲ, SUSIJĘ SU BENDROVE ASI

(59) 1991 m. bendrovė „Apple“ pasiūlė, o Airijos mokesčių inspekcija sprendimu dėl mokesčių patvirtino metodą, kurį taikant nustatomas bendrovės „Apple Computer Accessories Ltd.“ (vėliau tapusios ASI) Airijos filialo grynasis pelnas. Remiantis tuo sprendimu, būtų skaičiuojama, kad bendrovės ASI Airijos filialui paskirtinas grynasis pelnas sudaro 12,5 % visų filialo veiklos sąnaudų ([38]), išskyrus perpardavimui skirtas medžiagas.

(60) 2007 m. Airijos mokesčių inspekcija nauju sprendimu patvirtino pakeistą bendrovės ASI Airijos filialo grynojo pelno nustatymo metodą. Remiantis tuo sprendimu, būtų skaičiuojama, kad bendrovės ASI Airijos filialui paskirtinas grynasis pelnas yra lygus [10–15] proc. visų filialo veiklos sąnaudų, išskyrus tokias sąnaudas, kaip „Apple“ susijusių įmonių mokami mokesčiai ir medžiagų sąnaudos.

2.2.2. GINČIJAMI SPRENDIMAI DĖL MOKESČIŲ, SUSIJĘ SU BENDROVE AOE

(61) 1991 m. bendrovė „Apple“ pasiūlė, o Airijos mokesčių inspekcija sprendimu dėl mokesčių patvirtino metodą, kurį taikant nustatomas bendrovės „Apple Computer Ltd.“ (vėliau tapusios AOE) Airijos filialo grynasis pelnas. Remiantis tuo sprendimu, būtų skaičiuojama, kad grynasis bendrovės AOE Airijos filialui paskirtinas pelnas sudaro 65 % to filialo veiklos išlaidų, neviršijus metinės [60–70] mln. USD sumos, ir 20 % jo veiklos išlaidų,

([32]) […].
([33]) Viena pagrindinių lokalizavimo grupės užduočių buvo pritaikyti produktus ir paslaugas atsižvelgiant į įvairias kalbas, regioninius skirtumus ir vietos rinkos techninius reikalavimus.
([34]) Nuolatinė buveinė nurodo, kad toje šalyje mokami mokesčiai.
([35]) Airijos 2015 m. balandžio 15 d. rašto priedėlis, p. 19.
([36]) PwC *ad hoc* ataskaitos 1 priedėlis „Bendrovės „Apple Sales International“ (ASI) filialas“, p. 11.
([37]) „Apple“ 2016 m. balandžio 22 d. raštas, p. 12, ir 10 lentelė.
([38]) 1991 m. sprendime nurodomos bendrovės ASI „veiklos sąnaudos“ ir bendrovės AOE „veiklos išlaidos“, nors abi sąvokos susijusios su tos pačios kategorijos mokesčiais.

viršijus [60–70] mln. USD sumą. Tas metodas buvo taikomas kartu taikant išlygą, kad, jeigu bendras bendrovės AOE Airijos filialo pelnas būtų mažesnis nei skaičius, gaunamas taikant formulę, filialo grynasis pelnas būtų nustatomas remiantis tuo mažesniu skaičiumi. Taikant metodą įtraukiamos veiklos išlaidos buvo visos bendrovės AOE Airijos filialo patiriamos veiklos išlaidos, įskaitant nusidėvėjimą, bet neįskaitant perparduoti skirtų medžiagų ir su nematerialiuoju turtu susijusios sąnaudų dalies, susidarančios susijusioms „Apple“ bendrovėms mokant mokestį. Galima prašyti taikyti neapmokestinamąją kapitalo dalį, tačiau ši neturėtų [1–10] mln. USD viršyti sąskaitose nurodyto nusidėvėjimo ([39]).

(62) 2007 m. Airijos mokesčių inspekcija nauju sprendimu patvirtino pakeistą bendrovės AOE Airijos filialo grynojo pelno nustatymo metodą. Taikant tuo sprendimu patvirtintą metodą, Airijos filialo mokesčio bazę sudarė i) [10–15] proc. filialo veiklos sąnaudų, neįskaitant tokių sąnaudų, kaip „Apple“ susijusių įmonių mokami mokesčiai ir medžiagų sąnaudos, ii) intelektinės nuosavybės grąža, lygi [1–5] proc. filialo apyvartos ir susijusi su Airijos filialo sukaupta gamybos proceso technologija, ir iii) neapmokestinamoji kapitalo dalies, susijusios su įrenginiais ir pastatais, atskaita, „įprastai apskaičiuojama ir leidžiama“.

2.2.3. DOKUMENTAI, KURIUOS ARIJOS MOKESČIŲ INSPEKCIJA TURĖJO PRIIMDAMA GINČIJAMUS SPRENDIMUS DĖL MOKESČIŲ

(63) Dokumentai, kuriuos Airija pateikė kaip visus svarbiausius dokumentus, pagrindžiančius 1991 m. sprendimą, yra trys [„Apple“ mokesčių konsultanto], veikiančio kaip „Apple“ mokesčių konsultantas (toliau – „Apple“ mokesčių konsultantas), raštai (1990 m. spalio 12 d., gruodžio 5 d. ir 1991 m. sausio 16 d.) ir dvi faksimilės (1991 m. sausio 2 ir 24 d.); vienas 1990 m. lapkričio 30 d. pokalbio protokolas ir vienas 1991 m. sausio 3 d. posėdžio protokolas, parengtas Arijos mokesčių inspekcijos; taip pat 1991 m. sausio 29 d. Airijos mokesčių inspekcijos raštas, kuriuo patvirtinama, kad „Apple“ mokesčių konsultanto raštuose teisingai nurodytas pelno, kuris turėtų būti paskirtas bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams, kaip susitarta 1991 m. sausio 3 d. posėdyje, nustatymo metodas. Tas metodas aprašytas 59–61 konstatuojamosiose dalyse.

(64) 1990 m. lapkričio 30 d. pokalbio protokolo ištrauka:

> „Pateikdamas pagrindinę informaciją [„Apple“ mokesčių konsultantas] paminėjo, kad „Apple“ dabar yra didžiausia darbdavė Korko apylinkėse, turinti 1 000 tiesioginių darbuotojų ir 500 asmenų, samdomų pagal subrangos sutartis. Buvo nurodyta, kad bendrovė dabar persvarsto savo veiklą visame pasaulyje ir savo veiklai Airijoje nori nustatyti pelno maržą. [„Apple“ mokesčių konsultantas] pateikė parengtas ataskaitinio laikotarpio, pasibaigusio 1989 m. rugsėjo 29 d. Airijos filialo ataskaitas, iš kurių matyti, kad grynasis pelnas buvo 270 mln. USD, o apyvarta – 751 mln. USD. Buvo teigiama, kad nė viena biržinė Airijos bendrovė neturi panašaus grynojo pelno rodiklio. [„Apple“ mokesčių konsultanto] nuomone, pelnas yra gaunamas iš trijų šaltinių – technologijų, rinkodaros ir gamybos. Su Airijos filialu susijusi tik gamybos dalis.
>
> [Airijos mokesčių inspekcija] nurodė, kad taikant siūlomą schemą labai svarbus būtų taikomo mokesčio dydis. [„Apple“ mokesčių konsultantas] teigė, kad bendrovė būtų pasirengusi sutikti su 30–40 mln. USD pelnu, jeigu „Apple Computer Ltd.“ gaus tokį pelną. (Kompiuterių sektoriui būdingi cikliniai svyravimai). Darant prielaidą, kad „Apple“ gautų 100 mln. Airijos svarų, būtų priimtina 30–40 mln. USD (arba bet kokią kitą sumą, dėl kurios būtų susitarta) priskirti gamybos veiklai. Tačiau, jeigu bendrovė patirtų nuosmukį ir jos pelnas būtų mažesnis nei 30–40 mln. USD, visas pelnas būtų priskirtinas [*sic*] gamybos veiklai. Iš esmės siūloma, kad visas pelnas iki 30–40 mln. USD viršutinės ribos, būtų priskirtinas gamybos veiklai.
>
> [Airijos mokesčių inspekcija] [„Apple“ mokesčių konsultanto] paprašė nurodyti, ar yra koks nors pagrindas, kuriuo remiantis nustatyta 30–40 mln. USD suma, ir šis pripažino, kad ta suma nustatyta nesiremiant jokiu moksliniu pagrindu. Tačiau suma tokia didelė, kad jis tikėjosi, jog ji bus laikoma *bona fide* pasiūlymu. Kadangi nebuvo galimybės tos sumos įvertinti atskirai, [„Apple“ mokesčių konsultantas] įsipareigojo gauti faktinių sąnaudų, priskirtinų Airijos filialui, duomenis.“

([39]) Žr. [„Apple“ mokesčių konsultanto] 1991 m. sausio 24 d. faksimilę dėl neapmokestinamosios kapitalo dalies.

(65) 1991 m. sausio 3 d. pokalbio protokolo ištrauka:

„[„Apple“ mokesčių konsultanto] nuomone, buvo akivaizdu, kad bendrovė taiko sandorių kainodarą. Filialo ataskaitinio laikotarpio, pasibaigusio 1989 m. rugsėjo 30 d. ataskaitose nurodytas 269 000 000 USD pelnas ir 751 000 000 USD apyvarta. Nė viena Airijos biržinė bendrovė net nepriartėjo prie panašaus rezultato.

Mokesčių inspekcija nebuvo pasirengusi galutinai nuspręsti, ar bendrovė taiko sandorių kainodarą, bet buvo pasirengusi aptarti Airijos filialui nustatytiną pelno sumą, grindžiamą procentine faktinių Airijos filialui priskirtinų sąnaudų dalimi.

Prieš posėdį buvo siūloma, kad Airijos filialui priskirtinas pelnas būtų nustatomas taikant visų sąnaudų ir maržos metodą (angl. *cost plus*) ir būtų [30–40] mln. USD, o neapmokestinamoji kapitalo dalis neviršytų [10–20] mln. USD, taigi Airijoje būtų apmokestinama [20–30] mln. USD suma. Remiantis 1990 m. rugsėjo 30 d. pasibaigusio ataskaitinio laikotarpio ataskaitomis, [30–40] mln. USD pelnas sudarė 46 % Airijos filialui priskirtinų sąnaudų. Buvo nurodyta, kad šis skaičius gerokai viršijo [10–15] proc. sumą, paprastai priskiriamą sąnaudų centrui, nors buvo noriai pripažinta, kad [10–15] proc. suma, vertinant kompiuterių sektorių, buvo nereikšminga. Buvo nurodyta, kad tam tikruose pramonės sektoriuose, ypač farmacijos, galimas 100 % pelno dydis. Tačiau buvo pripažinta, kad farmacijos ir kompiuterių sektorių negalima tiesiogiai palyginti. Po tolesnių diskusijų buvo susitarta sutikti su pelno dydžiu, sudarančiu 65 % Airijos filialui priskirtinų sąnaudų, jeigu tik neapmokestinamosios kapitalo dalies klausimas būtų išspręstas teigiamai. Be to, buvo susitarta sutikti su 20 % sąnaudų sudarančiu pelno dydžiu, kai viršijama [60–70] mln. USD suma, kad nebūtų stabdoma Airijoje vykdomos veiklos plėtra.

<…> Toliau diskutuojant buvo susitarta, kad apskaičiuotos neapmokestinamosios kapitalo dalies sumos būtų perskaičiuotos Airijos svarais ([40]) ir kad visais metais būtų nurašoma įprasta amortizacijos norma ([41]). Taip pat buvo susitarta, kad bendrovės reikalaujama suma būtų ne didesnė nei [1–10] mln. USD, viršijus sumą, ataskaitose įrašytą kaip nusidėvėjimo suma. Remiantis pateiktu laikotarpio, pasibaigusio 1990 m. rugsėjo 30 d., sąnaudų planu, taip būtų užtikrinta, kad Airijoje būtų apmokestinamas [30–40] mln. USD pelnas.

<…> Vėliau buvo aptarta teiktinų ataskaitų forma. Pasiūlymui pateikti sąnaudų planą nebuvo pritarta. Buvo susitarta, kad bus parengta išsami pelno ir nuostolio ataskaita ir kad už grupės teikiamas technologines ir rinkodaros paslaugas bus mokomas autorinis atlyginimas arba taikomas pagrindinės buveinės mokestis. Taip pat bus pateiktos audito išsamiai patikrintos bendrovės ataskaitos.

<…> Nagrinėjant atskirą klausimą, [„Apple“ mokesčių konsultantas] pageidavo susitarti dėl naujai bendrovei, kurios veikla būtų susijusi tik su aprūpinimu žaliavomis Jungtinėse Valstijose, taikomo pelno dydžio. Buvo pasiūlyta, kad pelno dydis turėtų būti 10 %, ir po diskusijų buvo susitarta sutikti su 12,5 %“

(66) „Apple“ mokesčių konsultanto 1991 m. sausio 16 d. rašte pateikta pavyzdinė bendrovės „Apple Computer Ltd.“ Airijos filialo ataskaitų rengimo forma ir bendrovės „Apple Computer Ltd.“ 1985–1990 m. neapmokestinamosios kapitalo dalies planas. „Apple“ mokesčių konsultanto 1991 m. sausio 24 d. faksimile patvirtinama, kad „Apple“ sutinka su toliau pateikta formuluote, susijusia su neapmokestinamąja kapitalo dalimi, kuria pakeista anksčiau „Apple“ mokesčių konsultanto 1991 m. sausio 16 d. rašte pateikta formuluotė, susijusi su neapmokestinamąja kapitalo dalimi: „[g]alima prašyti taikyti neapmokestinamąją kapitalo dalį, tačiau ši neturėtų [1–10] mln. USD viršyti sąskaitose nurodyto nusidėvėjimo“.

(67) Dokumentai, kuriuos Airija pateikė kaip visus svarbiausius dokumentus, pagrindžiančius 2007 m. sprendimą, yra „Apple“ mokesčių konsultanto 2007 m. gegužės 16 d. raštas ir Airijos mokesčių inspekcijos 2007 m. gegužės 23 d. raštas, kuriuo patvirtinamas bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams priskirtino pelno nustatymo metodas, paaiškintas „Apple“ mokesčių konsultanto rašte. Tas metodas aprašytas 60–62 konstatuojamosiose dalyse. Nė viename iš šių dviejų dokumentų nepateikta jokio tuo sprendimu patvirtintų sumų – „[10–15] proc.

([40]) Įterpta išnaša: Airijos svaras – Airijos valiuta tuo metu, kai buvo priimtas sprendimas.
([41]) Įterpta išnaša: amortizacija – materialiųjų vertybių nusidėvėjimas.

[Airijoje patiriamų veiklos sąnaudų]/[1–5] proc. [AOE metinės apyvartos, susidarančios dėl Airijoje gaminamų produktų]/[10–15] proc. [ASI veiklos sąnaudų]“ – paaiškinimo, taip pat nėra jokios informacijos apie tai, kaip tie skaičiai gauti. „Apple“ mokesčių konsultanto rašte pateikta tam tikros informacijos apie tai, kaip modelis, dėl kurio susitarta, bus taikomas. Visų pirma, siekiant išvengti abejonių, rašte nurodyta, kad į ASI veiklos sąnaudas ir AOE „Airijoje patiriam[as] veiklos sąnaud[as]“ neįskaičiuoti jokie visame pasaulyje veikiančių „Apple“ susijusių įmonių mokami mokesčiai, „nustatytą ribą viršijančios“ sąnaudos, tokios kaip medžiagų sąnaudos, muitai, frachto sąnaudos ir kt., vienkartinės restruktūrizavimo sąnaudos ir kapitalo sąnaudos.

(68) Nė viename dokumente, pateiktame siekiant pagrįsti ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, nėra dabartinio pelno paskirstymo tyrimo ar sandorių kainodaros ataskaitos.

2.3. *ATITINKAMOS NACIONALINĖS TEISINĖS SISTEMOS APRAŠYMAS*

(69) Pagal 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 1 dalį, Airijoje pelno mokestis taikomas bendrovių pelnui. Pagal 1997 m. MKĮ 76 skirsnio 3 dalį, nustatant pelno mokestį pajamos apskaičiuojamos ir vertinimas atliekamas pagal tuos pačius priedus ir grupes, kurie taikomi nustatant pajamų mokestį, ir laikantis tiems priedams ir grupėms taikomų nuostatų. Airijoje pajamų mokestis pagal tiesioginio apmokestinimo kodeksus taikomas remiantis keliais priedais – C, D, E ir F, – taip pat D priedu, priskiriamu prie I–V grupių serijos. 1997 m. MKĮ 12 skirsnyje nustatyta, kad „[p]ajamų mokestis pagal Pajamų mokesčio įstatymus taikomas visam turtui, pelnui ar prieaugiui, atitinkamai aprašytiems [C–F] prieduose, <…> ir laikantis tiems priedams taikytinų Pajamų mokesčio įstatymų nuostatų“ ([42]). 1997 m. MKĮ 18 skirsnyje nustatyta pagal D priedą taikomo mokesčio aprėptis, o priedo 2 poskirsnio 2 dalyje nurodytos grupės ir jų aprėptis. Remiantis tomis nuostatomis, Airijoje pelno mokestis taikomas bendrovės pelnui (pajamoms ir apmokestinamajam prieaugiui), kad ir kaip jis būtų gautas, tačiau esama tam tikrų išimčių ([43]).

(70) Nustatant mokesčio bazę, kai to reikia siekiant apskaičiuoti mokėtiną pelno mokestį, pirmiausia atsižvelgiama į mokesčio mokėtojo įmonės apskaitinį pelną ([44]). Vėliau įmonės apskaitinis pelnas mokesčių tikslais koreguojamas taikant bendrojo pobūdžio priskaičiavimą ir atskaičiavimą, kaip nustatyta įstatyme ([45]), pavyzdžiui, atskaičiuojant neapmokestinamąją kapitalo dalį ([46]). Ataskaitinis laikotarpis paprastai trunka 12 mėnesių, ir bendrovės rengia savo šio laikotarpio ataskaitas ([47]).

(71) Airija prekybos pajamoms, ne prekybos pajamoms ir kapitalo prieaugiui taiko skirtingą mokesčio tarifą. 1997 m. MKĮ 21 skirsnyje nustatyta, kad bendrasis pelno mokesčio tarifas yra 12,5 % ([48]) Tas tarifas taikomas apmokestinamosioms bendrovių prekybos pajamoms ([49]), patenkančioms į D priedo I grupę. Ne prekybos pajamoms taikomas 25 % tarifas ([50]). Airijos mokesčių inspekcija parengė veiklos priskyrimo prie prekybos veiklos rekomendacijas „Rekomendacijos, susijusios su mokesčių inspekcijos nuomonėmis dėl veiklos priskyrimo prie prekybos veiklos“ ([51]). Remiantis tuo rekomendaciniu dokumentu, prekyba reiškia, kad susijusi bendrovė vykdo verslo veiklą iš kurios gauna pajamų. Veikla skiriasi pagal prekybos pobūdį, jai vykdyti reikia asmenų, turinčių tam

([42]) C priedo pajamos – pelnas, gaunamas iš Airijoje mokamų su viešojo pobūdžio pajamomis susijusių dividendų (1997 m. MKĮ 17 skirsnis), D priedo pajamos skirstomos į penkias grupes: i) prekybos pelnas; ii) pelnas, gaunamas verčiantis profesine veikla; iii) neapmokestinamosios palūkanos ir užsienio pajamos; iv) visos kitos neapmokestinamosios pajamos ar pelnas; v) žemės nuomos Airijoje pajamos (1997 m. MKĮ 18 skirsnis); E priedas yra susijęs su pajamomis, gaunamomis einant valstybines pareigas, užimtumo pajamomis, periodinėmis išmokomis ir pensijomis (1997 m. MKĮ 19 skirsnis), o F priedas – su dividendais, gaunamais iš Airijos bendrovių (1997 m. MKĮ 20 skirsnis).

([43]) 21 skirsnio 1 dalis. Tokių konkrečių išimčių pavyzdžiai – bendrovių nerezidenčių pelnas, kurio negalima paskirti filialui (žr. 1997 m. MKĮ 25 skirsnį), arba dauguma paskirstytų lėšų, gautų iš kitų Airijos bendrovių rezidenčių (žr. 1997 m. MKĮ 129 skirsnį).

([44]) 1997 m. MKĮ 76A skirsnį.

([45]) Pavyzdžiui, remiantis 1997 m. MKĮ 81 skirsnio 2 dalimi, apskaičiuojant mokestį išlaidas paprastai galima atskaityti, jeigu jos nėra kapitalas ir visos yra patirtos tik prekybos veiklos tikslais.

([46]) 1997 m. MKĮ 307 ir 308 skirsniai.

([47]) 1997 m. MKĮ 27 skirsnio 1 ir 2 dalys.

([48]) 1997 m. MKĮ 18 skirsnio 1 dalies ir 2 dalies a punktas, kai tai susiję su 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 1 punktu.

([49]) 3 skirsnio 1 dalyje terminas „prekyba“ apibūdintas taip: „bet kokia prekyba, prekybinio pobūdžio gamyba, veikla ar interesas“.

([50]) Remiantis 1997 m. MKĮ 21A skirsniu, 25 % mokesčių tarifas taikomas apmokestinamosioms pajamoms, patenkančioms į D priedo III, IV ir V grupes. Į šias grupes, be kita ko, patenka pasyviosios pajamos, pvz., palūkanos, autorinis atlyginimas ir nuomos pajamos.

([51]) Airijos mokesčių inspekcija. Rekomendacijos, susijusios su mokesčių inspekcijos nuomonėmis dėl veiklos priskyrimo prie prekybos veiklos (*Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*). Galima rasti adresu http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html.

būtinų įgūdžių ir kompetencijos ([52]). Kapitalo prieaugis apmokestinamas 33 %, tačiau prieaugis neapmokestinamas, kai perleidžiamos bendrovės tam tikros akcijos, sudarančios bendrovių, esančių Sąjungos arba sutarties dėl mokesčių šalies rezidentėmis, penkis ar daugiau procentų akcinio kapitalo.

(72) Remiantis 1997 m. MKĮ 26 skirsniu, pelno mokestis taikomas Airijos bendrovių rezidenčių visame pasaulyje gaunamam pelnui ir kapitalo prieaugiui, išskyrus daugumą paskirstytų sumų, gautų iš kitų Airijos bendrovių rezidenčių ([53]).

(73) 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje nustatyta pelno mokesčio taikymo tais atvejais, kai bendrovės yra nerezidentės, sritis. 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje nustatyta ši aktuali informacija:

„1) Bendrovė, nesanti valstybės rezidente, nepatenka į pelno mokesčio taikymo sritį, išskyrus atvejus, kai valstybėje ji vykdo prekybą per filialą ar agentūrą, bet tokiais atvejais, atsižvelgiant į visus pelno mokesčio įstatymuose nustatytus mokesčio netaikymo atvejus, visam jos apmokestinamajam pelnui, kad ir kur jis būtų gaunamas, taikomas pelno mokestis.

2) Pelno mokesčio nustatymo tikslais, bendrovės, nesančios valstybės rezidente, bet valstybėje vykdančios prekybą per filialą ar agentūrą, apmokestinamasis pelnas yra:

a) visos prekybos pajamos, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamos per filialą ar agentūrą arba iš filialo ar agentūros, taip pat visos pajamos iš nuosavybės ar teisių, kurias naudoja arba turi filialas arba agentūra arba kurios skirtos filialui arba agentūrai, bet ši pastraipa neapima paskirstomų sumų, gaunamų iš valstybės bendrovių rezidenčių, <…>“.

(74) Remiantis ta nuostata, bendrovei nerezidentei netaikomas pelno mokestis, išskyrus atvejus, kai ji Airijoje prekiauja per filialą arba agentūrą. Kai bendrovė nerezidentė vykdo tokią prekybą, bendrovei pelno mokestis taikomas, ir apmokestinamos jos ([54]):

— visos prekybos pajamos, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamos per filialą ar agentūrą arba iš filialo ar agentūros;

— visos pajamos iš nuosavybės ar teisių, kurias naudoja arba turi filialas arba agentūra arba kurios skirtos filialui arba agentūrai; taip pat

— apmokestinamasis prieaugis, priskirtinas filialui arba agentūrai.

(75) Iki pradedant taikyti 1997 m. MKĮ 25 skirsnį buvo taikomos 1967 m. Pelno mokesčio įstatymo 8 skirsnio 1 ir 2 dalys; jose buvo nustatyta:

„8. 1) Bendrovė, nesanti valstybės rezidente, nepatenka į pelno mokesčio taikymo sritį, išskyrus atvejus, kai valstybėje ji vykdo prekybą per filialą ar agentūrą, bet tokiais atvejais, atsižvelgiant į visus šiame įstatyme nustatytus mokesčio netaikymo atvejus, visam jos apmokestinamajam pelnui, kad ir kur jis būtų gaunamas, taikomas pelno mokestis.

2) Pelno mokesčio nustatymo tikslais, bendrovės, nesančios valstybės rezidente, bet valstybėje vykdančios prekybą per filialą arba agentūrą, apmokestinamasis pelnas yra:

a) visos prekybos pajamos, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamos per filialą ar agentūrą arba iš filialo ar agentūros (bet ši pastraipa neapima paskirstomų sumų, gaunamų iš valstybės bendrovių rezidenčių); <…>“.

([52]) Rekomendacijos, susijusios su mokesčių inspekcijos nuomonėmis dėl veiklos priskyrimo prie prekybos veiklos, p. 3.
([53]) Žr. 1997 m. MKĮ 129 skirsnį.
([54]) Rekomendacinės pastabos. 1997 m. Mokesčių konsolidavimo įstatymas. 2014 m. Biudžeto įstatymo redakcija. 2 dalis, p. 24.

(76) Bendrovės, nesančios Airijos rezidentėmis ir Airijoje neprekiaujančios per filialą ar agentūrą, turi mokėti tik pajamų mokestį, taikomą visoms Airijoje gaunamoms pajamoms, ir kapitalo prieaugio mokestį, taikomą prieaugiui, susidarančiam perleidus tam tikrą Airijoje turimą turtą (daugiausia Airijoje turimą žemę) ([55]), taikant bet kokią galimą pagal sutartį taikomą lengvatą.

(77) Kad bendrovės tos pačios pajamos nebūtų apmokestinamos du kartus (kartą pajamų mokesčiu ir kartą pelno mokesčiu), 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 2 dalyje nustatyta, kad pajamų mokestis bendrovės pajamoms netaikomas, jeigu bendrovė yra Airijos rezidentė, arba, kai bendrovė nėra Airijos rezidentė, jeigu pajamoms taikomas pelno mokestis.

(78) 35A dalis į 1997 m. MKĮ įterpta 2010 m. Biudžeto įstatymo 42 skirsniu. Pasak Airijos, ta įterpta dalimi pirmą kartą pripažinta, kad Airijos mokesčių teisėje oficialiai pripažįstamas įprastų rinkos sąlygų principo taikymas, kaip nustatyta EBPO pavyzdinėje sutartyje dėl pajamų bei kapitalo apmokestinimo (toliau – EBPO pavyzdinė sutartis dėl apmokestinimo) ir išdėstyta EBPO Sandorių kainodaros gairėse, skirtose tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (EBPO sandorių kainodaros gairės). 35A dalis taikoma asocijuotųjų asmenų (bendrovių) sudarytiems susitarimams. Tačiau, remiantis termino „asmuo“ apibrėžtimi Airijos vidaus mokesčių teisės aktuose, nė vienas pagrindinės buveinės ir jos filialo sudarytas susitarimas nepatenka į 35A dalies taikymo sritį.

2.4. *SANDORIŲ KAINODAROS IR PELNO PASKIRSTYMO NUOLATINĖMS BUVEINĖMS REKOMENDACIJOS*

2.4.1. EBPO SISTEMA IR EBPO ĮPRASTŲ RINKOS SĄLYGŲ PRINCIPAS

(79) EBPO parengė kelis neprivalomus rekomendacinius dokumentus, susijusius su tarptautiniu apmokestinimu. Kadangi jie neprivalomi, EBPO šalių narių – Airija yra viena iš jų ([56]) – mokesčių administratoriai tiesiog raginami laikytis EBPO sistemos. Tačiau EBPO sistema yra pagrindas, kuriuo remiamasi ir kuris daro akivaizdžią įtaką EBPO šalių narių (ir netgi ne šalių narių) mokesčių praktikai. Be to, daugelyje EBPO šalių narių tą sistemą sudarantys rekomendaciniai dokumentai įgavo įstatymo galią arba jais remiamasi aiškinant nacionalinės mokesčių teisės aktus. Todėl Komisija šiame sprendime EBPO sistemą mini dėl to, kad ši sistema parengta EBPO surengus diskusijas su ekspertais, ir jose paaiškinta, kaip galima išspręsti bendrus dėl tarptautinio apmokestinimo kylančius uždavinius.

(80) Kaip paaiškinta sprendimo pradėti tyrimą 15 konstatuojamojoje dalyje, tarptautinės bendrovės įmonių grupėje atskiroms tos pačios įmonių grupės bendrovėms pelną gali paskirstyti taikydamos sandorių kainodarą. Taikant sandorių kainodarą nustatomos kainos, mokamos sudarant komercinius įvairių tos pačios įmonių grupės bendrovių sandorius. Tačiau sandorių kainodara gali būti taikoma ir vienoje bendrovėje, jeigu bendrovės nuolatinė buveinė veikia kitoje šalyje. Tokiu atveju tos bendrovės pelnas turi būti paskirstytas tarp jos nuolatinės buveinės ir kitų bendrovės padalinių.

(81) EBPO pavyzdine sutartimi dėl apmokestinimo remiamasi, kai EBPO šalys narės ir, vis dažniau, narėmis nesančios šalys sudaro daugelį dvišalių sutarčių dėl mokesčių; joje esama nuostatų ir dėl asocijuotųjų grupės bendrovių sandorių kainodaros, ir dėl pelno paskirstymo bendrovėje.

(82) EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 9 straipsnio dėl asocijuotųjų įmonių 1 dalyje nustatyta: „[Jeigu] abi [asocijuotosios] įmonės, palaikydamos komercinius arba finansinius santykius, privalo laikytis sutartų ar

([55]) Bendrovei nerezidentei, valstybėje nevykdančiai prekybos per filialą ar agentūrą, taikomas pajamų mokestis ir apmokestinamos jos pajamos, gaunamos iš valstybėje esančių šaltinių. Kai bendrovė nerezidentė valstybėje turi filialą ar agentūrą, jos pajamoms, nepriskirtinoms filialui ar agentūrai, taikomas pajamų, o ne pelno mokestis. Panašiai, kapitalo prieaugio mokestis taikomas apmokestinamosioms bendrovės nerezidentės pajamoms, kai ji valstybėje neturi filialo ar agentūros, arba, kai ji valstybėje turi filialą ar agentūrą, prieaugiui, kuris nepriskirtinas filialui ar agentūrai.

([56]) Airija EBPO nare yra nuo 1961 m. rugpjūčio 17 d.

nustatytų sąlygų, kurios skiriasi nuo tų, dėl kurių susitartų nepriklausomos įmonės, pelnas, kuris, jei nebūtų šių sąlygų, būtų gautas vienoje iš šių įmonių, tačiau dėl šių sąlygų nebuvo gautas, gali būti įtraukiamas į tos įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas“. Laikoma, kad ta nuostata tarptautinio apmokestinimo srityje patikimai nustatomas EBPO įprastų rinkos sąlygų principas, ir asocijuotosios grupės bendrovės turi jo laikytis taikydamos sandorių rinkodarą.

(83) Laikantis to principo, mokesčių administratoriai turėtų patvirtinti tik tos pačios grupės bendrovių sandorių kainodarą, pagal kurią už sandorius būtų atlyginama taip, lyg kainodarą būtų parengusios nepriklausomos bendrovės, veikiančios panašiomis įprastomis rinkos sąlygomis. Taip tarptautinėms bendrovėms neleidžiama manipuliuoti savo sandorių kainomis ir pasiekti, kad kuo mažesnis pelnas būtų paskirtas šalims, kuriose tam pelnui taikomas didesnis mokesčio tarifas, ir kuo didesnis pelnas būtų paskirtas šalims, kuriose tam pelnui taikomas mažesnis mokesčio tarifas ([57]). Rekomendacijų, kaip taikyti įprastų rinkos sąlygų principą, EBPO pateikia EBPO sandorių kainodaros gairėse, o jų naujausia redakcija paskelbta 2010 m. (toliau – 2010 m. EBPO sandorių gairės) ([58]).

(84) EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 7 straipsnio dėl verslo pelno 2 dalyje nustatyta, kaip pelnas paskirstomas vienoje bendrovėje. Šiame straipsnyje nustatyta, kad „<…> pelnas, kiekvienoje Susitariančioje Šalyje priskirtinas nuolatinei buveinei <…>, yra pelnas, kurį ji gali tikėtis gauti, visų pirma vykdydama veiklą su kitais įmonės padaliniais, jeigu ji būtų atskira ir nepriklausoma įmonė, vykdanti tokią pačią arba panašią veiklą tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, atsižvelgiant į per nuolatinę buveinę arba kitus įmonės padalinius įmonės atliekamas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką“. Rekomendacijų, kaip taikyti 7 straipsnį, pateikta EBPO Pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms ataskaitoje, o naujausios redakcijos atskaita paskelbta 2010 m. (toliau – 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaita) ([59]).

(85) 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitoje apibūdinami sunkumai, kurių kyla vienoje bendrovėje paskirstant pelną, palyginti su atvejais, kai pelnas paskirstomas dviem teisiniu požiūriu atskiroms bendrovėms. Kai esama dviejų teisiniu požiūriu atskirų bendrovių, tai, kuriai bendrovei priklauso turtas ir kuri bendrovė prisiima riziką palaikant tų dviejų bendrovių ryšius, nustatoma remiantis teisiškai privalomomis sutartimis ar kitais patikrinamais teisiniais susitarimais. Tas pat pasakytina ir apie atvejį, kai dvi atskiros bendrovės yra toje pat įmonių grupėje, jeigu tik sutartys ir teisiniai susitarimai atitinka esamas aplinkybes. Priešingai, tai, kad nuolatinė buveinė nėra nuo bendrovės, kuriai priklauso, atskirtas juridinis subjektas, reiškia, kad tarp įvairių tos pačios bendrovės padalinių nėra vieno tos bendrovės padalinio, apie kurį būtų galima sakyti, kad jam teisiškai „priklauso“ turtas, jis prisiima riziką ir turi kapitalo ar sutarčių su atskiromis bendrovėmis ([60]). Kad būtų galima aiškinti tą skirtumą, 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitoje nustatytas bendras metodas, taikomas pelną paskirstant bendrovių nerezidenčių nuolatinėms buveinėms. Tai vadinama patvirtintu EBPO metodu. Taikant tą metodą, nuolatinei buveinei paskiriamas tas pelnas, kurį nuolatinė buveinė būtų gavusi įprastomis rinkos sąlygomis, jeigu būtų buvusi „atskira ir savarankiška“ įmonė, vykdanti tokias pat arba panašias funkcijas tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, atsižvelgiant į per nuolatinę buveinę arba kitus tos bendrovės padalinius bendrovės nerezidentės vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką, kaip nustatyta EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 7 straipsnio 2 dalyje.

2.4.2. FILIALO PELNO PASKIRSTYMAS REMIANTIS VADOVAUJANČIŲ ASMENŲ FUNKCIJOMIS, TAIKANT PATVIRTINTĄ DVIEJŲ ETAPŲ EBPO METODĄ

(86) 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitoje aprašytas patvirtintas EBPO metodas, pagal kurį, paskirstant pelną nuolatinei buveinei, taikomas įprastų rinkos sąlygų principas, nustatytas EBPO sandorių kainodaros gairėse. Pagal EBPO sandorių kainodaros gaires, pelno paskirstymas tarp asocijuotųjų įmonių priklauso nuo vykdomų funkcijų,

([57]) Mokesčių administratoriai ir teisės aktų leidėjai šią problemą žino, ir apskritai pagal mokesčių teisės aktus mokesčių administratoriai integruotų bendrovių, kurios sandorių kainodarą taiko neteisingai, mokesčių deklaracijas gali taisyti taikydami alternatyvias kainas, atitinkančias patikimą pakaitinį kainų, kurias patvirtino panašiomis įprastomis rinkos sąlygomis veikiančios nepriklausomos bendrovės, kintamąjį.

([58]) Žr. EBPO Sandorių kainodaros gairės daugiašalėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (angl. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), EBPO, 2010 m. liepos 22 d. Ankstesnės redakcijos gaires EBPO Taryba patvirtino 1995 m. liepos 13 d. (toliau – 1995 m. EBPO sandorių kainodaros gairės).

([59]) Žr. 2010 m. Pelno priskyrimo nuolatinėms bendrovėms ataskaitą (angl. *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*), kuri EBPO Tarybos buvo patvirtinta 2010 m. liepos 22 d.

([60]) 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitos B-3 skyriaus i skirsnio 14 punktas. p. 14.

patiriamos rizikos ir kiekvienos įmonės naudojamo turto ([61]). Kalbant apie pajamų paskirstymą bendrovei ir jos nuolatinei buveinei, EBPO pavyzdinės sutarties 9 straipsnio 1 dalyje pateikta funkcijų analizė, kurią papildo patvirtintas EBPO metodas, t. y. pirmiausia atsižvelgiama į tai, kad teisiškai turtas, rizika, kapitalas ir teisės bei įsipareigojimai, atsirandantys dėl įvairių tos pačios bendrovės padalinių sandorių, priklauso visai bendrovei, o ne kuriam nors vienam jos padaliniui, ir į tai, kad nevykdoma sandorių tarp tai pačiai įmonių grupei priklausančių teisiškai atskirų bendrovių ([62]).

(87) Taigi patvirtintas EBPO metodas yra dviejų etapų analizė, pagal kurią pajamos paskirstomos nuolatinei buveinei.

(88) Pirmasis to metodo etapas – iškeliama hipotezė, kad nuolatinė buveinė yra atskira ir savarankiška įmonė „vykdanti tokią pačią arba panašią veiklą tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, atsižvelgiant į per nuolatinę buveinę arba kitus tos įmonės padalinius įmonės vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką“ ([63]). Sąvoka „vadovaujančių asmenų funkcijos“ pradėta vartoti būtent tokiomis aplinkybėmis. Taikant patvirtintą EBPO metodą, pirmajame etape nuolatinei buveinei priskiriama turto, kurio atžvilgiu nuolatinėje bendrovėje žmonės vykdo vadovaujamas funkcijas, susijusias su turto ekonominės nuosavybės teise, ekonominės nuosavybės teisė, taip pat nuolatinei buveinei priskiriama ta rizika, kurios atžvilgiu nuolatinėje bendrovėje žmonės vykdo vadovaujamas funkcijas, susijusias su rizikos prisiėmimu ir (arba) valdymu (perdavus) ([64]).

(89) Antrajame patvirtinto EBPO metodo taikymo etape nuolatinės buveinės sandoriams su kitais bendrovės padaliniais pagal analogiją taikomos EBPO sandorių kainodaros gairės, siekiant užtikrinti, kad už visų jos funkcijų, susijusių su tais sandoriais, vykdymą būtų atlyginta įprastomis rinkos sąlygomis ([65]).

2.4.3. PATVIRTINTO EBPO METODO TAIKYMO NEMATERIALIAJAM TURTUI APTARIMAS

(90) 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitos D-2 skyriaus iii skirsnio c poskirsnis yra susijęs su nematerialiojo turto paskyrimu nuolatinėms buveinėms. Įmonės viduje išplėtoto su prekyba susijusio nematerialiojo turto klausimu, ataskaitos 86 punkte nustatyta, kad, atsižvelgiant į įmonių verslo organizavimo modelį, „aktyvus sprendimų priėmimas ir valdymas gali būti išskirstytas po visą įmonę. Kyla klausimas, ar tikėtina, kad tokia pati praktika bus taikoma ir nematerialiojo turto plėtojimo atžvilgiu, ar galbūt labiau tikėtina, kad vadovaujančių asmenų funkcijas, svarbias nustatant nematerialiojo turto ekonominės nuosavybės teisę, aukštu strateginiu lygmeniu vykdo vyresnioji vadovybė arba esama centralizuotų ir išskirstytų sprendimo priėmimo funkcijų derinio.“ 87 punkte aiškinama, jog „neturima nenuginčijamų įrodymų, kad su nematerialiojo turto plėtojimu susijęs sprendimų priėmimo procesas paprastai būtų tiek centralizuotas, ypač dėl to, kad, siekiant nustatyti su ekonominės nuosavybės teisės nustatymu susijusias vadovaujančių asmenų funkcijas, pirmiausia vertinamas aktyvus sprendimų priėmimas ir valdymas, o ne tai, kad pasiūlymui tik pritariama arba nepritariama. Tuo remiantis galima spręsti, kad ekonominės nuosavybės teisė, kaip ir teisė į finansinį turtą, dažnai gali būti nustatoma pagal funkcijas, vykdomas žemesniu nei strateginiu vyresniosios vadovybės lygmeniu. Tai lygmuo, kuriuo būtų aktyviai valdoma nematerialiojo turto plėtojimo programa ir kuriuo galima aktyviai valdyti tokiai programai būdingą riziką.“

([61]) 2010 m. EBPO gairių 1.42 punkte nustatyta, kad „[d]viem nepriklausomoms įmonėms tarpusavyje vykdant sandorius kompensacija paprastai atitiks kiekvienos įmonės vykdomas funkcijas (atsižvelgiant į naudojamą turtą ir prisiimamą riziką). Todėl, nustatant, ar kontroliuojami arba nekontroliuojami sandoriai arba subjektai yra panašūs, būtina atlikti funkcijų analizę. Šia funkcijų analize siekiama nustatyti ir palyginti sandorių šalių ekonomiškai reikšmingą veiklą, prisiimamą atsakomybę, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką“. Žr. 1995 m. Sandorių kainodaros gairių 1.20 punktą: „[d]viem nepriklausomoms įmonėms tarpusavyje vykdant sandorius kompensacija paprastai atitiks kiekvienos įmonės vykdomas funkcijas (atsižvelgiant į naudojamą turtą ir prisiimamą riziką). Todėl, nustatant, ar kontroliuojami arba nekontroliuojami sandoriai arba subjektai yra panašūs, *būtina* palyginti šalių vykdomas funkcijas. Šis lyginimas grindžiamas funkcijų analize, kuria siekiama nustatyti ir palyginti nepriklausomų ir asocijuotųjų įmonių ekonomiškai reikšmingą veiklą ir prisiimtą arba prisiimtiną atsakomybę.“ (pabraukta šiame tekste).

([62]) 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitos B-3 skyriaus i skirsnio 15 punktas. p. 14.

([63]) 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitos B-3 skyriaus i skirsnio 13 punktas. p. 14.

([64]) 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitos B-3 skyriaus i skirsnio 15 punktas. p. 14.

([65]) 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitos B-3 skyriaus i skirsnio 17 punktas. p. 14.

(91) Įgyto su prekyba susijusio nematerialiojo turto klausimu, D-2 skyriaus iii skirsnio c poskirsnio 3 dalies A skirsnio ii poskirsnyje aiškinama, kad „nustatant įgyto nematerialiojo turto, kaip ir įmonės viduje išplėtoto nematerialiojo turto, ekonominės nuosavybės teises, svarbiausia yra tai, kur įmonėje vykdomos vadovaujančių asmenų funkcijos, susijusios su aktyviu sprendimų dėl rizikavimo ar rizikos valdymo, priėmimu“ ([66]).

2.4.4. EBPO SANDORIŲ KAINODAROS GAIRĖS

(92) EBPO sandorių kainodaros gairėse pateikti penki būdai, kaip apytikriai apskaičiuoti sandorių kainas įprastomis rinkos sąlygomis ir kaip paskirstyti pelną tos pačios grupės bendrovėms: i) palyginamosios kainos laisvojoje rinkoje metodas; ii) visų sąnaudų ir maržos metodas; iii) perpardavimo kainos atėmimo metodas; iv) sandorio grynosios maržos metodas ir v) sandorio pelno padalijimo metodas. Gairėse tradiciniai sandoriais grindžiami metodai (trys pirmieji metodai) atskirti nuo sandorio pelnu grindžiamų metodų (du paskutiniai metodai). Gairėse nurodoma, kad, siekiant nustatyti, ar sandorio kainodara atitinka įprastas rinkos sąlygas, pirmumas teikiamas tradiciniams sandoriais grindžiamiems metodams, pvz., palyginamosios kainos laisvojoje rinkoje metodui, o ne sandorio pelnu grindžiamiems metodams, pvz., sandorio grynosios maržos metodui ([67]). Gairėse taip pat aiškinama, kad tarptautinės korporacijos sandorių kainoms nustatyti gali laisvai rinktis taikyti tose gairėse nenurodytus metodus, jeigu tik tos kainos atitinka įprastų rinkos sąlygų principą.

(93) Ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinta, kad pelnas bendrovėms ASI ir AOE paskirstomas taikant vienašalius pelno paskirstymo metodus, taikomus panašiai, kaip taikomas EBPO sandorių kainodaros gairėse apibūdintas sandorio grynosios maržos metodas. Sandorio grynosios maržos metodas – vienas iš netiesioginių metodų, taikomų siekiant apytikriai apskaičiuoti sandorių kainas įprastomis rinkos sąlygomis ir nustatyti, kaip paskirstyti pelną tos pačios įmonių grupės bendrovėms. Galima sakyti, kad sandorio grynosios maržos metodas yra palyginamųjų kainų laisvojoje rinkoje metodo, esančio „tiesioginiu metodu“, kurį taikant lyginama nustatyta su nuosavybės ar paslaugų perleidimu susijusio kontroliuojamo sandorio (t. y. dviejų įmonių, esančių asocijuotosiomis įmonėmis, viena kitos atžvilgiu vykdomo sandorio) kaina ir nustatyta su nuosavybės ar paslaugų perleidimu susijusio panašaus nekontroliuojamo sandorio (t. y. dviejų įmonių, viena kitos atžvilgių esančių nepriklausomomis, sandorio) kaina, priešybė. Taikant sandorio grynosios maržos metodą, apytikriai apskaičiuojamas įprastomis rinkos sąlygomis gaunamas visos veiklos, o ne nustatytų sandorių pelnas. Šiuo metodu siekiama ne nustatyti parduodamų prekių kainą, bet apskaičiuoti pelną, kurio nepriklausomos bendrovės galėtų tikėtis iš veiklos, pavyzdžiui, iš prekių pardavimo. Tai daroma nustatant bazę (pelno lygio rodiklį), pvz., sąnaudas, apyvartą ar fiksuotas investicijas, ir tai bazei taikant pelno koeficientą, atitinkantį koeficientą, būdingą panašiems nekontroliuojamiems sandoriams.

(94) Taikyti sandorio grynosios maržos metodą, kaip vienašalį sandorių kainodaros metodą, – t. y. nagrinėti tik vienos iš kontroliuojamų sandorių šalių pelningumą, – dažnai pateisinama dėl to, kad remiamasi 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 3.18 punktu, o jame nustatyta, kad „vertinama šalis“, t. y. sandorio šalis, kurios finansinis rodiklis (pelnas, sudarantis procentinę sąnaudų dalį, bendroji marža ar grynojo pelno rodiklis) yra vertinamas, turėtų iš esmės būti bendrovė, kurios funkcijos paprastesnės ([68]). Visų pirma, kai viena iš

([66]) Kalbant apie su rinkodara susijusį nematerialųjį turtą, 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitos D-2 skyriaus iii skirsnio c poskirsnio 3 dalies A skirsnio iii poskirsnio 97 punkte nurodyta, kad „su rinkodara susijusiam nematerialiajam turtui taikomi tokie patys pagrindiniai principai, kaip ir su prekyba susijusiam nematerialiajam turtui“.

([67]) 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 2.3 punkte nustatyta, kad „[j]eigu, atsižvelgiant į 2.2 punkte apibūdintus kriterijus, tradicinis sandoriais grindžiamas metodas ir sandorio pelnu grindžiamas metodas gali būti taikomi vienodai patikimai, pirmenybė teikiama tradiciniam sandoriais grindžiamam metodui, o ne sandorio pelnu grindžiamam metodui“. 1995 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 3.49 punkte nustatyta, kad „[s]iekiant nustatyti, ar sandorio kaina atitinka įprastas rinkos sąlygas, t. y. ar esama specialių sąlygų, kuriomis daromas poveikis asocijuotųjų įmonių tarpusavio pelnui, pirmumą reikia teikti ne sandorio pelnu grindžiamam metodui, bet tradiciniams sandoriais grindžiamiems metodams. Iš praktinės patirties matyti, kad iki šiol dauguma atvejų galima taikyti tradicinius sandoriais grindžiamus metodus“.

([68]) 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 3.18 punkte tai išdėstyta išsamiau ir pateiktos šios rekomendacijos: „[t]aikant visų sąnaudų ir maržos, perpardavimo kainos ar sandorio grynosios maržos metodą, kaip aprašyta II skyriuje, būtina pasirinkti sandorio šalį, kurios finansinis rodiklis (pelnas, sudarantis procentinę sąnaudų dalį, bendroji marža ar grynojo pelno rodiklis) yra vertinamas. Vertinama šalis turėtų būti pasirenkama atsižvelgiant į sandorio funkcijų analizę. Paprastai vertinama ta šalis, kuriai sandorių kainodaros metodą galima taikyti patikimiausiu būdu ir kuriai galima rasti patikimiausių lyginamųjų duomenų, t. y. dažniausiai tai būna šalis, kurios funkcinę analizę atlikti paprasčiau“. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 3.43 punkte pateiktas panašus aprašymas.

kontroliuojamo sandorio šalių turi intelektinę nuosavybę ir jos licenciją suteikia kitai sandorio šaliai, kad ši galėtų vykdyti tokias funkcijas, kaip gamyba arba platinimas, mokesčių konsultantai, siekdami nustatyti šalį, vykdančią paprastesnes funkcijas, dažnai remiasi tuo, kad sudėtinga nustatyti tos intelektinės nuosavybės grąžą, ir nustato tos sandorio šalies vykdomų funkcijų grąžą, o visą jos pelną, liekantį atskaičius tą grąžą, t. y. visą „likutinį pelną“, paskiria šaliai, kuriai priklauso intelektinė nuosavybė, kaip autorinį atlyginimą už tos intelektinės nuosavybės naudojimą.

2.5. *PAPILDOMA INFORMACIJA, AIRIJOS PATEIKTA ATSAKANT Į SPRENDIMĄ PRADĖTI TYRIMĄ IR VYKSTANT OFICIALIAM TYRIMUI*

(95) Savo sprendime pradėti tyrimą Komisija Airijos paprašė pateikti visą informaciją, kuri gali būti naudinga vertinant ginčijamus sprendimus dėl mokesčių ([69]). Visų pirma, Komisija Airijos paprašė pateikti bendrovių ASI ir AOE 2004–2013 m. finansines ataskaitas, bendrovių ASI ir AOE to paties laikotarpio (kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje) visą darbo dieną dirbančių darbuotojų skaičių (toliau – etato ekvivalentas), bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų etato ekvivalentų skaičių ir informaciją apie sąnaudų pasidalijimo susitarimus, kurių šalimis yra bendrovės ASI ir AOE. Komisija Airijos taip pat paprašė atskirai nurodyti pasyviųjų pajamų, kurias bendrovė ASI nurodė pelno ir nuostolio ataskaitose, sumą ir patikslinti, ar šios pasyviosios pajamos gaunamos iš Airijos.

2.5.1. FINANSINĖ BENDROVIŲ ASI IR AOE INFORMACIJA

(96) Abiejų bendrovių pajamos jų ataskaitose nurodomos kaip pajamos, gautos pardavus produktus, – tai parodyta 2 ir 3 pav. Iš tų ataskaitų matyti, kad apyvartą sudaro grynosios pardavimo klientams įplaukos. Ir ASI, ir AOE ataskaitose nurodoma (pavyzdžiui, 2006 ir 2007 metais), kad „grynąsias pardavimo įplaukas pirmiausia sudaro pajamos, gautos pardavus produktus (aparatinę įrangą, programinę įrangą ir išorinius įrenginius) ir pratęsus garantijos ir priežiūros sutartis“. Vertinant bendrovės ASI duomenis, be apyvartos ir palyginti mažų palūkanų sumų, nenurodyta jokių kitų svarbių rūšių pajamų. Visų pirma, neatrodo, kad ASI būtų nurodžiusi kokias nors autorinio atlyginimo pajamas. Vertinant bendrovės AOE duomenis, be apyvartos ir palyginti mažų palūkanų sumų, nurodytos didelės dividendų, kelis ataskaitinius laikotarpius bendrovės ASI sumokėtų bendrovei AOE, sumos.

2 pav.

2007 m ASI ataskaitų ištrauka

„Apple Sales International“

Apskaitos politikos ataskaita *(tęsinys)*

2007 m. rugsėjo 29 d. pasibaigę metai

Pajamų pripažinimas

Grynąsias pardavimo įplaukas pirmiausia sudaro parduotų produktų (aparatinės įrangos, programinės įrangos ir išorinių įrenginių) pardavimo pajamos, taip pat pajamos, gaunamos pratęsiant garantijos ir paramos sutartis. Bendrovė pajamas pripažįsta taikydama galiojančius apskaitos standartus.

([69]) Žr. darbinę sprendimo pradėti tyrimą dalį (4 skirsnis).

3 pav.

2006 m. AOE ataskaitų ištrauka

„Apple Operations Europe“

Apskaitos politikos ataskaita *(tęsinys)*
2006 m. rugsėjo 30 d. pasibaigę metai

Pajamų pripažinimas

Grynąsias pardavimo įplaukas pirmiausia sudaro parduotų produktų (aparatinės įrangos, programinės įrangos ir išorinių įrenginių) pardavimo pajamos, taip pat pajamos, gaunamos pratęsiant garantijos ir paramos sutartis. Bendrovė pajamas pripažįsta taikydama galiojančius apskaitos standartus.

(97) Atrinkta finansinė Airijos pateikta informacija įtraukta į 1 (bendrovės ASI) ir 2 (bendrovės AOE) lenteles.

1 lentelė

ASI finansinė informacija (mln. USD)

Metai	ASI apyvarta	Ikimokestinis pelnas	Iš jo palūkanos ir investicinės pajamos, atskaičius palūkanų mokesčius	Teisės aktų nustatytoje finansinėje ataskaitoje nurodytas mokestis
2003 m.	1 682	165	14	2,1
2004 m.	2 223	268	12	2,1
2005 m.	4 068	725	27	3,9
2006 m.	5 626	1 180	54	6,5
2007 m.	6 951	1 844	122	8,9
2008 m.	10 378	3 127	145	14,9
2009 m.	15 404	5 662	92	3,7
2010 m.	28 680	12 140	127	7
2011 m.	47 281	22 134	64	9,9
2012 m.	[63 000–63 500]	[35 000–35 500]	[300–400]	[1–10]
2013 m.	[62 500–63 000]	[26 500–27 000]	[1 000–1 500]	[1–10]
2014 m.	[67 500–68 000]	[24 500–25 000]	[900–1 000]	[1–10]

2 lentelė

AOE finansinė informacija (mln. USD)

Metai	AOE apyvarta	Ikimokestinis pelnas	Iš jo palūkanos ir investicinės pajamos, atskaičius palūkanų mokesčius	Teisės aktų nustatytoje finansinėje ataskaitoje nurodytas mokestis
2003 m.	350	11	27,7	7,5
2004 m.	417	25	14,1	2,5

Metai	AOE apyvarta	Ikimokestinis pelnas	Iš jo palūkanos ir investicinės pajamos, atskaičius palūkanų mokesčius	Teisės aktų nustatytoje finansinėje ataskaitoje nurodytas mokestis
2005 m.	446	69	20,2	2,9
2006 m.	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007 m.	465	109	63,6	2,0
2008 m.	412 ([1])	53	61,9	2,1
2009 m.	358	105	45,7	1,8
2010 m.	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011 m.	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012 m.	[400–400]	[14 500–15 000] (*)	[1–10]	[1–10]
2013 m.	[400–500]	[5 000–5 500] (*)	([1–10])	[1–10]
2014 m.	[500–600]	[2 000–2 500] (*)	[10–20]	[1–10]

(*) Informacijos atskleidimas. 2006 m. įtraukti 1 250 mln. USD dividendai, bendrovės ASI sumokėti bendrovei AOE ir bedrovės AOE sumokėti bendrovei AOI; 2010, 2011, 2012, 2013 ir 2014 m. pajamos iš grupės įmonių atitinkamai sudarė 6 575 mln. USD, 6 253 mln. USD, [14 500–15 000] mln. USD, [5 000–5 500] mln. USD ir [1 500–2 000] mln. USD.

([1]) 2008 m. apyvartos duomenys buvo pakeisti – vietoj 116 696 USD apyvartos ir 19 587 USD parduotų prekių savikainos nurodyta 411 802 USD apyvarta ir 314 693 USD parduotų prekių savikaina.

(98) 1 ir 2 lentelėse pateikta finansinė informacija grindžiama bendrovių ASI ir AOE Airijoje pateiktomis teisės aktų nustatytomis finansinėmis ataskaitomis. Bendrovės ASI ir AOE Airijoje teikia išsamias bendrovės ataskaitas, nes yra įsteigtos Airijoje. Komisija Airijos paprašė ([70]) paaiškinti, ar yra rengiamos atskiros bendrovės ASI ir bendrovės AOE pagrindinių buveinių ir jų atitinkamų Airijos filialų ataskaitos, ir, jeigu taip, pateikti tokias atskiras ataskaitas. Airija nurodė, kad bendrovių ASI ir AOE finansinės ataskaitos atitinka teisės aktų nustatytų finansinių ataskaitų reikalavimus, nustatytus Airijos teisės aktuose, ir kad Airijos teisės aktais nereikalaujama, kad bendrovės ASI ir AOE rengtų atskiras savo Airijos filialų ataskaitas.

(99) Bendrovės ASI teisės aktų nustatytose ataskaitose nurodytą mokestį iš esmės sudaro Airijai mokėtinas bendrovės Airijos filialų pelno mokestis, nustatytas taikant pelno paskirstymo metodus, patvirtintus ginčijamais sprendimais dėl mokesčių ([71]), nes ASI nemano privalanti mokėti mokesčius kurioje nors kitoje mokesčių jurisdikciją turinčioje šalyje. Tačiau, […] ir Italijos mokesčių administratoriams atlikus vertinimus, buvo nustatyta, kad ASI laikoma privalančia mokėti mokestį tose dviejose šalyse. 2013 ir 2014 m. bendrovei ASI tapo privaloma […] išskaičiuoti mokestį, nes […] mokesčių administratorius mokestį, „Apple“ bendrovės […] mokamą bendrovei ASI, apibūdino kaip autorinį atlyginimą ir ėmė reikalauti, kad iš to atlyginimo būtų išskaičiuojamas mokestis ([72]). Italijos mokesčių administratoriui atlikus vertinimą ir nustačius, kad bendrovė ASI Italijoje 2009–2012 m. turėjo mokėti mokesčius, bendrovei ASI Italijoje tapo privaloma sumokėti to laikotarpio pelno mokestį ([73]). Kalbant apie bendrovės AOE teisės aktų nustatytose ataskaitose nurodytą mokestį, bendrovė Singapūre turėjo filialą ir 2009, 2010 bei 2011 m. Singapūre privalėjo mokėti pelno mokestį ([74]).

([70]) Žr. Komisijos 2015 m. lapkričio 11 d. rašto 27 konstatuojamąją dalį.

([71]) Mokestis, kurį bendrovė ASI turėjo mokėti Airijos mokesčių institucijoms, buvo nustatytas eurais, jo suma buvo apie 4,8 mln. EUR 2009 m., 4,8 mln. EUR 2010 m., 7,3 mln. EUR 2011 m., [1–10] mln. EUR 2012 m., [0,7–0,8] mln. EUR 2013 m. ir [0,9–1] mln. EUR 2014 m., žr. 2016 m. balandžio 22 d. „Apple“ raštą, p. 8–9.

([72]) Apie […] ir […] atitinkamai 2013 ir 2014 m., žr. 2016 m. balandžio 22 d. „Apple“ raštą, p. 10.

([73]) Nustatyta, kad bendrovės ASI Italijoje vykdytinas pelno mokesčio įsipareigojimas buvo apie [20–30] mln. EUR 2009 m., [40–50] mln. EUR 2010 m., [50–60] mln. EUR 2011 m. ir [30–40] mln. EUR 2012 m., žr. „Apple“ 2016 m. balandžio 22 d. raštą, p. 10. Tačiau šios sumos nebuvo įrašytos į 1 lentelėje pateiktas bendrovės ASI ataskaitas, nes ataskaitos paskelbtos Italijos mokesčių institucijoms dar neatlikus vertinimo. Airija Komisijai iki šiol nepranešė apie patikslintas ataskaitas.

([74]) Bendrovės AOE Singapūre vykdytinas pelno mokesčio įsipareigojimas 2009, 2010 ir 2011 m. atitinkamai buvo 42 136 Singapūro doleriai (SGD), 1 810 SGD ir 535 SGD, žr. „Apple“ 2016 m. balandžio 22 d. raštą, p. 10.

(100) Airija taip pat pateikė bendrovių ASI ir AOE teisės aktų nustatytose ataskaitose nurodytą pajamų iš palūkanų dalį, susijusią su abiejų bendrovių atitinkamų Airijos filialų turtu ([75]). Airija pateikė bendrovės ASI pajamas iš palūkanų, išskirstytas pagal „sumokėtas palūkanas bendrovės ASI finansinėje ataskaitoje“ ir „palūkanas iš nuosavybės“. Pavyzdžiui, 2012 m. ASI finansinėse ataskaitose nurodytos sumokėtos palūkanos buvo [500–600] mln. USD, o palūkanos, gautos iš filialo nuosavybės, buvo [1–10] mln. USD. Savo 2015 m. balandžio 15 d. rašte Airija nurodė, kad bendrovės ASI Airijos filialui ir bendrovės AOE Airijos filialui priskirtinos palūkanos gautos banko sąskaitose ar fonduose, kuriuos galima atskirai nurodyti. Tų banko sąskaitų kasdienės operacijos kontroliuojamos Korke (Airijoje) dirbančių finansų ir iždo srities darbuotojų ([76]).

(101) Ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių bendrovės ASI Airijos filialo apmokestinamasis pelnas nustatomas pagal veiklos išlaidas. Tačiau atskiros filialo veiklos išlaidų apskaitos nėra, nes bendrovė „Apple“ Airijai niekada neteikė atskirų ataskaitų. Dalis visos bendrovės ASI 2011 ir 2012 m. veiklos išlaidų, nurodytų bendrovės ASI teisės aktų nustatytose ataskaitose, kaip pavyzdys pateikta 4 lentelėje.

4 pav.

ASI veiklos išlaidos, nurodytos 2012 m. metinėje ataskaitoje

Veiklos išlaidos	2012 m. tūkst. USD	2011 m. tūkst. USD
Rinkodaros, pardavimo ir platinimo sąnaudos	[400 000–500 000]	604 888
Administracinės išlaidos	[100 000–200 000]	139 870
Moksliniai tyrimai ir technologinė plėtra	[1 500 000–2 000 000]	1 538 036

(102) Ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių bendrovės AOE Airijos filialo apmokestinamasis pelnas nustatomas pagal veiklos išlaidas ir apyvartą. Visos bendrovės AOE 2011 ir 2012 m. pelno ir nuostolio ataskaita kaip pavyzdys pateikta 5 pav.

5 pav

AOE pelno (nuostolio) ataskaita, pateikta 2012 m. metinėje ataskaitoje

Pelno (nuostolio) ataskaita

2012 m. rugsėjo 29 d. pasibaigę metai

	Pastaba	**2012 m.** **tūkst. USD**	2011 m. tūkst. USD
Apyvarta – tęsiama veikla	*1*	**[400 000–500 000]**	518 505
Pardavimo savikaina		**([300 000–400 000])**	(426 594)
Bendrasis pelnas		**[90 000–100 000]**	91 911
Veiklos išlaidos	*2*	**([10 000–20 000])**	(42 654)
Veiklos pelnas – tęsiama veikla		**[70 000–80 000]**	49 257

([75]) Ši bendrovės AOE 2003–2013 m. dalis buvo [20–30] tūkst. USD, žr. Airijos 2015 m. balandžio 15 d. raštą, p. 4. Ši bendrovės ASI pajamų iš palūkanų, gautų iš Airijos filialo nuosavybės, dalis 2003–2013 m. buvo [70–80] mln. USD, žr. Airijos 2015 m. balandžio 15 d. raštą, p. 2, ir Airijos 2014 m. rugsėjo 5 d. pastabas dėl sprendimo pradėti tyrimą, 3 aplankas. Pasak Airijos, atitinkamos 2014 m. sumos tuo metu, kai rengtas Airijos 2015 m. balandžio 15 d. raštas, dar nebuvo nustatytos.

([76]) Airijos 2015 m. balandžio 15 d. raštas, p. 3.

		2012 m.	2011 m.
	Pastaba	**tūkst. USD**	tūkst. USD
Pajamos iš grupės įmonių		**[14 500 000–15 000 000]**	6 252 591
Kitos gautinos palūkanos ir panašios pajamos	*3*	**[1 000–10 000]**	122
Mokėtinos palūkanos ir panašios išlaidos	*4*	**([30–40])**	(2 505)
Nurašytos finansinio turto sumos	*11*	**([50–60])**	—
Įprastos veiklos pelnas prieš apmokestinimą	*5–8*	**[14 500 000–15 000 000]**	6 299 465
Įprastos veiklos pelno mokestis	*9*	**([1 000–10 000])**	(2 966)
Finansinių metų pelnas		**[14 500 000–15 000 000]**	6 296 499

(103) Kalbant apie Airijoje taikomą bendrovių pelno mokestį, bendrovių ASI ir AOE finansinėse ataskaitose minima, kad laikotarpiais iki 2007 m. „Airijoje taikytas mažesnis už standartinį mokesčio tarifas“. Bendrovės ASI audito patikrintų ataskaitų, pateiktų bendrovės 2007 m. metinėje ataskaitoje, ištrauka pateikta 6 pav.

6 pav.

Bendrovės ASI 2007 m. metinės ataskaitos ištrauka

Įprastos veiklos pelno mokestis

Dabar taikomas mokestis yra mažesnis už standartinį Airijoje taikomą mokesčio tarifą. Skirtumai aiškinami taip:

	2007 m.	2006 m.
	USD'000	USD'000
Įprastos veiklos pelnas prieš apmokestinimą	**1 843 933**	1 179 637
Dabar taikomas 12,5 % mokestis (*2006 m. taikytas* 12,5 %)	**230 492**	147 455
Poveikis to, kad buvo:		
taikytas didesnis pajamų iš palūkanų mokestis (25 %)	**2 485**	1 610
pakoreguotas ankstesnių laikotarpių mokestis	—	(131)
taikytas mažesnis pajamų mokestis	**(224 049)**	(142 450)
Dabar taikomas mokestis, iš viso	**8 928**	6 484

(104) Laikotarpiais po 2007 m. bendrovėms taikytas mokestis, nurodytas finansinėse ataskaitose, buvo apskaičiuojamas taikant [1–5] proc. mokesčio tarifą. Tas mokesčio tarifas tose ataskaitose apibūdinamas kaip „[v]idutinis visose šalyse, kuriose [AOE] vykdo veiklą, taikomo mokesčio tarifas“. Bendrovės ASI audito patikrintų ataskaitų, pateiktų bendrovės 2012 m. metinėje ataskaitoje, ištrauka pateikta 7 pav.

7 pav.

Bendrovės ASI 2012 m. metinės ataskaitos ištrauka

Įprastos veiklos pelno mokestis

Bendrovė nė vienoje šalyje nėra rezidentė mokesčių tikslais. Ji vykdo veiklą įvairiose šalyse. Vidutinis visose šalyse, kuriose bendrovė vykdo veiklą, taikomo mokesčio tarifas yra apie [1–5] proc.

	2012 m.	2011 m.
	tūkst. USD	tūkst. USD
Įprastos veiklos pelnas prieš apmokestinimą	**[35 000 000–35 500 000]**	[22 000 000–22 500 000]
[1–5] proc. mokestis	**[1 000 000–1 500 000]**	[800 000–900 000]
Poveikis to, kad buvo:		
taikytas didesnis pajamų iš palūkanų mokestis (25 %)	**[600–700]**	620
taikytas (mažesnis) didesnis pajamų mokestis	**([1 000 000–1 500 000])**	(876 117)
Dabar taikomas mokestis, iš viso	**[1 000–10 000]**	9 862

(105) Remiantis laikotarpio nuo 2011 m. rugsėjo 25 d. iki 2012 m. rugsėjo 24 d. mokesčių deklaracijomis, mokesčiai, kuriuos bendrovė ASI iš tikrųjų turėjo sumokėti Airijoje, buvo [1–10] mln. EUR už prekybos pajamas (atitinkamos prekybos pajamos buvo [30–40] mln. EUR), prie šios sumos buvo pridėtas [0,6–0,7] mln. EUR pajamų iš palūkanų mokestis, taigi mokestinis įsipareigojimas buvo [1–10] mln. EUR ([77]). Per tą patį laikotarpį mokestis, kurį bendrovė AOE iš tikrųjų turėjo mokėti Airijoje, buvo [1–10] mln. EUR už prekybos pajamas (atitinkamos prekybos pajamos buvo [10–20] mln. EUR), nustatant šią sumą buvo taikoma mokesčio prie prekybos pajamų šaltinio lengvata, taigi mokestinis įsipareigojimas buvo [1–10] mln. EUR.

(106) Airija nurodė, kad lėšos, nurodytos kaip viršijančios bendrovėms ASI ir AOE reikalingą apyvartinį kapitalą, pervedamos į bendrovių ASI ir AOE banko sąskaitas ir investicinius fondus, esančius ne Airijoje ir tvarkomus, valdomus bei kontroliuojamus Jungtinėse Valstijose.

(107) Kalbant apie bendrovės ASI banko sąskaitas, į kurias surenkamos iš EARIA regiono klientų gaunamos pardavimo įplaukos, Airija nurodė, kad grynųjų pinigų srautas skiriasi priklausomai nuo to, ar klientas yra platinimo partneris, „Apple“ elektroninės parduotuvės naudotojas, ar nuo to, ar prekė buvo parduota „Apple“ mažmeninės prekybos parduotuvėje. Kai klientas yra platinimo partneris ([78]), „Apple“ pinigus gauna elektroniniu pavedimu arba tiesioginiu debetu į bendrovės ASI banko sąskaitą kliento šalyje arba į bendrą ASI banko sąskaitą JAV arba Europoje, į kurią pervedamos įvairiose šalyse atlikto pardavimo lėšos. Tačiau, remiantis Airijos pateikta vietų, kuriose bendrovė ASI turi banko sąskaitas, apžvalga, 2009 m. kovo mėn. duomenimis JAV nebuvo banko sąskaitos, į kurią būtų surenkamos pardavimo EARIA regione lėšos, o 2012 m. kovo mėn. duomenimis į JAV banko sąskaitas buvo pervedamos tik Islandijoje, Rusijoje ir Turkijoje, taip pat tam tikrose Artimųjų Rytų ir Afrikos šalyse atlikto pardavimo įplaukos. Visos kitos pardavimo įplaukos patenka į Europoje esančias banko sąskaitas. Airija taip pat nurodė, kad bendrovės „Apple“ EARIA regiono Iždo grupė – ją sudaro trys Airijoje esantys asmenys – EARIA regiono vietos sąskaitose laikomus pinigus reguliariai paskirsto į „telkiamąsias sąskaitas“, turimas bendrovės ASI vardu. Pasak Airijos, tos sąskaitos yra Jungtinėje Karalystėje, JAV ir Šveicarijoje.

(108) Kalbant apie investicinius fondus, remiantis bendrovės „Apple“ pateikta informacija, bendrovėms ASI ir AOE pinigų valdymo ir investicines paslaugas pagal su bendrovėmis ASI ir AOE sudarytus investicijų valdymo paslaugų susitarimus teikia JAV esanti bendrovė „Braeburn Capital Inc.“ (toliau – „Braeburn“). Tos paslaugos –

([77]) Galima matyti, kad 1 ir 2 lentelėse pateiktose ataskaitose nurodytas mokestis ir mokesčių deklaracijose nurodytas mokestis truputį skiriasi, o skirtumą galėjo lemti valiutos arba ataskaitinių laikotarpių svyravimai.

([78]) Bendrovė „Apple“ platinimo partnerius apibrėžia kaip trečiųjų šalių platintojus ir mažmenininkus, „Apple“ produktus perkančius tam, kad vėliau juos perparduotų.

investicijų ir pinigų valdymas […]. Per 2006 m. liepos 24 d. vykusį bendrovių ASI ir AOE valdybų posėdį buvo nuspręsta bendrovę „Braeburn“ ir toliau samdyti, kad ši bendrovėms ASI ir AOE padėtų valdyti jų pinigų atsargas ([79]). Pasak Airijos, visos iš tų investicijų gaunamos pajamos yra gaunamos ne Airijoje, taigi, atitinkamai, tų investicijų palūkanos Airijoje neapmokestinamos.

2.5.2. INFORMACIJA APIE ASI IR AOE DARBUOTOJUS

(109) Teikdama pastabas dėl sprendimo pradėti tyrimą, Airija nurodė, kad iki 2011 m. gruodžio 31 d. Airijoje visus „Apple“ darbuotojus oficialiai buvo įdarbinusi bendrovė AOE, o bendrovės AOE Airijos filialas Airijoje turėjo vieną algalapį. Pasak Airijos, Airijoje gana įprasta, kad grupės taiko tokią tvarką. Taikyta sąnaudų perkėlimo tvarka, pagal kurią bendrovės AOE darbuotojų, atliekančių bendrovės ASI Airijos filialo darbus, sąnaudos kas mėnesį buvo paskiriamos tam filialui. Nuo 2012 m. sausio 1 d. įdarbinimo tvarka buvo pakeista ir darbuotojai buvo tiesiogiai įdarbinti tos bendrovės, kurios Airijos filialo darbus jie dirbo.

(110) Airija Komisijai pateikė bendrovės „Apple“ pateiktus etato ekvivalentų ([80]) skaičius. Laikotarpiu iki 2012 m. sausio 1 d. bendrovės AOE Airijos filialo etato ekvivalentai buvo paskirstyti bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams pagal tai, kur buvo patirtos sąnaudos.

3 lentelė

ASI ir AOE bendrovių Airijos filialų etato ekvivalentai

Laikotarpis	Bendrovės ASI Airijos filialas	Bendrovės AOE Airijos filialas
2004 m. rugsėjo 25 d.	709	783
2005 m. rugsėjo 24 d.	839	739
2006 m. rugsėjo 30 d.	912	836
2007 m. rugsėjo 29 d.	937	544
2008 m. rugsėjo 27 d.	1 046	604
2009 m. rugsėjo 26 d.	994	707
2010 m. rugsėjo 25 d.	1 387	1 091
2011 m. rugsėjo 24 d.	1 660	872
2012 m. rugsėjo 29 d.	[200–300]	[400–500]
2013 m. rugsėjo 28 d.	[300–400]	[700–800]

(111) Bendrovė „Apple“ Airijai pranešė, kad bendrovė AOE, be Airijos filialo darbuotojų, dar turėjo etato ekvivalentų Singapūre – jame buvo filialas, kurio veikla iš pradžių buvo susijusi su gamybos veikla ir paskesnėmis grupės paslaugomis, susijusiomis su platinimo veikla ([81]). Ta filialo veikla buvo nutraukta 2009 m., o filialo turtas parduotas Singapūre veikiančiai su „Apple“ susijusiai įmonei. Nuo tada Singapūro filialas yra neaktyvus bendrovės AOE filialas. Vidutinis bendrovės AOE Singapūro filialo darbuotojų skaičius 2004 m. buvo 185, 2005 m. – 189, 2006 m. – 257, 2007 m. – 300 ir 2008 m. – 352.

([79]) Žr. direktoriaus pareigas einant Timui Cookui rengtų valdybos posėdžių protokolus, bendrovės „Apple“ pateiktus JAV Senato Nuolatinio tyrimų pakomitečiui vykstant posėdžiui dėl „Apple“, APL-PSI-000342/000343.

([80]) Etato ekvivalentas – valandų, kurias vienas darbuotojas dirba visą darbo dieną skaičius, iš jo matyti, kiek dirba darbuotojų, o ne visą darbo dieną dirbantys darbuotojai skaičiuojami proporcingai pagal jų dirbtas valandas.

([81]) Remiantis informacija, bendrovės „Apple“ pateikta JAV Senato Nuolatinio tyrimų pakomitečiui, pagrindinė Singapūro filialo ir jo pirmtakų iki 2003 m. veikla buvo mikrokompiuterių, sudedamųjų kompiuterio dalių ir išorinių įrenginių gamyba. Singapūro filialas buvo sąnaudų pasidalijimo susitarimų šalimi, kad galėtų gauti ir išlaikyti teises gaminti ir platinti „Apple“ produktus. Po 2003 m. ir iki 2009 m. Singapūro filialas veikė kaip paslaugų teikėjas su bendrove „Apple“ susijusioms ARV regiono įmonėms. Šios paslaugos apėmė finansinę paramą, informacinių sistemų ir technologinę paramą, taip pat tiekimo grandinės ir logistikos valdymą, žr. APL-PSI-000234.

(112) Airija teigė, jog bendrovė „Apple“ jai pranešė, kad nei ASI, nei AOE neturi jokių etato ekvivalentų, išskyrus atitinkamuose Airijos filialuose ir bendrovės AOE Singapūro filiale įdarbintus asmenis. Pasak „Apple“, bendrovės ASI ir AOE funkciniu požiūriu valdytos ir kontroliuotos iš JAV, ir visi svarbūs verslo sprendimai (įskaitant tokius klausimus kaip intelektinė nuosavybė, produktų plėtojimas, tai, kurie produktai ir sudedamosios dalys bus gaminami, pardavimo ir rinkodaros strategija) buvo priimami JAV, o ne bendrovių ASI ir AOE Airijos filialuose.

2.5.3. BENDROVIŲ ASI IR AOE DIREKTORIŲ VALDYBOS VEIKLA

(113) Ir Airija ([82]), ir „Apple“ ([83]) teigia, kad bendrovių ASI ir AOE arba jų atžvilgiu vykdoma svarbi verslo veikla vykdoma ne Airijoje, pavyzdžiui, ją vykdo „Apple Inc.“ darbuotojai arba bendrovių ASI ir AOE direktorių valdyba, nusprendusi, pasak „Apple“, be kita ko atlikti įvairius su „Apple Inc.“ sudaryto sąnaudų pasidalijimo susitarimo ([84]) pakeitimus. „Apple“ taip pat nurodė, kad „tai, jog bendrovės ASI ir AOE valdomos ir kontroliuojamos iš Junginių Valstijų, akivaizdu ne tik iš valdybos posėdžių, bet ir iš nesuskaitomos daugybės kitų dalykų“ ([85]), tačiau to nepatikslino.

(114) Bendrovės ASI direktorių valdybą sudaro trys direktoriai ir vienas sekretorius. Iš tų keturių asmenų trys valdybos nariai gyvena JAV ir dirba bendrovėje „Apple Inc.“ Vienas valdybos narys gyvena Airijoje ir dirba bendrovėje ADI. Bendrovės AOE direktorių valdybą sudaro du direktoriai ir vienas sekretorius, iš jų sekretorius ir vienas direktorius taip pat yra bendrovės ASI valdybos nariai. Iš tų trijų asmenų du valdybos nariai gyvena JAV ir dirba bendrovėje „Apple Inc.“ Vienas valdybos narys gyvena Airijoje ir dirba bendrovėje ADI. Remiantis finansinėmis bendrovės ASI ataskaitomis, 2004–2014 m. laikotarpiu – jo finansinės ataskaitos buvo pateiktos – ASI nė vienam savo direktorių niekada nemokėjo jokio atlygio ([86]). O bendrovės AOE direktoriams atlyginimas tuo laikotarpiu buvo mokamas. Pavyzdžiui, 2012 m. bendrovė savo direktoriams sumokėjo […] USD, 2011 m. – […] USD atlygį.

(115) Komisija paprašė visų ASI ir AOE direktorių valdybos posėdžių protokolų, „Apple“ juos pateikė. Pirmasis ASI direktorių valdybos posėdis vyko 1990 m. balandžio 5 d. Dubline, Airijoje. Pirmasis AOE direktorių valdybos posėdis vyko 1980 m. rugsėjo 15 d. Dubline, Airijoje. Kaip pavyzdys, 4 lentelėje pateikta bendrovės ASI direktorių valdybos veiklos nuo 2009 m. sausio mėn. iki 2011 m. rugsėjo mėn. (16 valdybos posėdžių, 3 metiniai visuotiniai susirinkimai ir 9 rašytinės rezoliucijos) santrauka, 5 lentelėje – bendrovės AOE direktorių valdybos veiklos nuo 2008 m. gruodžio mėn. iki 2011 m. rugsėjo mėn. (13 valdybos posėdžių, 4 metiniai visuotiniai susirinkimai ir 12 rašytinių rezoliucijų) santrauka.

4 lentelė

ASI direktorių rezoliucijos ir valdybos posėdžių protokolai

Data	Dokumento rūšis	ASI protokolų santrauka
2009 1 30	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Jae Allen, Timo Cooko) rezoliucija.	Nuspręsta tam tikrus sąraše nurodytus asmenis įgalioti atidaryti, tvarkyti, uždaryti arba kitaip valdyti bendrovės ASI banko, investicijų, tarpininkavimo ir kitokias sąskaitas.
2009 2 11	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Jae Allen, Timo Cooko) rezoliucija.	Nuspręsta tam tikrus sąraše nurodytus asmenis įgalioti atidaryti, tvarkyti, uždaryti arba kitaip valdyti bendrovės ASI banko, investicijų, tarpininkavimo ir kitokias sąskaitas.

([82]) Airijos 2015 m. gegužės 4 d. raštas.
([83]) „Apple“ 2015 m. gegužės 4 d. raštas.
([84]) „Apple“ 2015 m. gegužės 4 d. raštas.
([85]) „Apple“ 2015 m. gegužės 4 d. raštas.
([86]) 2004–2013 finansinių metų ASI metinių ataskaitų 6, 7 ir 8 pastabos.

Data	Dokumento rūšis	ASI protokolų santrauka
2009 3 18	Rašytinė direktorių (Jae Allen ir Cathy Kearney) rezoliucija.	Suteikiamas įgaliojimas.
2009 7 20	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Jae Allen ir Timo Cooko) rezoliucija.	Nuspręsta patvirtinti 2008 finansinių metų direktorių ataskaitos ir finansinės ataskaitos projektą, taip pat auditoriaus atlygį, 2009 m. rugpjūčio 3 d. surengti metinį visuotinį susirinkimą ir vietoj […] auditoriumi paskirti [„Apple“ mokesčių konsultantą].
2009 8 3	Metinio visuotinio susirinkimo protokolas (pirmininkas ir abiejų bendrovių – AOI ir AOE – atstovas buvo Peteris Oppenheimeris, bendrovės „Baldwin Holdings Unlimited“ atstovas buvo Gene'as Levoffas).	Nuspręsta patvirtinti 2008 finansinių metų direktorių ataskaitą, auditoriumi paskirti [„Apple“ mokesčių konsultantą], įgalioti direktorius nustatyti auditoriui mokamą atlygį, taip pat nuspręsta, kad kitas metinis visuotinis susirinkimas galbūt bus rengiamas ne Airijoje.
2009 10 23	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas) ir Jae Allen).	Nuspręsta 2009 m. spalio 27 d. bendrovei AOE išmokėti preliminarius dividendus (3 482 850 781,21 USD), taip pat nuspręsta bendrovei AOE išmokėti papildomus preliminarius dividendus, kurių suma – 2009 m. spalio 27 d. nuo pagrindinės sumos susikaupusios palūkanos.
2009 12 10	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney ir Jae Allen) rezoliucija.	Ukrainoje įregistruotai bendrovei […], 100 % finansuotai užsienio investicijomis, suteikiamas įgaliojimas bendrovės ASI vardu veikti kaip „Apple“ pridėtinę vertę kuriančiam platintojui.
2009 12 10	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney ir Jae Allen) rezoliucija.	Rašytinė direktorių rezoliucija ir prašymas, kad Timas Cookas atsistatydintų iš bendrovės ASI direktoriaus pareigų, taip pat nuspręsta, kad Timas Cookas *ipso facto* pasitraukia iš savo, ASI direktoriaus, pareigų.
2010 1 31	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney ir Jae Allen) rezoliucija.	Nuspręsta bendrovės ASI direktore skirti Elisabeth S. Rafael.
2010 3 3	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael) rezoliucija.	Nuspręsta Timą Cooką vėl skirti bendrovės ASI direktoriumi.
2010 3 31	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Timo Cooko, Jae Allen, Elisabeth Rafael) rezoliucija.	Nuspręsta bendrovei AOE 2010 m. balandžio 8 d. išmokėti preliminarius dividendus (800 000 000 USD).
2010 5 12	Valdybos protokolas (Jae Allen (pirmininkė), Elisabeth Rafael)	Nuspręsta bendrovei AOE 2010 m. gegužės 20 d. išmokėti preliminarius dividendus (1 000 000 000 USD).

Data	Dokumento rūšis	ASI protokolų santrauka
2010 6 16	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Elisabeth Rafael)	Nuspręsta bendrovei AOE 2010 m. birželio 17 d. išmokėti preliminarius dividendus (600 000 000 USD).
2010 6 22	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Elisabeth Rafael)	Patvirtinta, kad Gary'ui Wipfleriui, Cathy Kearney ir Michaelui O'Sullivanui suteikiami įgaliojimai veikti bendrovės ASI vardu. Įgaliojimais aprėpiami šie aspektai: i) bendrovės susirašinėjimas, ii) ryšiai su Vyriausybe ir kitomis valstybinėmis įstaigomis, iii) auditas, iv) draudimas, v) pirkimo, išperkamosios nuomos ir finansavimo susitarimas, susijęs su turtu ir paslaugomis, vi) nuomos, tiekimo, užstato susitarimai ir susitarimai dėl turto naudojimo, vii) asmeninio turto perdavimas, viii) pristatomų prekių priėmimas ir atitinkamų kvitų išdavimas, ix) įmonės taryba ir x) komercinės sutartys.
2010 7 23	Metinio visuotinio susirinkimo protokolas (pirmininkas ir abiejų bendrovių – AOI ir AOE – atstovas buvo Peteris Oppenheimeris, bendrovės „Baldwin Holdings Unlimited" atstovas buvo Gene'as Levoffas).	Nuspręsta patvirtinti 2009 finansinių metų direktorių ataskaitą, auditoriumi vėl paskirti [„Apple" mokesčių konsultantą], įgalioti direktorius nustatyti auditoriams mokamą atlygį, pažymėta, kad nuo 2009 finansinių metų pabaigos deklaruoti ir bendrovei AOE išmokėti preliminarūs dividendai (iš viso 5 884 972 906,56 USD), taip pat nuspręsta, kad kitas metinis visuotinis susirinkimas galbūt bus rengiamas ne Airijoje.
2010 7 23	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris, Elisabeth Rafael (pirmininkė)	Nuspręsta visuotinį metinį susirinkimą surengti 2010 m. liepos 23 d.
2010 9 20	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Jae Allen).	Nuspręsta bendrovei AOE 2010 m. rugsėjo 21 d. išmokėti preliminarius dividendus (690 000 000 USD).
2010 11 17	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Elisabeth Rafael)	Nuspręsta bendrovei AOE 2010 m. lapkričio 18 d. išmokėti preliminarius dividendus (1 750 000 000 USD).
2010 12 21	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris, Elisabeth Rafael (pirmininkė)	Patvirtinta, kad dėl numatytų metinių bendrovės ASI direktorių atostogų Gerardui Lane'ui suteikiamas įgaliojimas vykdyti kasdienes bendrovės ASI operacijas.
2011 3 4	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Elisabeth Rafael)	Nuspręsta 2011 m. kovo 7 d. bendrovei AOE išmokėti preliminarius dividendus (1 000 000 000 USD), pabrėžta, kad iš direktorės pareigų atsistatydino Jae Allen ir kad nuo 2011 m. kovo 15 d. direktoriumi skiriamas Markas Stevensas, taip pat patvirtinta nauja rezoliucija dėl bankų.

Data	Dokumento rūšis	ASI protokolų santrauka
2011 3 21	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Elisabeth Rafael)	Nuspręsta bendrovei AOE 2011 m. kovo 24 d. išmokėti preliminarius dividendus (1 000 000 000 USD).
2011 4 21	Valdybos protokolas (Markas Stevensas, Elisabeth Rafael (pirmininkė)	Nuspręsta tam tikrus sąraše nurodytus asmenis įgalioti atidaryti, tvarkyti, uždaryti arba kitaip valdyti bendrovės ASI banko, investicijų, tarpininkavimo ir kitokias sąskaitas.
2011 5 11	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Elisabeth Rafael)	Nuspręsta bendrovei AOE 2011 m. gegužės 12 d. išmokėti preliminarius dividendus (1 000 000 000 USD).
2011 6 29	Metinio visuotinio susirinkimo protokolas (pirmininkė ir abiejų bendrovių – AOI ir AOE – atstovė buvo Audrey Fernandez-Elliott, bendrovės „Baldwin Holdings Unlimited“ atstovas buvo Gene'as Levoffas).	Nuspręsta patvirtinti 2010 finansinių metų direktorių ataskaitą, bendrovės ASI direktoriais vėl paskirti Elisabeth Rafael, Timą Cooką ir Marką Stevensą, auditoriumi vėl paskirti [„Apple“ mokesčių konsultantą], įgalioti direktorius nustatyti fiksuotą auditoriams mokamą atlygį, pažymėta, kad nuo 2009 finansinių metų pabaigos deklaruoti ir bendrovei AOI išmokėti preliminarūs dividendai (iš viso 11 324 972 906,56 USD), taip pat nuspręsta, kad kitas metinis visuotinis susirinkimas galbūt bus rengiamas ne Airijoje.
2011 6 29	Valdybos protokolas (Markas Stevensas, Elisabeth Rafael (pirmininkė)	Patvirtintas 2010 finansinių metų direktorių ataskaitos ir finansinės ataskaitos projektas, taip pat auditoriaus atlygis, pažymėta, kad nuo 2009 finansinių metų pabaigos deklaruoti ir bendrovei AOE išmokėti preliminarūs dividendai (iš viso 11 324 972 906,56 USD), nuspręsta metinį visuotinį susirinkimą rengti 2011 m. birželio 29 d., pažymėta, kad iš bendrovės ASI direktoriaus ir sekretoriaus pareigų atsistatydina Peteris Oppenheimeris ir vietoj jo į bendrovės ASI direktoriaus ir sekretoriaus pareigas skiriamas Gene'as Levoffas.
2011 7 27	Valdybos protokolas (Gene'as Levoffas (pirmininkas), Elisabeth Rafael)	Suteikiamas įgaliojimas.
2011 9 7	Valdybos protokolas (Gene'as Levoffas (pirmininkas), Elisabeth Rafael)	Pažymima, kad būtų praktiškiau pasiūlyti bendrovės ASI nariams dividendus mokėti fiksuotomis pajamų investicijomis, ir tai labiausiai atitiktų komercinius interesus. Nuspręsta rekomenduoti nariams, kad preliminarūs dividendai 2011 m. rugsėjo 8 d. bendrovei AOE būtų išmokėti fiksuotomis pajamų investicijomis (bendra numatoma vertė – 1 502 298 132 USD).
2011 9 7	Valdybos protokolas (Gene'as Levoffas (pirmininkas), Elisabeth Rafael)	Nuspręsta preliminarius dividendus 2011 m. rugsėjo 8 d. bendrovei AOE išmokėti fiksuotomis pajamų investicijomis (bendra numatoma vertė – 1 502 298 132 USD).

5 lentelė

Bendrovės AOE direktorių rezoliucijos ir valdybos posėdžių protokolai

Data	Dokumento rūšis	AOE protokolų santrauka
2008 12 17	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris, Gary'is Wipfleris (pirmininkas).	Nuspręsta vykdyti užimtumo dotacijų susitarimą.
2009 1 14	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris, Gary'is Wipfleris (pirmininkas).	Nuspręsta tam tikrus sąraše nurodytus asmenis įgalioti atidaryti, tvarkyti, uždaryti arba kitaip valdyti bendrovės AOE banko, investicijų, tarpininkavimo ir kitokias sąskaitas.
2009 2 25	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio, Timo Cooko) rezoliucija.	Nuspręsta įforminti AOE pensijų plano patikos dokumentą ir taisykles.
2009 7 20	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio, Timo Cooko) rezoliucija.	Nuspręsta patvirtinti 2008 finansinių metų direktorių ataskaitos ir finansinės ataskaitos projektą, taip pat auditoriaus atlygį, paskirti Peterį Oppenheimerį ir Cathy Kearney būti bendrovės AOE atstovais bendrovės ASI 2009 m. metiniame visuotiniame susirinkime, 2009 m. rugpjūčio 3 d. surengti metinį visuotinį susirinkimą ir vietoj […] auditoriumi paskirti [„Apple" mokesčių konsultantą].
2009 7 22	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Gary'is Wipfleris)	Nuspręsta vykdyti verslo perdavimo susitarimą ir bendrovės AOE Singapūro filialą perduoti bendrovei „Apple South Asia Pte.Ltd".
2009 8 3	Metinio visuotinio susirinkimo protokolas (pirmininkas ir bendrovės AOI atstovas buvo Peteris Oppenheimeris, bendrovės „Baldwin Holdings Unlimited" atstovas buvo Gene'as Levoffas).	Nuspręsta patvirtinti 2008 finansinių metų direktorių ataskaitą, auditoriumi paskirti [„Apple" mokesčių konsultantą], įgalioti direktorius nustatyti fiksuotą auditoriams mokamą atlygį, taip pat nuspręsta, kad kitas metinis visuotinis susirinkimas galbūt bus rengiamas ne Airijoje.
2009 10 23	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Gary'is Wipfleris)	Pažymėta, kad 2009 m. spalio 27 d. iš bendrovės ASI bus gauti 3 482 850 781,21 USD dividendai, nuspręsta bendrovei AOI išmokėti 4 607 274 666,29 USD dividendus, taip pat nuspręsta bendrovei AOI išmokėti papildomus preliminarius dividendus, kurių suma – 2009 m. spalio 27 d. nuo pagrindinės sumos susikaupusios palūkanos.
2009 12 21	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio) rezoliucija.	Nuspręsta vykdyti papildomą verslo perdavimo susitarimą ir bendrovės AOE Singapūro filialą perduoti bendrovei „Apple South Asia Pte.Ltd" bei suteikti įgaliojimą.

Data	Dokumento rūšis	AOE protokolų santrauka
2009 12 21	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio) rezoliucija.	Direktorių rašytinė rezoliucija ir prašymas, kad Timas Cookas atsistatydintų iš bendrovės AOE direktoriaus pareigų, ir nuspręsta, kad Timas Cookas *ipso facto* pasitraukia iš savo, AOE direktoriaus, pareigų.
2010 3 31	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio) rezoliucija.	Nuspręsta 2010 m. balandžio 8 d. iš bendrovės ASI gauti preliminarius 800 000 000 USD dividendus ir tokią pat sumą išmokėti bendrovei AOI.
2010 4 23	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio) rezoliucija.	Nuspręsta kreiptis dėl tam tikro Singapūre registruoto turto nuosavybės teisės pažymėjimų pakeitimo.
2010 5 14	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio) rezoliucija.	Nuspręsta 2010 m. gegužės 20 d. iš bendrovės ASI gauti preliminarius 1 000 000 000 USD dividendus ir tokią pat sumą išmokėti bendrovei AOI.
2010 6 14	Metinio visuotinio susirinkimo protokolas (pirmininkas ir bendrovės AOI atstovas buvo Peteris Oppenheimeris, bendrovės „Baldwin Holdings Unlimited" atstovas buvo Gene'as Levoffas).	Nuspręsta patvirtinti 2009 finansinių metų direktorių ataskaitą, auditoriumi vėl paskirti [„Apple" mokesčių konsultantą], įgalioti direktorius nustatyti auditoriui mokamą atlygį, pažymėta, kad nuo 2009 finansinių metų pabaigos deklaruoti ir bendrovei AOE išmokėti preliminarūs dividendai (iš viso 5 284 972 906,56 USD), taip pat nuspręsta, kad kitas metinis visuotinis susirinkimas galbūt bus rengiamas ne Airijoje.
2010 6 16	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Gary'is Wipfleris)	Pažymėta, kad 2010 m. birželio 17 d. iš bendrovės ASI bus gauti 600 000 000 USD dividendai, ir nuspręsta tokią pat sumą išmokėti bendrovei AOI.
2010 7 23	Metinio visuotinio susirinkimo protokolas (pirmininkas ir abiejų bendrovių – AOI ir AOE – atstovas buvo Peteris Oppenheimeris, bendrovės „Baldwin Holdings Unlimited" atstovas buvo Gene'as Levoffas).	Nuspręsta patvirtinti 2009 finansinių metų direktorių ataskaitą, auditoriumi vėl paskirti [„Apple" mokesčių konsultantą], įgalioti direktorius nustatyti auditoriui mokamą atlygį, pažymėta, kad nuo 2009 finansinių metų pabaigos deklaruoti ir bendrovei AOI išmokėti preliminarūs dividendai (iš viso 5 884 972 906,56 USD), taip pat nuspręsta, kad kitas metinis visuotinis susirinkimas galbūt bus rengiamas ne Airijoje.
2010 7 23	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris, Gary'is Wipfleris (pirmininkas).	Nuspręsta visuotinį metinį susirinkimą surengti 2010 m. liepos 23 d.
2010 9 20	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris, Gary'is Wipfleris (pirmininkas).	Pažymėta, kad 2010 m. rugsėjo 21 d. iš bendrovės ASI bus gauti 690 000 000 USD dividendai, ir nuspręsta 690 000 000 USD dividendus išmokėti bendrovei AOI.

Data	Dokumento rūšis	AOE protokolų santrauka
2010 11 15	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris, Gary'is Wipfleris (pirmininkas).	Nuspręsta patvirtinti papildomų sandėliavimo patalpų nuomą, kad būtų lengviau plėsti gamybą.
2010 11 17	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris, Gary'is Wipfleris (pirmininkas).	Pažymėta, kad lapkričio 18 d. iš bendrovės ASI bus gauti 1 750 000 000 USD dividendai, ir nuspręsta tokią pat sumą išmokėti bendrovei AOI.
2010 12 3	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio) rezoliucija.	Patvirtinta, kad Cathy Kearney ir Michaelui O'Sullivanui suteikiami įgaliojimai veikti bendrovės AOE vardu. Įgaliojimais aprėpiami šie aspektai: i) bendrovės susirašinėjimas, ii) ryšiai su Vyriausybe ir kitomis valstybinėmis įstaigomis, iii) auditas, iv) draudimas, v) pirkimo, išperkamosios nuomos ir finansavimo susitarimas, susijęs su turtu ir paslaugomis, vi) nuomos, tiekimo, užstato susitarimai ir susitarimai dėl turto naudojimo, vii) asmeninio turto perdavimas, viii) pristatomų prekių priėmimas ir atitinkamų kvitų išdavimas, ix) įmonės taryba ir x) komercinės sutartys.
2011 3 4	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Gary'is Wipfleris)	Pažymėta, kad 2011 m. kovo 7 d. bus gauti 1 000 000 000 USD dividendai, ir nuspręsta tokią pat sumą išmokėti bendrovei AOI.
2011 3 21	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris (pirmininkas), Gary'is Wipfleris)	Pažymėta, kad 2011 m. kovo 24 d. bus gauti 1 000 000 000 USD dividendai, ir nuspręsta tokią pat sumą išmokėti bendrovei AOI.
2011 4 26	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio) rezoliucija.	Nuspręsta tam tikrus sąraše nurodytus asmenis įgalioti atidaryti, tvarkyti, uždaryti arba kitaip valdyti bendrovės AOE banko, investicijų, tarpininkavimo ir kitokias sąskaitas.
2011 5 11	Valdybos protokolas (Peteris Oppenheimeris, Gary'is Wipfleris (pirmininkas).	Pažymėta, kad 2011 m. gegužės 12 d. bus gauti 1 000 000 000 USD dividendai, ir nuspręsta tokią pat sumą išmokėti bendrovei AOI.
2011 6 23	Rašytinė direktorių (Peterio Oppenheimerio, Cathy Kearney, Gary'io Wipflerio) rezoliucija.	Nuspręsta patvirtinti 2010 finansinių metų direktorių ataskaitos ir finansinės ataskaitos projektą, taip pat auditorių atlygį, nuspręsta Audrey Fernandez-Elliott ir Cathy Kearney skirti bendrovės AOE atstovėmis bendrovės ASI 2011 m. metiniame visuotiniame susirinkime, pažymėta, kad nuo 2009 finansinių metų pabaigos deklaruoti ir bendrovei AOI išmokėti preliminarūs dividendai (12 659 796 428,08), nuspręsta metinį visuotinį susirinkimą rengti 2011 m. birželio 27 d., pažymėta, kad nuo 2011 m. liepos 1 d. iš bendrovės AOE direktoriaus ir sekretoriaus pareigų atsistatydina Peteris Oppenheimeris ir vietoj jo į bendrovės ASI direktoriaus ir sekretoriaus pareigas skiriamas Gene'as Levoffas.

Data	Dokumento rūšis	AOE protokolų santrauka
2011 6 27	Metinio visuotinio susirinkimo protokolas (pirmininkė ir bendrovės AOI atstovė buvo Audrey Fernandez-Elliott, bendrovės „Baldwin Holdings Unlimited“ atstovas buvo Gene'as Levoffas).	Nuspręsta patvirtinti 2010 finansinių metų direktorių ataskaitą, auditoriumi vėl paskirti [„Apple“ mokesčių konsultantą], įgalioti direktorius nustatyti fiksuotą auditoriui mokamą atlygį, pažymėta, kad nuo 2009 finansinių metų pabaigos deklaruoti ir bendrovei AOI išmokėti preliminarūs dividendai (iš viso 12 659 796 428,08 USD) ir tai patvirtinta, taip pat nuspręsta, kad kitas metinis visuotinis susirinkimas galbūt bus rengiamas ne Airijoje.
2011 9 7	Valdybos protokolas (Gene'is Levoffas (pirmininkas), Gary'is Wipfleris).	Pažymima, kad būtų praktiškiau pasiūlyti bendrovės AOE nariams dividendus mokėti fiksuotomis pajamų investicijomis, ir tai labiausiai atitiktų komercinius interesus. Nuspręsta rekomenduoti nariams, kad preliminarūs dividendai 2011 m. rugsėjo 8 d. bendrovei AOI būtų išmokėti fiksuotomis pajamų investicijomis (bendra numatoma vertė – 1 502 298 132 USD). Nuspręsta bendrovei AOI išmokėti papildomus preliminarius dividendus, kurių suma – nuo pagrindinės sumos susikaupusios palūkanos
2011 9 7	Rašytinė narių rezoliucija (AOI ir „Baldwin Holding Unlimited“).	Nuspręsta preliminarius dividendus 2011 m. rugsėjo 8 d. bendrovei AOI išmokėti fiksuotomis pajamų investicijomis (bendra numatoma vertė – 1 502 382 564 USD).
2011 9 7	Bendrovės atstovo skyrimas rašytiniam sprendimui priimti.	Bendrovė AOI bendrovės AOE nariu paskyrė Gene'ą Levoffą, veikiantį kaip bendrovės AOI atstovas bendrovės AOI vardu vykdant rašytinius sprendimus deklaruoti rekomenduojamus preliminarius dividendus ir juos tiesiogiai išmokėti pinigais. Bendrovė „Baldwin Holding Unlimited“, kaip kita bendrovės AOE narė, tam paskyrė Gary'į Wipflerį.

2.5.4. „APPLE INC.“, ASI IR AOE SĄNAUDŲ PASIDALIJIMO SUSITARIMAS

(116) 2015 m. gruodžio 8 d. Airija pateikė „Apple Inc.“, AOI, ASI ir AOE (bei jų pirmtakių) sąnaudų pasidalijimo susitarimo (toliau – SPS) ir visų nuo „Apple“ įsteigimo Airijoje sudarytų susitarimų dėl nematerialiojo turto (tolesnio) perdavimo kopijas ([87]).

(117) Remiantis pateikta informacija, „Apple Inc.“ ir AOE (tuo metu jos pavadinimas buvo „Apple Computer Limited“) SPS sudarė 1980 m. gruodžio mėn. Nuo tada SPS buvo keičiamas šešiolika kartų, paskutinį kartą – 2013 m. 1999 m. prie SPS prisijungė ir ASI (tuo metu jos pavadinimas buvo „Apple Computer International“). Tuo pat metu, kai 1980 m. gruodžio mėn. buvo sudarytas SPS, „Apple Inc.“ ir AOI sudarė susitarimą dėl nematerialiojo turto perdavimo. AOI, savo ruožtu, su AOE sudarė susitarimą dėl nematerialiojo turto tolesnio perdavimo, pagal šį susitarimą bendrovei AOE suteikta išimtinė licencija be autorinio atlyginimo naudoti prekių pavadinimus, prekių ženklus, komercines paslaptis ir patentus iš pradžių Vakarų Europoje, o vėliau ir EARIA regione, taip pat tas teises ir licencijas sublicencijuoti ([88]). Iš pradžių perduodant bendrovės „Apple“ tuo metu turėtą nematerialųjį turtą, bendrovės AOE pirmtakė nemokėjo supirkimo mokesčio.

([87]) 2014 m. rugsėjo 5 d. Airija pateikė „Apple Inc“, ASI ir AOE sudarytą SPS, įsigaliojusį 2007 m. rugsėjo 30 d.
([88]) 1980 m. gruodžio 1 d. Nematerialiojo turto tolesnio perdavimo susitarimo B.5 skirsnis.

(118) Pagal SPS, „Apple Inc.“, kaip viena šalis, ir ASI bei AOE, kaip kita šalis, susitarė sujungti savo MTTP pastangas ir pasidalyti su plėtros programa susijusias sąnaudas bei teises. Plėtros programą sudaro: i) naujo nematerialiojo turto plėtojimas, ii) esamo nematerialiojo turto tobulinimas, atnaujinimas, pritaikymas, vertimas, lokalizavimas ar kitoks keitimas, iii) bet kurio produkto gamybos procesų plėtojimas ir tobulinimas ir iv) rinkodaros nematerialiojo turto plėtojimas, įsigijimas ir apsauga.

(119) SPS nematerialusis turtas apibrėžiamas kaip „visos technologijos, procedūros, procesai, dizainas ir dizaino teisės, išradimai, atradimai, praktinė patirtis, patentai (įskaitant patento paraiškas ir kt.), autorių teisės (ir kitos autorystės teisės), komercinės paslaptys, kompiuterių programos (pradinės ir dalykinės), blokinės schemos, formulės, patobulinimai, atnaujinimai, vertimai, pritaikymas, informacija, specifikacijos, proceso technologija, gamybos reikalavimai, kokybės kontrolės standartai, rinkodaros nematerialusis turtas ir bet koks kitas panašus nematerialusis turtas, sukurtas įgyvendinant plėtros programą ir apibrėžtas Iždo nuostatų 1.482–4 dalies b punkte“ ([89]). Rinkodaros nematerialusis turtas apibrėžiamas kaip „bet kurie ir visi prekių ženklai, paslaugų ženklai, prekių pavadinimai, komercinės paslaptys, apipavidalinimas, domenų vardai, verslo ženklai, dizainas, rinkodaros strategijos, registracija, registracija, kurios laukiama, autorių teisės į logotipus ar iliustracijas, bet koks prestižas ir nematerialioji vertė, susijusi su bet kokiais ženklais, taip pat kitas panašus rinkodaros nematerialusis turtas, naudojamas produktus naudojant komerciniais tikslais“ ([90]).

(120) Pagal SPS, teisę naudoti „Apple“ nematerialųjį turtą, gaminant ir parduodant „Apple“ produktus, turi visos susitarimo šalys. „Apple Inc.“ turi teisę „Apple“ produktus gaminti ir parduoti visose Šiaurės ir Pietų Amerikos šalyse (toliau kartu – Amerika). Bendrovės ASI ir AOE turi teisę „Apple“ produktus gaminti ir parduoti ne Amerikos rinkose. Juridinę teisę į visą nematerialųjį turtą turi tik „Apple Inc.“ Bendrovės ASI ir AOE savo teritorijoje turi tikrosios nuosavybės teisę į nematerialųjį turtą, sukurtą pagal SPS vykdant MTTP veiklą ([91]). SPS iš dalies keičiant, keitėsi ir tai, kaip bendrovėms ASI ir AOE buvo suteikiama tikrosios nuosavybės teisė į nematerialųjį turtą. Iki 1988 m. bendrovė „Apple Inc.“ pagal SPS bendrovei AOE buvo suteikusi išimtinę licenciją šios teritorijoje naudoti „Apple“ intelektinę nuosavybę. Po 1988 m. sudarytais ir iš dalies pakeistais SPS, suteiktos teisės į patobulintą tą pačią intelektinę nuosavybę ir naujai sukurtą intelektinę nuosavybę buvo neišimtinės arba išimtinės, bet suteiktos keliems gavėjams ([92]). Nuo 2007 m. „Apple“ bendrovėms ASI ir AOE teikia išimtinę „Apple“ intelektinės nuosavybės licenciją, o bendrovės ASI ir AOE tą pačią licenciją (kaip neišimtinę teisę) teikia bendrovei „Apple“ ([93]).

(121) Pagal SPS, „Apple“ produktų MTTP sąnaudos padalijamos šalims. Kiekvienos šalies daliai apskaičiuoti, „Apple Inc.“, ASI ir AOE apmoka po bendrų sąnaudų tą dalį, kuri apskaičiuojama pagal procentinę produktų pardavimo savo atitinkamoje teritorijoje dalį. Pavyzdžiui, 2012 m. „Apple“ MTTP sąnaudos visame pasaulyje buvo [3–3,5] mlrd. USD. Tais metais apie 45 % „Apple“ visame pasaulyje parduotų produktų buvo parduota Amerikoje. Taigi pagal SPS „Apple Inc.“ padengė 45 % MTTP sąnaudų, o ASI ir AOE pagal SPS padengė likusius 55 % šių sąnaudų. 2008–2014 m. sąnaudų paskirstymas pateiktas 6 lentelėje.

6 lentelė

Bendrovės „Apple“ plėtros sąnaudos, dengiamos pagal SPS, ir bendrovėms ASI bei AOE tekusi tų sąnaudų dalis

(USD)

	2008 m.	2009 m.	2010 m.	2011 m.	2012 m.	2013 m.	2014 m.
Bendros plėtros sąnaudos, bendrovės „Apple“ padengtos pagal SPS	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]) 2007 m. rugsėjo 30 d. SPS 1.7 skirsnis.
([90]) 2007 m. rugsėjo 30 d. SPS 1.12 skirsnis.
([91]) Žr. 1999 m. rugsėjo 26 d. SPS F konstatuojamąją dalį ir 2007 m. rugsėjo 30 d. SPS G konstatuojamąją dalį.
([92]) 1992 m. rugsėjo 26 d. ir 1999 m. SPS IV skirsnio A dalis.
([93]) 2007 m. rugsėjo 30 d., 2009 m. sausio 5 d. ir 2013 m. rugsėjo 29 d. SPS 5.2 ir 5.3 skirsniai.

(USD)

	2008 m.	2009 m.	2010 m.	2011 m.	2012 m.	2013 m.	2014 m.
Bendrovės ASI finansuota dalis	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]
Bendrovės AOE finansuota dalis	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]
Bendrovių ASI ir AOE finansuota procentinė „Apple“ plėtros sąnaudų dalis (%)	37	40	50	57	[50–55]	[55–60]	[55–60]

(122) 2009 ir 2013 m. SPS pateikiamas SPS šalims paskirstytų funkcijų ir rizikos sąrašas ([94]). Pagal SPS bendrovei „Apple Inc.“ (SPS bendrovė vadinama „Apple“) ir bendrovėms ASI bei AOE (SPS jos kartu vadinamos „tarptautiniu dalyviu“) kartu paskirtos funkcijos ir rizika apibendrintos SPS ir atitinkamai pateiktos 8 bei 9 pav.

8 pav.

Bendrovės „Apple“ ir tarptautinio dalyvio (ASI ir AOE) pagal SPS vykdomos funkcijos

FUNKCIJOS	„APPLE“	TARPTAUTINIS DALYVIS
Su nematerialiuoju turtu, kurio sąnaudos pasidalijamos, susiję moksliniai tyrimai ir technologinė plėtra	X	X
Nematerialiojo turto, kurio sąnaudos pasidalijamos, kokybės kontrolė	X	X
Su nematerialiojo turto plėtojimo veikla susijusios prognozės, finansinis planavimas ir analizė	X	
MTTP infrastruktūros valdymas	X	X
Sutarčių dėl nematerialiojo turto plėtojimo veiklos sudarymas su susijusiomis šalimis arba trečiosiomis šalimis	X	X
Su nematerialiojo turto plėtojimo veikla susijęs sutarčių administravimas	X	X
Darbuotojų, rangovų ir subrangovų, reikalingų bet kuriai su nematerialiojo turto plėtojimu susijusiai veiklai vykdyti, atranka, samdymas ir priežiūra	X	X
Intelektinės nuosavybės registravimas ir apsauga	X	
Rinkos plėtojimas	X	X

([94]) 2009 m. SPS B priedas ir 2013 m. SPS B priedas.

9 pav.

Bendrovės „Apple“ ir tarptautinio dalyvio (ASI ir AOE) pagal SPS prisiimama rizika

RIZIKA	„APPLE“	TARPTAUTINIS DALYVIS
Produkto plėtojimo rizika	X	X
Kokybės kontrolė ir produkto kokybės rizika	X	X
Rinkos plėtojimo rizika	X	X
Rinkos rizika	X	X
Politinė rizika	X	X
Valiutos kurso rizika	X	X
Atsakomybės už produktą rizika	X	X
Turto rizika (ilgalaikio / materialiojo turto)	X	X
Su reguliavimo tvarkos pokyčiais susijusi rizika	X	X
Intelektinės nuosavybės apsaugos ir pažeidimo rizika	X	X
Prekių ženklo plėtojimo ir prekių ženklo pripažinimo rizika	X	X

(123) Komisija Airijos paprašė paaiškinti, su kokia veikla susijusios konkrečios 8 ir 9 pav. nurodytos funkcijos ir rizika, ir pateikti konkrečių vykdant tas funkcijas bendrovių ASI ir AOE atliekamos veiklos pavyzdžių. Komisija Airijos taip pat paprašė nurodyti atvejus, kai bendrovių ASI ir AOE direktorių valdybos posėdžių protokoluose esama kokios nors informacijos apie su 8 ir 9 pav. nurodyta veikla susijusios veiklos, kurią, Airijos arba „Apple“ nuomone, vykdė ASI ir AOE valdybos.

(124) Atsakydamos į šiuos prašymus, Airija ir „Apple“ nurodė, kad 2009 ir 2013 m. SPS lentelėmis, pateiktomis 8 ir 9 pav., nesiekta parodyti, kokią veiklą faktiškai vykdė SPS šalys, – jomis siekta tik apibendrinti veiklą, kurią kiekvienai šaliai leidžiama vykdyti pagal tą susitarimą. „Apple“ taip pat paaiškino, kad iš 2009 ir 2013 m. SPS paimtos lentelės, pateiktos 8 ir 9 pav., į SPS buvo įtrauktos laikantis JAV Iždo departamento paskelbtų ir 2009 m. sausio 5 d. įsigaliojusių laikinų nuostatų reikalavimo susijusių šalių sudarytame sąnaudų pasidalijimo susitarime nurodyti šalių funkcijas ir riziką ([95]).

(125) „Apple“ taip pat nurodė, kad beveik visa 8 pav. pateiktoje lentelėje nurodyta MTTP veikla – nematerialusis turtas, kurio sąnaudos pasidalijamos, nematerialiojo turto, kurio sąnaudos pasidalijamos, kokybės kontrolė, MTTP infrastruktūros valdymas, sutartys su susijusiomis šalimis arba trečiosiomis šalimis, susijusios su nematerialiojo turto plėtojimo veikla, bet kokiai su nematerialiuoju turtu susijusiai veiklai vykdyti reikalingų darbuotojų, rangų ir subrangovų atranka, samdymas ir priežiūra – buvo vykdoma Jungtinėse Valstijose, ją beveik visais atvejais vykdė „Apple Inc.“ darbuotojai. Airijos filialų darbuotojai vykdant tą veiklą dalyvavo tik tiek, kiek tai buvo susiję su jiems įprasta lokalizavimo veikla ir produktų bandymu.

([95]) „Apple“ 2016 m. balandžio 22 d. raštas, p. 15–16.

(126) Airija ir „Apple“ taip pat teigė, kad bendrovėms ASI ir AOE nesuteikta jokių funkcijų valdant bendrovės „Apple“ intelektinę nuosavybę ir kad per komercines derybas dėl sutarčių joms tenka tik ribotos funkcijos, atitinkančios JAV esančių „Apple Inc.“ vadovų griežtai nustatytus parametrus. Jos taip pat nurodė, kad nė vienas bendrovės ASI ar AOE darbuotojas nedalyvauja kuriant, įsigyjant, valdant ir (arba) saugant bendrovės „Apple“ intelektinės nuosavybės teises. Visoms funkcijoms, dėl kurių gaunamas „Apple“ pelnas, vadovauja JAV esantys „Apple Inc.“ vadovai, o pačios funkcijos beveik visos vykdomos JAV. Be to, jokia „Apple“ sukurta ar įsigyta intelektinė nuosavybė teisiškai nepriklauso bendrovei ASI ar AOE ir neregistruota nė vienos jų vardu. Bendrovės ASI ir AOE savarankiškai sudarė tik šiuos komercinius susitarimus: i) pirkimo sutartis su sudedamųjų dalių tiekėjais, ii) sutartinės gamybos susitarimus su originalios įrangos gamintojais dėl pagamintų prekių pirkimo ir iii) išankstinio pardavimo sutartis.

(127) Kalbant apie bendrovių ASI ir AOE dalyvavimą valdant bendrovės „Apple“ intelektinę nuosavybę, intelektinė nuosavybė Komisijai pateiktuose laikotarpio nuo bendrovių ASI ir AOE įsteigimo (1980–2015 m.) abiejų bendrovių direktorių valdybos protokoluose pirmą kartą kaip nors paminėta bendrovės ASI 2013 m. rugpjūčio 13 d. valdybos posėdžio protokole ir bendrovės AOE 2013 m. rugpjūčio 16 d. valdybos posėdžio protokole, kai abi valdybos bendrovės „Apple Inc.“ darbuotojams suteikė įgaliojimus, susijusius su intelektinės nuosavybės apsauga ([96]).

(128) Per tą patį laikotarpį SPS pirmą kartą bendrovių ASI ir AOE valdybos posėdžių protokoluose paminėtas 2014 m. rugpjūčio mėn. posėdžių protokole – šiuose posėdžiuose diskutuota ir susitarta dėl naujos „Apple“ bendrovių struktūros Airijoje […]. Bendrovės AOE direktorių valdybos posėdis vyko 2014 m. rugpjūčio […] d., nurodyta, kad posėdis vyko „telefonu“, per jį […] aptarė […]. Bendrovės ASI direktorių valdybos posėdis vyko 2014 m. rugpjūčio […] d. […]. Remiantis to posėdžio protokolu, bendrovės ASI direktoriai per tą posėdį taip pat buvo informuoti, kad vyko „Apple Inc.“, ASI ir AOE diskusijos dėl SPS. Per tą posėdį valdyba susitarė sudaryti 2013 m. SPS ([97]).

(129) Kitas bendrovės ASI direktorių valdybos posėdis vyko pasibaigus 2014 finansiniams bendrovės ASI metams 2014 m. gruodžio […] d. […] ([98]). Per tą posėdį buvo nuspręsta, kad […] įmonės rezidavimo vieta mokesčių tikslais bus […], o ne […], kaip buvo siūlyta anksčiau.

2.5.5. INFORMACIJA APIE „APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL“

(130) Bendrovė ADI įsteigta 2009 m. Airijoje. Nuo 2012 m. bendrovė ADI prisiima tam tikrą atsakomybę už „Apple“ platinimo veiklą EARIA regione. Nuo 2014 m. ADI atsakinga už pardavimą, platinimą ir „Apple“ elektroninės parduotuvės veiklą EARIA regione ir Kinijoje. Bendrovė ADI priima klientų užsakymus, rengia paklausos ir pardavimo prognozes ir platinimo klientams teikia sutarčių valdymo paslaugas. ADI valdo logistikos veiklą, susijusią su produktų pristatymu klientams.

(131) ADI atsakinga už garantinę ir negarantinę parduotų produktų priežiūrą. Tos paslaugos teikiamos per ADI „AppleCare“ priežiūros grupę. Bendrovė ADI garantinės priežiūros paslaugas taip pat teikia naudodamasi trečiųjų šalių skambučių centrais bei „Apple“ patvirtintų paslaugų teikėjų tinklais.

(132) Nors bendrovė ADI pelną nurodė ([99]), ji nenurodė, kad 2009, 2010 ir 2011 m. būtų turėjusi pelno mokesčio įsipareigojimų. Taip yra dėl to, kad bendrovė ADI iš pradžių savo pelno mokesčio įsipareigojimus skaičiavo taikydama 2007 m. sprendimu dėl mokesčių patvirtintus pelno paskirstymo metodus, nes tame sprendime buvo „restruktūrizavimo sąlyga“ ([100]), ir pagal tą sąlygą tas pelno paskirstymo metodas būtų taip pat taikomas naujai patronuojamajai įmonei, jeigu „Apple“ bendrovių struktūra Airijoje būtų restruktūrizuota. Tačiau Airijos

([96]) „Apple“ nurodė, kad pagal 2007 m. SPS 5.4 skirsnį ir panašias kitų SPS nuostatas bendrovei „Apple Inc.“ teko visos teisės ir atsakomybė, susijusi su visos veiklos, kuria saugoma „Apple“ intelektinė nuosavybė, kontrole. Todėl visi su intelektinės nuosavybės apsauga susiję veiksmai inicijuojami, valdomi ir vykdomi Jungtinėse Valstijose (žr. „Apple“ 2016 m. balandžio 22 d. raštą, p. 7). Todėl, atsižvelgiant į tai, neaišku, kodėl bendrovių ASI ir AOE valdyboms buvo suteikti įgaliojimai, susiję su intelektinės nuosavybės apsauga, nes pagal SPS nė viena iš šių dviejų bendrovių net neturėtų jokių su tuo susijusių teisių.

([97]) Bendrovės AOE direktorių valdyba 2013 m. SPS susitarė sudaryti per 2014 m. rugpjūčio […] d. posėdį, vykusį telefonu.

([98]) Bendrovių ASI ir AOE finansiniai metai trunka iki kiekvienų metų rugsėjo mėn. pabaigos.

([99]) [100–200] mln. USD 2011 m., [10–20] mln. USD 2010 m. ir [1 000–10 000] USD 2009 m., žr. atitinkamų laikotarpių teisės aktais nustatytas ADI ataskaitas.

([100]) Airijos 2016 m. sausio 29 d. medžiaga, p. 8–9.

mokesčių inspekcija laikėsi pozicijos, kad tuo sprendimu patvirtinti pelno paskirstymo metodai netaikomi nustatant bendrovės rezidentės apmokestinamąjį pelną. 2014 m. bendrovė ADI sutiko su Airijos mokesčių inspekcijos pozicija ir […] buvo susitarta dėl visų ataskaitinių laikotarpių iki 2012 m. ir įskaitant 2012 m. Taigi susitarta dėl […] EUR, šią sumą sudarė […] mokestis, palūkanos ir baudos. […].

2.5.6. BENDROVĖS ASI SUDARYTI PASLAUGŲ IR PLATINIMO SUSITARIMAI

(133) 2008 m. bendrovė ASI ir „Apple Inc.“ sudarė rinkodaros paslaugų susitarimą. Pagal tą susitarimą bendrovė „Apple Inc.“ dalį bendrovės „Apple Inc.“ patirtų rinkodaros sąnaudų, susijusių su paslaugomis, kurias bendrovės ASI vardu teikia bendrovė „Apple Inc.“, paskiria bendrovei ASI ([101]). Airija paaiškino, kad rinkodaros sąnaudų dalis skiriama bendrovės ASI pagrindinei buveinei ([102]). Tačiau „Apple Inc.“ ir ASI sudarytoje sutartyje ASI pagrindinis biuras neminimas. Tiksliau, sutartyje bendrovės ASI pašto adresas Korke, Airijoje, pateiktas kaip susitarimo šalies adresas. Be to, pasak Airijos, bendrovės ASI Airijos filialas, vykdydamas su trečiųjų šalių rinkodaros bendrovėmis sudarytus susitarimus, vietos rinkodaros sąnaudas patiria tiesiogiai.

(134) 2010 m. bendrovės ASI ir ADI tarpusavyje sudarė platinimo susitarimą. Pagal tą susitarimą bendrovė ASI paskyrė bendrovę ADI būti neišimtine pasauline parduodamų „Apple“ produktų platintoja, be to, bendrovei ADI buvo suteikta neišimtinė licencija naudoti tam tikras su nuosavybe susijusias teises, kad galėtų reklamuoti parduodamus „Apple“ produktus. Platinimo susitarimu bendrovei ADI suteikta teisė „Apple“ produktus pirkti iš ASI arba tiesiogiai iš trečiųjų šalių gamintojų. Bendrovės ASI ir ADI susitarė, kad visa visų mokesčių už pagal platinimo susitarimą tiekiamus produktus ir teikiamas paslaugas suma bus tokia, kad bendrovės ADI gaunamas grynasis pelnas iki mokesčių būtų apie [1–5] proc. […].

(135) Kad bendrovė ADI galėtų bendrovei ASI teikti platinimo EARIA regione paslaugas, 2012 m. balandžio 23 d. susitarimo memorandumu buvo susitarta, kad ADI 2012 m. balandžio 1 d. įsigys bendrovės ASI turtą ir perims jos įsipareigojimus, susijusius su platinimu EARIA regione. Kalbant apie turtą, didžiausias balansinis straipsnis, 2012 m. balandžio 1 d. perkeltas iš bendrovės ASI į bendrovės ADI balansą buvo susijęs su gautinomis prekybos pajamomis […]. Kalbant apie įsipareigojimus, didžiausias balansinis straipsnis, perkeltas iš bendrovės ASI į bendrovės ADI balansą buvo susijęs su […] neįvykdytais garantiniais įsipareigojimais […] ([103]).

2.5.7. NAUJA „APPLE“ ĮMONĖS STRUKTŪRA AIRIJOJE NUO 2015 M.

(136) 2015 m. sausio 9 d. posėdyje ([104]) bendrovė „Apple“ Komisijai pristatė savo naują Airijoje įdiegtą bendrovių struktūrą. Naujoji bendrovių struktūra pradėta taikyti 2015 m. sausio 1 d. pakeitus 1997 m. MKĮ 23A skirsnį ([105]), kai dėl pakeitimo Airijoje įsteigta bendrovė nebegalėjo nurodyti, kad jos rezidavimo vieta mokesčių tikslais nėra Airijoje, ir tuo pat metu niekur kitus neturėjo rezidavimo vietos mokesčių tikslais, kaip buvo bendrovių ASI ir AOE atveju. […]. „Apple“ nurodė, kad, taikant naująją įmonės struktūrą, 2007 m. sprendimu nebebus remiamasi, kai Airijoje reikia nustatyti bendrovių ASI ir AOE mokesčio bazę. […]. Remiantis „Apple“ pateikta informacija, paskutiniai finansiniai metai, kuriais taikytas 2007 m. sprendimas, buvo 2014 m. rugsėjo 27 d. pasibaigę 2014 finansiniai metai, kaip nurodyta bendrovių ASI ir AOE teisės aktų nustatytose ataskaitose.

(137) Pagal tą naująją įmonės struktūrą […].

(138) Remiantis bendrovės „Apple“ Komisijai 2015 m. sausio 19 d. pateikta informacija ([106]), […].

([101]) Pasak Airijos, sąnaudos paskirstomos įprastomis rinkos sąlygomis, laikantis galiojančių JAV sandorių kainodaros statutų ir nuostatų, žr. Airijos 2016 m. sausio 29 d. pateiktą medžiagą, p. 3. Remiantis rinkodaros paslaugų susitarimu, paslaugų mokestis, kurį pagal susitarimą bendrovė ASI turi mokėti bendrovei „Apple Inc.“, iš esmės sudaro [100–150] proc. „pagrįstų patirtų sąnaudų“, o kai kuriais atvejais – [50–100] proc. tokių sąnaudų; žr. rinkodaros paslaugų susitarimą, p. 3.

([102]) Airijos 2016 m. sausio 29 d. pateikta medžiaga, p. 3.

([103]) Neįvykdyta garantinė […] priežiūra – dar vienas didelis balansinis straipsnis […].

([104]) Žr. 12 konstatuojamąją dalį.

([105]) Žr. 2013 m. gruodžio 18 d. Biudžeto įstatymo (Nr. 2) 39 skirsnį, susijusį su Pagrindinio įstatymo (bendrovės rezidavimo vieta) 23A skirsnio pakeitimu.

([106]) Žr. 12 konstatuojamąją dalį.

(139) Savo 2015 m. vasario 25 d. rašte ([107]) Airija papildomai paaiškino naująją „Apple“ struktūrą. Visų pirma, remiantis 2014 m. gruodžio […] d. vykusios Airijos mokesčių inspekcijos ir „Apple“ telefoninės konferencijos pastabomis, Airijos mokesčių inspekcija paprašė, kad „Apple“ […]. Remiantis tomis pastabomis, taip pat patikslinta, kad […].

(140) 2015 m. lapkričio 11 d. raštu ([108]) Komisija paprašė informacijos apie […], kaip nurodyta bendrovės „Apple“ 2015 m. sausio 19 d. pateiktoje medžiagoje ([109]), taip pat pagrindiniuose dokumentuose, pvz., sandorių kainodaros ataskaitose. Savo 2016 m. sausio 29 d. pateiktoje medžiagoje Airija […]. Savo 2016 m. kovo 8 d. rašte Komisija […]. Savo 2016 m. kovo 23 d. rašte Airija nurodė, kad bendrovė „Apple“ Airijai pranešė, kad […].

(141) […] direktorių valdybos protokole, Komisijai pateiktame 2016 m. gegužės 24 d., pateikta informacijos apie […].

(142) Visų pirma, […] valdybos posėdyje, vykusiame 2015 m. rugpjūčio […] d. […], nurodyta kad […].

(143) […] valdybos posėdyje, vykusiame 2016 m. rugpjūčio […] d. Kupertine, nurodyta kad […].

(144) 2016 m. balandžio […] d. posėdžio protokolo 1 priede pateiktas 2015 m. rugpjūčio […] d. valdybos posėdžio protokolas, o jame padaryti ir paryškinti pakeitimai, pvz., išbraukta […].

3. **PRIEŽASTYS PRADĖTI OFICIALIĄ TYRIMO PROCEDŪRĄ**

(145) Komisija nusprendė pradėti oficialią tyrimo procedūrą, nes priėjo prie preliminarios išvados, kad, pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, ginčijami sprendimai dėl mokesčių yra valstybės pagalba, Airijos suteikta bendrovėms „Apple“, ASI ir AOE, ir kad ta pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka pagal Sutarties 107 straipsnio 2 ir 3 dalis.

(146) Visų pirma, Komisija pareiškė abejojanti, kad taikant pelno paskirstymo metodus, kurie buvo patvirtinti tais sprendimais ir kuriais buvo siekiama nustatyti bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestintiną pelną, bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams buvo nustatomas atlygis, su kuriuo apdairus nepriklausomas veiklos vykdytojas, veikiantis įprastomis rinkos sąlygomis, sutiktų.

(147) Komisija visų pirma atkreipė dėmesį į tai, kad dėl 1991 m. sprendimu nustatytos mokesčio bazės vestos derybos, užuot ją pagrindus panašiais sandoriais, taip pat į tai, kad neatrodo, jog Airijos mokesčių inspekcija būtų ketinusi pelno paskirstymą grįsti sandorių kainodara.

(148) Komisija taip pat teigė, kad tuo metu, kai buvo teikiami prašymai priimti ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, Airijos mokesčių inspekcijai nebuvo pateikta jokio pelno paskirstymo tyrimo ar sandorių kainodaros ataskaitos, ir kad pasirinkta metodika, su kuria Airijos mokesčių inspekcija sutiko, neatrodė kaip nors pagrįsta. Komisija taip pat kritiškai vertino tai, kad abiejuose sprendimuose patvirtintas vienašalis pelno paskirstymo metodas, o į veiklos sąnaudas, laikomas pelno lygio rodikliu, neįtrauktos sąnaudos, patirtos dėl to, kad mokėta susijusioms bendrovėms, ir tai nebuvo paaiškinta, nors dėl to šiuo atveju iš esmės skiriasi rezultatas. Taigi Komisijai kilo abejonių dėl 2007 m. sprendimu pasirinkto sandorių kainodaros metodo tinkamumo.

(149) Komisija taip pat pastebėjo, kad taikant pasirinktą metodą, kuriuo bendrovėms AOE ir ASI paskirstomas pelnas, esama nenuoseklumo ir, atrodytų, tai neatitinka įprastų rinkos sąlygų principo. Kalbant apie 1991 m. sprendimą, tas nenuoseklumas yra susijęs su pelno dydžiu, apskaičiuojamu pagal bendrovės AOE Airijos filialui priskirtinas

([107]) Žr. 13 konstatuojamąją dalį.
([108]) Žr. 27 konstatuojamąją dalį.
([109]) Žr. 138 konstatuojamąją dalį.

sąnaudas, neapmokestinamos kapitalo dalies, nustatytos bendrovei AOE, dydžio, taip pat 1991 m. sprendimo taikymo trukmės – bendrovei „Apple“ jis taikytas 15 metų. Kalbant apie 2007 m. sprendimą, Komisija pareiškė abejojanti dėl pelno, sudarančio [10–15] proc. bendrovės AOE filialo veiklos sąnaudų, nors buvo susitarta bendrovei ASI nustatyti mažesnį pelną, t. y. [10–15] proc. veiklos sąnaudų ([110]). Be to, paskirstant pelną bendrovės ASI Airijos filialui, kaip nustatyta pagal 2007 m. sprendimą, neatsižvelgiama į pardavimo raidą. Kadangi bendrovės ASI nurodomas pelnas gaunamas iš aktyviųjų pajamų, Komisija laikėsi nuomonės, kad, jeigu didėjant pardavimui nedidėja veiklos pajėgumas už Airijos ribų, tai galėtų reikšti, kad apyvarta bendrovei ASI ir jos Airijos filialui paskirstoma netinkamai.

(150) Iš esmės, buvo manoma, kad, bendrovių ASI ir AOE pelnui paskirstyti jų atitinkamiems Airijos filialams taikant sutartinius pelno paskirstymo metodus, tiems Airijos filialams nustatomas atlygis, su kuriuo apdairus nepriklausomas veiklos vykdytojas, veikiantis įprastomis rinkos sąlygomis, nebūtų sutikęs, taigi įprastų rinkos sąlygų principo nesilaikoma. Todėl Komisija priėjo prie preliminarios išvados, kad dėl tų sprendimų toms bendrovėms sumažėjo mokesčių našta, o tai yra pranašumas pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį. Komisija laikėsi nuomonės, kad pranašumas yra atrankusis, nes suteiktas tik bendrovėms ASI ir AOE, ir dėl jo tų įmonių padėtis tampa palankesnė, palyginti su kitomis įmonėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Komisija taip pat laikėsi nuomonės, kad palanki padėtis, atrankiai užtikrinta šioms dviem įmonėms, yra pagrįsta Airijos mokesčių inspekcijos veiksmų laisve, aprėpusią daugiau nei paprasčiausią mokesčių įplaukų valdymą taikant objektyvius kriterijus.

(151) Kadangi visos kitos Sutarties 107 straipsnio 1 dalies sąlygos įvykdytos ir nėra akivaizdaus suderinamumo pagrindo pagal Sutarties 107 straipsnio 2 ar 3 dalį, Komisija priėjo prie preliminarios išvados, kad ginčijami sprendimai dėl mokesčių yra valstybės pagalba, kuri yra nesuderinama su vidaus rinka.

4. AIRIJOS PASTABOS DĖL SPRENDIMO PRADĖTI TYRIMĄ

(152) Savo pastabose dėl sprendimo pradėti tyrimą Airija pateikia kelis argumentus, daugiausia susijusius su taikytinomis nacionalinėmis taisyklėmis, pagal kurias nustatoma, ar esama pranašumo pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, taip pat teigia, kad bendrovėms ASI ir AOE netaikoma jokia atrankioji tvarka, ir nurodo keletą procedūrinių trūkumų.

(153) Dėl nacionalinių taisyklių, kurios taikytos ginčijamų sprendimų dėl mokesčių galiojimo metu ir kuriomis galbūt suteiktas pranašumas, Airija tvirtina, kad, priešingai Komisijos prielaidai ir nesant jokios sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, 1997 m. MKĮ 25 skirsnis yra vienintelis pagrindas, kuriuo remiantis apskaičiuojami bendrovių nerezidenčių, vykdančių prekybą per Airijos filialą, mokestiniai įsipareigojimai. Pasak Airijos, nėra galimybių taikyti bendruosius EBPO parengtus principus, jeigu tie principai nėra aiškiai įtraukti į Airijos teisę, o šiuo atveju, pasak Airijos, taip nėra. 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje neminimas EBPO įprastų rinkos sąlygų principas, todėl, paskirstant pelną Airijos filialui, tai nėra lemiamas veiksnys.

(154) Tačiau, net jeigu šiuo atveju būtų taikytina EBPO sistema, EBPO lygmeniu dėl bendrovės nerezidentės pelno paskirstymo filialui pagal EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 7 straipsnį susitarta tik 2010 m., t. y. jau priėmus ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, ir net tada ši sistema turėtų būti taikoma esant sutarčiai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, bet šiuo atveju tokios sutarties nėra. Nei ASI, nei AOE nėra Airijos ar kitos šalies, su kuria Airija būtų sudariusi sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, rezidentės mokesčių tikslais.

(155) Be to, sprendimų priėmimo praktika, kuria Komisija remiasi siekdama pateisinti įprastų rinkos sąlygų principo taikymą Airijos atvejui, yra netaikytina, nes susijusi tik su tais atvejais, kai valstybės narės tam tikrus EBPO principus įtraukė į savo nacionalinę teisę, taikomą bendrovių sandoriams, bet tokiu atveju tam tikriems mokesčių mokėtojams taikė išimtis. Tie sprendimai Airijai neaktualūs, nes ji įprastų rinkos sąlygų principo neįtraukė į nacionalinę teisę ir nė viename iš tų sprendimų įprastų rinkos sąlygų principas nesietas su pelno paskirstymu bendrovės filialui.

([110]) Veiklos rezultatai ir pelningumas dažnai vertinami taikant koeficientus, įvardijamus kaip „marža“ arba „pelno dydis“. Airija nurodo, kad, taikant metodą, dėl kurio susitarta ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių, „pelno dydis“ apskaičiuojamas pagal veiklos sąnaudas, o mokesčio bazė tokiu atveju lygi sutartinei procentinei daliai. Savo pastabose dėl sprendimo pradėti tyrimą „Apple“ nurodo veiklos sąnaudų „maržą“, o ne „pelno dydį“. Šiame sprendime abi sąvokos vartojamos kaip sinonimai, jeigu nenurodyta kitaip.

(156) Be to, rėmimasis rinkos ekonomikos investuotojo principu sprendime pradėti tyrimą yra netinkamas, nes painiojami du dalykai, kuriuos reikėtų atskirti: valstybės, kaip viešojo sektoriaus institucijos, vaidmuo ir jos veiksmai rinkoje. Tačiau, jeigu reikėtų suprasti, kad sprendimu pradėti tyrimą vertinami privačių veiklos vykdytojų veiksmai, rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančio veiklos vykdytojo principas būtų neįprastai išplėstas. Komisija iš tikrųjų reikalautų, kad pats mokesčių mokėtojas veiktų kaip rinkos ekonomikos investuotojas, nors ši norma taikoma tik valstybės veiksmams.

(157) Kalbant apie atrankumą, Airija teigia, kad, nors Airijos mokesčių inspekcija turi priimti sprendimą, kaip turėtų būti paskirstomas bendrovės nerezidentės pelnas jos filialui, tas sprendimas nereiškia, kad mokesčių mokėtojams tvarką ji taiko savo nuožiūra ir dėl to vieniems, palyginti su kitais, atrankiai nustato palankią tvarką. Kai Airijos mokesčių inspekcijai prireikia priimti sprendimą, ji privalo tai padaryti nešališkai, sąžiningai ir nuosekliai. Pasak Airijos, šiuo atveju vertinimas visiškai atitiko įprastinę administracinę praktiką. Skaičiuojant bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų mokestinį įsipareigojimą nebuvo nukrypta nuo įprastos bazės, taigi netaikyta ir atrankiosios tvarkos.

(158) Pasak Airijos, procesas, lėmęs ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, nebuvo susijęs su kokia nors bendrovei „Apple“ taikoma palankia tvarka. Airijos mokesčių inspekcijos požiūriu, šis procesas nėra derybos, kuriomis būtų siekiama nustatyti bendrovės mokamą fiksuoto dydžio mokestį. Tikslas veikiau yra užtikrinti, kad pelnas būtų paskirstomas pasirenkant tinkamą bazę.

(159) Kalbant apie pelno paskirstymą, dėl kurio susitarta ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, Airija laikosi nuomonės, kad Airijos mokesčių inspekcijos taikytas metodas visiškai atspindi filialo dalį, sudarančią visą bendrovės pelną, o 1997 m. MKĮ 25 skirsnis taikomas teisingai. Buvo susitarta, kad taikant pelno paskirstymo metodus apmokestinamojo pelno dydis bus proporcingas viso bendrovės pelno daliai, kaskart tenkančiai Airijos filialui. Airijos mokesčių inspekcija pirmiausia labai daug svarbos skyrė tam, kad Airijos filialai neturi teisių į „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijas, esančias svarbiu bendrovės pajamų šaltiniu, ir neturi jokių su jomis susijusių interesų. Todėl mokesčių administratorius nemanė, kad būtų tinkama ar tvaru vertę, gaunamą iš unikalių bendrovės „Apple“ intelektinės nuosavybės teisių, priskirti Airijos filialams.

(160) Airija taip pat kelia keletą klausimų dėl procedūros ir teigia, kad rengdama sprendimą pradėti tyrimą Komisija veikė šališkai – tai pasakytina ir apie griežtas, pernelyg kategoriškas formuluotes, kuriomis, atrodytų, siekiama iš anksto pateikti galutinio sprendimo išvadą. Airija taip pat tvirtina, kad Komisija, su šia byla susijusius dalykus aptarinėjo su EBPO nedalyvaujant Airijai ir taip pažeidė Airijos teisę būti išklausytai. Be to, Airija nurodo, kad nuo pirmosios tariamos pagalbos priemonės priėmimo laiko (1991 m.) ir Komisijos pirmųjų tyrimo veiksmų (2013 m.) praėjo daug laiko, ir dėl to Airijai tariamai sunku apsiginti, o tai taip pat reiškia, kad mokesčių mokėtojų padėtis tampa nenuspėjama. Galiausiai Airija tvirtina, kad neturėtų būti reikalaujama pagalbą išieškoti, nes arba pagalba yra esama pagalba, arba būtų labai sunku apskaičiuoti pagalbos sumą.

5. **SUINTERESUOTŲJŲ ŠALIŲ PASTABOS DĖL SPRENDIMO PRADĖTI TYRIMĄ**

5.1. *„APPLE“ PASTABOS*

(161) Dauguma „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą sutampa su Airijos pastabomis, visų pirma tai pasakytina apie taikytiną nacionalinę teisę, kuria remiantis reikėtų nustatyti, ar esama pranašumo.

(162) „Apple“ teigia, kad „Apple“ intelektinės nuosavybės teisės buvo ir tebėra daugiausia plėtojamos Jungtinėse Valstijose bendrovės „Apple Inc.“ pagrindiniame biure, esančiame Kupertine, JAV. Būtent ten dirba didžioji dauguma „Apple“ MTTP inžinierių. Visus strateginius ir finansinius sprendimus dėl MTTP ir idėjų komercinimo nuo produkto sukūrimo iki jo pateikimo priimantys vadovai taip pat yra Jungtinėse Valstijose. „Apple Inc.“ yra vienintelė visų juridinių teisių į „Apple“ intelektinę nuosavybę turėtoja.

(163) Airijoje nepriimama jokių sprendimų dėl „Apple“ intelektinės nuosavybės teisių naudojimo ar „Apple“ produktų kūrimo (pvz., sprendimų dėl to, kurias intelektinės nuosavybės teises komercinti, ir kaip gaminti produktus). Nė vienas Airijos filialų darbuotojas nėra atsakingas už MTTP ar bet kokį sprendimą, susijusį su teise naudoti „Apple“ intelektinę nuosavybę ir naudotis ja. Visus tokius sprendimus JAV priima bendrovė „Apple Inc.“ ir (arba) bendrovių ASI bei AOE valdybos, bendroves valdančios ir kontroliuojančios ne Airijoje.

(164) „Apple“ rinkodara yra pagrindinė sudedamoji bendrovės strategijos dalis. Rinkodaros strategija taip pat kontroliuojama ir valdoma iš JAV – šioje šalyje priimami visi pagrindiniai sprendimai. Visos rinkodaros kampanijos kuriamos ir rengiamos Jungtinėse Valstijose. Airijos filialai nedalyvauja kuriant ir rengiant rinkodaros kampanijas, o bendrovės ASI Airijos filialas bendrovei „Apple Inc.“ atlygina už šios visame pasaulyje teikiamas rinkodaros paslaugas.

(165) Kalbant apie vertinimą, ar esama pranašumo, Komisija nenustatė teisingos priešingos padėties, kad galėtų nustatyti tokį pranašumą, o tai turėtų būti tik nacionalinės mokesčių taisyklės (t. y. 1997 m. MKĮ 25 skirsnis), ir bendrovėms nerezidentėms, Airijoje turinčioms tik filialus, tvarka turėtų būti nustatoma remiantis jomis, o ne EBPO principais, Airijoje neturinčiais įstatymo galios. Kadangi pelno paskirstymo metodai, dėl kurių susitarta ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, atitiko Airijos mokesčių inspekcijos administracinę praktiką pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, bendrovių ASI ir AOE mokesčių našta tais sprendimais nebuvo sumažinta, taigi jais nesuteikta jokio pranašumo. Taip pat, privataus rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančio veiklos vykdytojo principo negalima taikyti siekiant nustatyti pranašumą, nes tas principas negali būti taikomas valstybei, kadangi ji veikia kaip viešojo sektoriaus institucija, o ne mokesčių mokėtojas.

(166) Be to, šiuo atveju nesama jokios atrankiosios tvarkos, nes ginčijamais sprendimais dėl mokesčių tik patvirtintas Airijos filialams pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį bei taikytiną administracinę praktiką paskirtinas pelnas tokiu pačiu būdu, kokiu Airijos mokesčių inspekcija 1997 m. MKĮ 25 skirsnį taikytų visiems mokesčių mokėtojams, kurių padėtis būtų panaši. Taip pat nebuvo taikyta jokia savo nuožiūra nustatyta atrankioji tvarka, nes Airijos mokesčių inspekcijos įgaliojimai priimti sprendimą buvo ribojami objektyviais su mokesčiu sistema susijusiais kriterijais.

(167) Be to, net jeigu sandoriams šiuo atveju turėjo būti taikomas įprastų rinkos sąlygų principas, bendrovės „Apple“ pateiktoje [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje padaryta išvada, kad paskirstant pelną Airijos filialams gaunamas tinkamas rezultatas, net ir tuo atveju, kai taikomos dabartinės sandorių kainodaros taisyklės, taigi ginčijamais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE jokio pranašumo nesuteikta. Remiantis ta ataskaita, bendrovės ASI ir AOE prisiėmė pagrindinę riziką, susijusią su sėkmingu produktų pardavimu ir produktų trūkumais tarptautinėse rinkose. „Apple“ produktų platintojai ir perpardavėjai (susijusios šalys ir trečiosios šalys) nuo tos rizikos buvo apsaugoti taikant sutarties sąlygas, įgyvendinant visą pasaulį aprėpiančią politiką ir laikantis tam tikro požiūrio į platinimą (pvz., prekių atsargų kontrolė). Verslo rizikos valdymo ir mažinimo politiką nustatė bendrovė „Apple Inc.“, ir tai buvo padaryta JAV. Bendrovės ASI ir AOE turėjo finansinių galimybių prisiimti bet kokią verslo riziką ir priimti būtinus strateginius sprendimus, kad sumažintų bendrovei kylančią verslo riziką. Visų pirma, ataskaitoje, atsižvelgiant į vykdomas funkcijas ir faktines aplinkybes, nurodyta ekonomiškai svarbi Airijos filialų veikla, ir nustatyta, kad sandorio grynosios maržos metodas yra tinkamiausias pelno paskirstymo metodas, taikytinas siekiant nustatyti apmokestinamąjį filialų pelną, taip pat nustatyta tai, kad tinkamiausias bendrovės ASI Airijos filialo pelno lygio rodiklis yra Berio koeficientas (angl. *Berry Ratio*) ([111]), o tinkamiausias bendrovės AOE Airijos filialo pelno lygio rodiklis – pelno dydis, apskaičiuojamas kaip procentinė visų sąnaudų dalis.

(168) Pasak [„Apple“ mokesčių konsultanto], kai tai yra platintojas, toks kaip ASI, prekes parduodantis kitiems susijusios šalies platintojams, vienintelė pridėtinės vertės teikianti funkcija yra prekių platinimo logistika; prekių sąnaudos tiesiog perkeliamos paskesniam produkto pirkėjui. Sąnaudos, patiriamos įsipareigojus teikti platinimo paslaugas, turėtų būti bendrovės veiklos išlaidos. Tokiu atveju bendrovei turėtų būti atlyginamos vien tik tos išlaidos. Taikant Berio koeficientą, platintojas turėtų gauti sąnaudomis grindžiamos grąžos, skaičiuojamos pagal jo verslo sąnaudas (tas, dėl kurių atsiranda pridėtinė vertė). Vėliau ataskaitoje pateikiami duomenys apie pelningumą, gauti remiantis atrinktų trečiųjų šalių bendrovių, kurių funkcijos panašios į Airijos filialų funkcijas, imtimi, ir, atsižvelgiant į trečiųjų šalių duomenis, vertinamas faktinio pelno paskirstymas pagal taisykles. Kalbant apie pelno

([111]) Berio koeficientas apibrėžiamas kaip bendrojo pelno ir visų veiklos išlaidų santykis. Mokesčių konsultantas nurodo EBPO sandorių rinkodaros gairių 2.100–2.102 punktus. Kai tai yra platintojas, prekes parduodantis kitiems susijusių šalių platintojams, vienintelė pridėtinės vertės teikianti funkcija yra prekių platinimo logistika; prekių sąnaudos tiesiog perkeliamos paskesniam produkto pirkėjui. Sąnaudos, patiriamos įsipareigojus teikti platinimo paslaugas, turėtų būti bendrovės veiklos išlaidos. Tokiu atveju bendrovei turėtų būti atlyginamos vien tik tos išlaidos. Iš esmės, taip taikant Berio koeficientą, platintojas gauna sąnaudomis grindžiamos grąžos, skaičiuojamos pagal jo verslo sąnaudas (tas, dėl kurių atsiranda pridėtinė vertė).

paskirstymo Airijos filialams pagal 1991 m. sprendimą rezultatų vertinimą, ataskaitoje pateikta panaši 2004, 2005 ir 2006 m. ([112]) trečiųjų šalių pelningumo duomenų imtis ir su ja palygintas faktinis pelnas, Airijos filialams paskirtas 2004–2007 finansiniais metais. [„Apple“ mokesčių patarėjo] *ad hoc* ataskaitoje pateikto duomenų lyginimo tyrimo rezultatas, bendrovei ASI taikant Berio koeficientą, o bendrovei AOE – pelno dydžio, apskaičiuojamo kaip procentinė visų sąnaudų dalis, rodiklį, atitinkamai pateiktas 10 ir 11 pav.

10 pav.

Remiantis nepriklausomų pardavimo ir (arba) platinimo subjektų duomenimis [„Apple“ mokesčių konsultanto] nustatytas įprastomis rinkos sąlygomis taikomo Berio koeficiento intervalas

Trejų metų svertinis vidurkis	Berio koeficientas, 2004–2006 m.	Berio koeficientas, 2009–2011 m.
Viršutinis kvartilis	1,21	1,40
Mediana	1,10	1,17
Apatinis kvartilis	1,01	1,06
Stebinių skaičius	11	25

11 pav.

Remiantis nepriklausomų gamintojų duomenimis [„Apple“ mokesčių konsultanto] nustatytas įprastomis rinkos sąlygomis nustatomo pelno dydžio, apskaičiuojamo kaip procentinė visų sąnaudų dalis, rodiklio intervalas

Trejų metų svertinis vidurkis	Pelno dydis, apskaičiuojamas kaip procentinė sąnaudų dalis, 2004–2006 m.	Pelno dydis, apskaičiuojamas kaip procentinė sąnaudų dalis, 2009–2011 m.
Viršutinis kvartilis	9,3 %	10,1 %
Mediana	6,5 %	7,5 %
Apatinis kvartilis	4,4 %	4,9 %
Stebinių skaičius	8	13

(169) Remiantis šiuo tyrimu, [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje padaryta išvada, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams paskirtas pelnas visiškai atitiko EBPO įprastų rinkos sąlygų principą. [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje taip pat pateikiamas Airijos filialų „tikrasis profilis“. [„Apple“ mokesčių konsultantas] nepateikia pelno dydžio „profilio“ sąvokos apibrėžimo. Vertinant bendrovę AOE, ataskaitoje pateiktas 2011 ir 2012 m. pelno dydžio, apskaičiuojamo kaip procentinė visų sąnaudų dalis, profilis, pateiktas 12 pav.

12 pav.

[„Apple“ mokesčių konsultanto] nurodytas faktinis bendrovės AOE 2011 ir 2012 finansinių metų pelno dydis, apskaičiuojamas kaip procentinė visų sąnaudų dalis

Finansiniai metai	Pelno dydis, apskaičiuojamas kaip procentinė sąnaud (%)
Faktinis 2011 finansinių metų dydis	[5–10]
Faktinis 2012 finansinių metų dydis	[5–10]

([112]) Remiantis ataskaita, nebuvo pakankamai patikimos ankstesnių metų duomenų bazės, kuria remiantis būtų galima atlikti analizę, reikalaujamą pagal EBPO sandorių kainodaros gaires.

(170) 2014 m. lapkričio 17 d. „Apple“ pateikė dar vieną [„Apple“ antrojo konsultanto] parengtą *ad hoc* tyrimą – jame daugiausia dėmesio skiriama dviem sprendime pradėti tyrimą keliamiems klausimams: i) teiginiui, kad bendrovės ASI Airijos filialui taikytas pelno paskirstymo būdas neatitiko pardavimo raidos, ([113]) ir ii) teiginiui, kad du skirtingi bendrovės AOE pelno dydžio rodikliai (65 ir 20 %), dėl kurių buvo susitarta, negali abu atitikti įprastų rinkos sąlygų principo ([114]). Tyrime padaryta išvada, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių pelnas Airijos filialams, pelno dydį apskaičiuojant kaip procentinę visų sąnaudų dalį ir neatsižvelgiant į pardavimo raidą, paskirstytas teisingai.

(171) Remiantis [„Apple“ antrojo konsultanto] *ad hoc* tyrimu, tikėtina, kad baze bus laikomos sąnaudos, nes Airijos filialai veikia konkurencinėje rinkoje, o trečiųjų šalių veiklos vykdytojams, su kuriais „Apple“ sudaro sutartis dėl paslaugų, panašių į tas, kurias teikia Airijos filialai, paprastai atlyginama pagal jų sąnaudas. Kalbant apie tai, kad pelnas paskirstomas neatsižvelgiant į pardavimų raidą, [„Apple“ antrasis konsultantas] tvirtina, kad bendrovės ASI Airijos filialo vykdomai veiklai būdinga masto ekonomija. Tai, ar bendrovės ASI Airijos filialo klientai perka daug ar mažai produktų, nedaro esminio poveikio sąnaudoms, nes bendrovės ASI Airijos filialo vykdoma veikla (pvz., sutarčių sudarymas su klientais, logistikos operacijų organizavimas) iš esmės yra fiksuota klientų perkamų produktų kiekio požiūriu.

(172) Be to, bendrovei AOE taikoma sumažinimo sistema ekonominiu ir komerciniu požiūriu gali būti pagrįsta. Ekonominiu požiūriu, nustatant, kad pelno dydis yra apskaičiuojamas kaip procentinė veiklos sąnaudų dalis, siekiama padengti nepasikartojančias fiksuotąsias sąnaudas. Taigi pradinis 65 % pelno dydis turėtų būti pakankamas visų operacijų fiksuotosioms sąnaudoms padengti. Tačiau tam tikru metu šio pelno dydžio lemiama marža būtų tokia, kad jos tikrai pakaktų visiškai padengti pradines patirtas fiksuotąsias sąnaudas. Taigi, pasiekus tam tikro dydžio sąnaudas, nebereikia jokio papildomo mokėjimo fiksuotosioms sąnaudoms padengti, taigi, remiantis [„Apple“ antrojo konsultanto] *ad hoc* tyrimu, sumažinimas nuo 65 iki 0 % būtų net pateisinamas.

(173) Galiausiai, pasak „Apple“, reikalavimas laikytis valstybės pagalbos taisyklių nėra tinkamas būdas siekti, kad nacionaliniai verslo apmokestinimo įstatymai būtų suderinti, tačiau Komisija tariamai tai darytų reikalaudama, kad valstybės narės laikytųsi standartų, pavyzdžiui, įprastų rinkos sąlygų principo, kurie kai kurių valstybių narių mokesčių sistemai yra svetimi, o tų valstybių narių su mokesčiais susiję sprendimai dėl to gali būti laikomi valstybės pagalba.

5.2. *KITŲ SUINTERESUOTŲJŲ ŠALIŲ PASTABOS*

(174) Iš kitų suinteresuotųjų šalių gautos pastabos – jas pateikė „Ibec“ ir kelios prekybos asociacijos, pateikusios bendrą raštą (toliau – bendrai pateiktos pastabos), – nesusijusios su sprendime pradėti tyrimą išdėstytomis abejonėmis; jose nagrinėjamas tame sprendime taikomo metodo poveikis verslo aplinkai. Visų pirma, šiose pastabose teigiama, kad dėl Komisijos iniciatyvos sumažėtų teisinis tikrumas ir būtų pakenkta valstybės pagalbos taisyklių taikymo praktikai, o tarptautinės organizacijos, kaip EBPO, ar kiti politikos kanalai yra labiau pritaikyti ir tinkamesni kovoti su žalinga mokesčių konkurencija. Komisija neturėtų siekti valstybės pagalbos procedūromis suderinti mokesčių sistemų, kai neturi tam kompetencijos.

(175) Pastabose taip pat abejojama požiūriu į atrankumą, kurio Komisija laikosi tais atvejais, kai mokesčių administratoriai turėtų turėti tam tikrą veiksmų laisvę, ir teigiama, kad sandorių kainodara nėra tikslieji mokslai. Jeigu Komisija padarytų išvadą, kad sprendimai dėl mokesčių yra nesuderinama valstybės pagalba, taikant teisėtų lūkesčių principą ir atsižvelgiant į tokio požiūrio neįprastumą ši pagalba neturėtų būti išieškoma.

(176) „Oxfam“ savo pastabomis palaiko Komisijos tyrimą ir ragina Komisiją didinti savo tyrimo pajėgumus dar ir dėl to, kad galbūt turi geresnių galimybių nei nacionalinės institucijos struktūriškai įvertinti valstybių narių sprendimų praktiką. „Oxfam“ ragina Komisiją užtikrinti, kad būtų imtasi tinkamų sankcijų tais atvejais, kai patvirtinama, kad esama atrankiojo pranašumo, ir tam, kad žalinga mokesčių praktika būtų greitai panaikinta. „Oxfam“ taip pat nurodo, kad taikant Airijos rezidavimo vietos mokesčių tikslais taisykles, kuriomis palengvinamas pasinaudojimo šalių mokestinės tvarkos neatitikimais schemos taikymas, nustatomi šešerių metų tęstinumo laikotarpiai yra gerokai per ilgi.

([113]) Sprendimo pradėti tyrimą 67 punktas.
([114]) Sprendimo pradėti tyrimą 63 punktas.

6. **AIRIJOS PASTABOS DĖL TREČIŲJŲ ŠALIŲ PASTABŲ**

(177) Savo pastabose dėl trečiųjų šalių pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą Airija vėl pateikia savo argumentą, kad EBPO įprastų rinkos sąlygų principas iki šiol neįtrauktas į Airijos teisę, susijusią su filialų pelno paskirstymu, ir kad Komisija neįrodė, jog bendrovėms ASI ir AOE taikoma kokia nors atrankioji tvarka, nes Airijos mokesčių inspekcijos atliktas šio atvejo vertinimas visiškai atitiko įprastą administracinę praktiką, o tai patvirtinta ir bendrovės „Apple“ pateikta medžiaga. Be to, iš [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitos ir [„Apple“ antrojo mokesčių konsultanto] *ad hoc* tyrimo matyti, kad, taikant ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, gaunamas rezultatas yra panašus į rezultatą, kuris būtų gaunamas taikant įprastų rinkos sąlygų principą.

(178) Airija taip pat pateikė pastabų dėl bendrai pateiktose pastabose išdėstytų argumentų, susijusių su teisiniu tikrumu. Pasak Airijos, bendrai pateiktoje medžiagoje teisingai nurodyta, kad apdairus ir uolus mokesčių mokėtojas negalėjo numatyti Komisijos *prima facie* išvados dėl nesuderinamos valstybės pagalbos. Be to, Komisija Airijos mokesčių taisykles lygina su išorės pagrindine sistema, o tai prieštarauja seniai nusistovėjusiai teismų praktikai, t. y. tam, kad vienintelė tinkama pagrindinė sistema yra nacionalinė mokesčių sistema. Visu tuo pažeidžiamas teisinio tikrumo principas.

(179) Atsakydama į „Oxfam“ pastabas Airija teigia, kad Komisija savo valstybių narių sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktikos tyrimus turėtų vykdyti sąžiningai ir vienodai išsamiai, neatsižvelgdama į valstybės narės dydį. Be to, kalbant apie „Oxfam“ pastabą dėl Airijos rezidavimo vietos mokesčių tikslais taisyklių, Airija teigia, kad jos bendrovių rezidavimo vietos mokesčių tikslais taisyklėmis nesiekiama palengvinti agresyvaus tarptautinių bendrovių vykdomo mokesčių planavimo. Airija nurodo, kad vadinamoji dviguba Airijos mokesčių struktūra (angl. *Double Irish*) nėra ir niekada nebuvo Airijos mokesčių tvarkos dalimi, nes tai veikiau yra tarptautinė mokesčių planavimo tvarka, sugalvota ir išplėtota mokesčių konsultantų ir teisinių patarėjų.

7. **KITOS PASTABOS, GAUTOS PASKELBUS SPRENDIMĄ PRADĖTI TYRIMĄ**

7.1. *RAŠTAI, KURIAIS KEISTASI PO 2015 M. BALANDŽIO 17 D. RAŠTO*

7.1.1. 2015 M. BALANDŽIO 17 D. RAŠTAS

(180) Atsakydamos į Airijos 2015 m. vasario 25 d. prašymą, kad Komisija išsamiau išdėstytų savo vertinimą, parengtą atlikus ginčijamų sprendimų dėl mokesčių tyrimą (Airijos nuomone, tą vertinimą lėmė tai, kad Komisija neteisingai suprato taikytiną nacionalinę teisę), Komisijos tarnybos 2015 m. balandžio 17 d. Airijai nusiuntė raštą ir paprašė jos to rašto kopiją persiųsti bendrovei „Apple“.

(181) Kalbant apie pagrindinę sistemą, taikytą nustatant atrankumą, tame rašte Komisija paaiškino, kad tinkama pagrindine sistema, apimančia bendroves rezidentes ir bendrovių nerezidenčių filialus, ji laikė įprastines Airijos pelno apmokestinimo sistemos taisykles, o 1997 m. MKĮ 25 skirsnis taikytas tik filialų apmokestinimui. Komisija trumpai išdėstė tai, kaip ji supranta bendrovių ASI ir AOE veiklą, remdamasi iš Airijos ir „Apple“ gautomis pastabomis, šioms reaguojant į sprendimą pradėti tyrimą: „kadangi, išskyrus veiklą, kurią vykdo jų Airijos filialai, bendrovės ASI ir AOE nevykdo jokios kitos ekonominės veiklos, veiklą, kurią sudaro „Apple“ produktų pirkimas, gamyba, pardavimas ir platinimas ne Amerikoje, vykdo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai. Atrodo, kad visas bendrovių ASI ir AOE intelektinės nuosavybės licencijas išimtinai naudoja Airijos filialai arba jos naudojamos išimtinai Airijos filialams, nes tik Airijos filialai yra atsakingi už „Apple“ produktų pirkimą, gamybą, pardavimą ir platinimą ne Amerikoje. Atrodo, kad tai patvirtina ir tas faktas, jog bendrovės ASI ir AOE darbuotojų turi tik savo Airijos filialuose, taigi ne Airijoje jokių veiklos pajėgumų jos neturi.“ Atsakydama į bendrovės „Apple“ pastabose pateiktus teiginius dėl sprendimo pradėti tyrimą ([115]), Komisija paaiškino, kad bendrovės „Apple Inc.“ darbuotojų atliekamos funkcijos nepatenka į ginčijamų sprendimų dėl mokesčių vertinimo sritį: „fiktyviu atlygiu už grupės darbuotojų nemokamai teikiamas paslaugas, tariamai naudingas bendrovei ASI ar AOE, negali būti mažinamas pelnas, paskirstytinas bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms ir jų atitinkamiems filialams“.

([115]) Žr. 162–164 konstatuojamąsias dalis.

(182) Galiausiai, Komisija atsakė į konkretų Airijos pastabose dėl sprendimo pradėti tyrimą pateiktą teiginį, kad Komisija patvirtino faktą, jog bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams nesuteikta jokių su intelektine nuosavybe susijusių teisių. Komisija paaiškino, kad sprendime pradėti tyrimą tik aprašyta Airijos valdžios institucijų nurodyta pagal SPS taikoma su intelektinės nuosavybės paskirstymu susijusi tvarka, bet Komisija tos tvarkos savo vertinime nepatvirtino. Komisija taip pat paaiškino, priešingai nei teigia Airija, kad sprendime pradėti tyrimą EBPO įprastų rinkos sąlygų principo, kaip teisės šaltinio, ji netaikė.

7.1.2. AIRIJOS PASTABOS, PATEIKTOS ATSAKANT Į 2015 M. BALANDŽIO 17 D. RAŠTĄ

(183) 2015 m. gegužės 4 d. rašte Airija teigė, kad 2015 m. balandžio 17 d. rašte Komisija labai pakeitė savo tariamos pagalbos vertinimą, visų pirma tai pasakytina apie pagrindinę sistemą. Pasak Airijos, taip pakeitus vertinimą pažeista Airijos teisė būti sąžiningai išklausytai. Airija teigė, kad Komisija, atrodytų, nebetaiko įprastų rinkos sąlygų principo, taigi dėl to ji turėtų priimti naują arba papildomą sprendimą pradėti tyrimą ir jame išdėstyti naująją analizę.

(184) Kalbant apie pagrindinę sistemą, Airija teigia, kad neaišku, kurią pagrindinę sistemą siūlo Komisija. Bendrovės ASI ir AOE nėra Airijos rezidentės mokesčių tikslais, ir joms taikomos bendrosios pelno apmokestinimo taisyklės. Nors visos Airijoje gyvenančių asmenų pajamos yra apmokestinamos, kad ir kur tos pajamos gautos, apmokestinant nerezidentų pajamas pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį apmokestinamos tik iš Airijos šaltinio gautos pajamos.

(185) Airija taip pat paaiškino, kad visos bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų pajamos, išskyrus pajamas iš palūkanų, yra prekybos pajamos. Filialai negauna pajamų iš „intelektinės nuosavybės teisių naudojimo“, kurias būtų galima atskirti nuo filialų prekybos pajamų. Iš tikrųjų, bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai neturi atskiro pajamų iš intelektinės nuosavybės srauto, taigi nebūtų teisinga kurios nors filialų pajamų dalies laikyti pajamomis iš intelektinės nuosavybės. Be to, Airija pakartojo, kad bendrovės „Apple“ labai vertinga intelektinė nuosavybė susijusi su technologija, dizainu ir rinkodara, kuriama, plėtojama ir valdoma Jungtinėse Valstijose ir tai niekaip nepriskirtina bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams. Filialuose taip pat nevykdoma jokia veikla, susijusi su pagal SPS suteiktų licencijų valdymu. Todėl bendrovių ASI ir AOE pelnas, gaunamas dėl SPS, nepriskirtinas Airijos filialams.

(186) Airija teigė, kad prekybos pajamos yra grynosios prekybos pajamos po atskaitymo, o ne bendrosios prekybos įplaukos. Grynosios pajamos turi „būtų gaunamos […] per filialą arba iš filialo“, o tai reiškia, kad „filialas yra priežastinis pajamų šaltinis, kuriam pajamos yra *deramai* priskiriamos“. Negali būti aiškinama, jog 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje yra nustatyta, kad per filialą gaunamas bendrųjų įplaukų srautas lemia visų bendrovės pajamų priskyrimą filialui. Airija vėl pakartoja, kad, taip aiškinant, būtų gauti absurdiški rezultatai, niekaip nesusiję su ekonomine tikrove. Pasak Airijos, daug bendrovių ASI ir AOE pajamų nėra apmokestinta dėl šalių nacionalinės mokesčių tvarkos neatitikimo, ir valstybės pagalbos taisyklėmis to negalima ištaisyti.

(187) Galiausiai, Airija teigė, kad įprastų rinkos sąlygų principas nėra Airijos mokesčių tvarkos dalis ir kad rašte pateiktas Komisijos „paaiškinimas“, jog EBPO taisykles sprendime pradėti tyrimą ji taikanti kaip „neprivalomą“ rekomendaciją, tikrai neatspindi Komisijos pozicijos sprendime pradėti tyrimą. Pasak Airijos, sprendime pradėti tyrimą tiesiogiai remiamasi EBPO nustatyta įprastų rinkos sąlygų apibrėžtimi. Jeigu Komisija teigia kad yra dar vienos rūšies „ne EBPO nustatytas“ įprastų rinkos sąlygų principas, ji turėjo išklausyti su tuo susijusius Airijos argumentus.

7.1.3. „APPLE“ PASTABOS, PATEIKTOS ATSAKANT Į 2015 M. BALANDŽIO 17 D. RAŠTĄ

(188) 2015 m. gegužės 4 d. rašte „Apple“ nurodė nesutinkanti su Komisijos požiūriu, kuriuo, atrodo, reikalaujama, kad Airijos bendrovės rezidentės mokesčių tikslais ir bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai turėtų būti vertinami vienodai ir jų visame pasaulyje gaunamos pajamos turėtų būti apmokestinamos. Pasak „Apple“, bendrovės nerezidentės pelną duodanti veikla, vykdoma ne Airijoje, nėra svarbi nustatant Airijoje mokėtino mokesčio dydį.

(189) Be to, „Apple“ teigia, kad Komisija, remdamasi su esme neturinčia ryšio ir klaidinga prielaida, kad bendrovės ASI ir AOE be savo Airijos filialų nevykdo jokios ekonominės veiklos, neteisingai visą pelną priskiria Airijos filialams. „Apple“ teigia, kad labai svarbi bendrovių ASI ir AOE arba jų vardu vykdoma veikla vykdoma ne Airijoje, ir kaip pavyzdį nurodo, kad bendrovių ASI ir AOE valdybos nusprendė su „Apple Inc.“ sudaryti SPS, o derybas dėl pardavimo, pirkimo ir gamybos sutarčių bendrovių ASI ir AOE vardu valdo „Apple Inc.“ vadovai. Galiausiai, „Apple“ teigia, kad likusi pelno dalis, kuri neturi būti apmokestinama Airijoje, galiausiai turi būti apmokestinama JAV.

(190) „Apple“ nesutinka, kad kokios nors bendrovių ASI ir AOE intelektinės nuosavybės licencijos yra naudojamos išimtinai Airijos filialų arba jos naudojamos išimtinai Airijos filialams. Taip yra dėl to, kad Komisija neteisingai teigia, jog bendrovės ASI ir AOE ne Airijos filialuose nevykdo jokios ekonominės veiklos. Tačiau, vykdydami atitinkamai pirkimo bei platinimo centro ir įprastų produktų surinkimo centro funkcijas, Airijos filialai turėjo tik ribotą su produktų surinkimu ir išsiuntimu susijusią prieigą prie licencijuotos intelektinės nuosavybės. Bendrovė „Apple“ teigia, kad net taikant patvirtintą EBPO metodą nebūtų pagrindo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams paskirti pelną, nes prieiga prie licencijuotos intelektinės nuosavybės yra ribota, lygiai taip, kaip nepriklausomai įmonei nebūtų mokama jokia grąža už panašią licencijuotą intelektinę nuosavybę. Bendrovė „Apple“ daro išvadą, kad intelektinės nuosavybės teisės, dėl kurių didėja pelno dydis, – pavyzdžiui, teisės, susijusios su aparatinės įrangos ir programinės įrangos dizainu ir inžinerija, – nėra teisės, kuriomis naudodamiesi Airijos filialai vykdo pirkimo, platinimo ar surinkimo veiklą, taigi jų negalima priskirti Airijos filialams.

(191) „Apple“ taip pat nesutinka, kad sprendimo pradėti tyrimą aprašomojoje dalyje Komisijai paminėjus, jog „jokios su intelektine nuosavybe susijusios teisės nepriskiriamos bendrovių AOE ir ASI Airijos filialams“, tas faktas Komisijos nebuvo patvirtintas. Pasak „Apple“, Komisija sprendimo pradėti tyrimą vertinamojoje dalyje to fakto neginčijo. Tai tebėra neginčijamas faktas, ir šalys gali remtis tokiais sprendime pradėti tyrimą pateiktais faktiniais ir teisiniais teiginiais. „Apple“ taip pat nesutinka, kad Komisija EBPO sandorių kainodaros gairėmis rėmėsi tik kaip rekomendaciniu dokumentu, nes sprendime pradėti tyrimą Komisija daug kartų rėmėsi šiomis gairėmis.

7.2. *RAŠTAI, KURIAIS KEISTASI PO KOMISIJOS IR AIRIJOS 2015 M. BALANDŽIO 17 D. POSĖDŽIO*

7.2.1. 2015 M. GEGUŽĖS 7 D. POSĖDIS

(192) Airijos prašymu 2015 m. gegužės 7 d. buvo surengtas Komisijos tarnybų ir Airijos atstovų posėdis. Per posėdį aptartos šios temos: i) 1997 m. MKĮ 25 skirsnio aiškinimas ir teritoriškumo klausimas; ii) bendrovėms rezidentėms ir nerezidentėms taikoma mokesčių tvarka; iii) pagrindinės sistemos nustatymas; iv) privataus rinkos sąlygomis veikiančio veiklos vykdytojo kriterijus; v) įprastų rinkos sąlygų principas Airijos ir Sąjungos teisėje; vi) kitų „Apple“ grupės bendrovių, išskyrus bendroves ASI ir AOE, veiklos svarba paskirstant pelną bendrovėse ASI ir AOE.

(193) 2015 m. liepos 9 d. e. laišku Komisija Airijai nusiuntė 2015 m. gegužės 7 d. posėdžio protokolo projektą ir pakvietė Airiją tą protokolą patvirtinti arba pasiūlyti, kaip jį pakeisti.

7.2.2. AIRIJOS 2015 M. LIEPOS 17 D. (SU EKSPERTO NUOMONE) IR RUGPJŪČIO 14 D. RAŠTAI

(194) 2015 m. liepos 17 d. raštu Airija pareiškė savo nuomonę keliomis 2015 m. gegužės 7 d. posėdyje aptartomis temomis.

(195) Airijos nuomone, Komisija per susitikimą tariamai pripažino, kad, atsižvelgiant į galiojančias rezidavimo taisykles, bendrovės ASI ir AOE visą laiką buvo bendrovės nerezidentės ir kad jų mokestiniai įsipareigojimai turi būti

vertinami pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį. Tai reiškia, kad Airijos mokesčių inspekcija, laikydamasi teritoriškumo principo (dėl jo Komisija neprieštaravo), negali apmokestinti bendrovių ASI ir AOE visame pasaulyje gaunamo pelno, o Airijos filialai mokestį privalo mokėti tik nuo Airijoje gaunamo pelno. Taigi dėl to Airija nesutinka, kaip teigta per 2015 m. gegužės 7 d. posėdį, kad pagrindinė sistema yra įprasta pelno mokesčio sistema. 1997 m. MKĮ nenustatyta vieno visa apimančio tikslo. Veikiau, nors 1997 m. MKĮ siekiama apmokestinti Airijos bendrovių rezidenčių visame pasaulyje gaunamą pelną, šio įstatymo tikslas, susijęs su bendrovėmis nerezidentėmis, yra apmokestinti Airijoje gaunamą pelną. Taigi pagrindinė sistema gali būti tik 1997 m. MKĮ 25 skirsnis, o Airija apmokestino visą bendrovių AOE ir ASI pelną, kurį apmokestinti ji turėjo jurisdikciją, t. y. visą bendrovių pelną, priskirtiną Airijos filialų veiklai. Atsižvelgiant į tai, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų vykdomos funkcijos buvo iš esmės įprasta darbinė ir logistikos veikla, o pagrindinius strateginius ir komercinius sprendimus priėmė Jungtinėse Valstijose esantys vyresnieji vadovai, atsižvelgiant į tai, kad „Apple“ intelektinė nuosavybė, pagrindinis bendrovės pelningumą lemiantis veiksnys, buvo plėtojama ir naudojama ne Airijoje, ir atsižvelgiant į tai, kad sprendimas būti SPS šalimi priimtas ne Airijoje, o dėl SPS kylanti rizika buvo valdoma ir kontroliuojama taip pat ne Airijoje, dėl SPS gautos pajamos ir įgyvendinant SPS sukurtos ekonominės teisės jokiais būdais negali būti priskirtos bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams.

(196) Šiomis aplinkybėmis Airija laikosi nuomonės, kad Komisija nenurodė jokio autoritetingo šaltinio, kuriuo remdamasi laikosi nuomonės, kad šiuo atveju pajamų priskyrimas prie aktyviųjų pajamų yra svarbus aspektas ir kad aktyviosios pajamos privalo būti kur nors aktyviai valdomos, ir niekaip nepaaiškino to požiūrio. Visos bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų pajamos, išskyrus pajamas iš palūkanų, yra prekybos pajamos, o filialai negauna jokių pajamų iš „Apple“ intelektinės nuosavybės teisių naudojimo, kurias būtų galima atskirti nuo filialų prekybos pajamų. Atitinkamai, vienintelės filialų pajamos, kurias pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį galima priskirti prie „pajamų iš nuosavybės ar teisių, kurias naudoja arba turi filialas arba agentūra arba kurios skirtos filialui arba agentūrai“, yra pajamos iš palūkanų. Komisija negali tvirtinti, kad pajamos iš „Apple“ intelektinės nuosavybės pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį turėjo būti apmokestinamos Airijoje. Airija galėtų ir turėtų atsižvelgti tik į pačių filialų funkcijas, todėl galėtų tik nustatyti, kad Airijoje nebuvo vykdyti nei MTTP, dėl kurių sukurta intelektinė nuosavybė, nei aktyvus intelektinės nuosavybės valdymas. Be to, nesvarbu, kur pelnas buvo nurodytas. Bendrovių ASI ir AOE pelnas nurodomas šių bendrovių ataskaitose, bet jos nebuvo apmokestinamos – išskyrus Airijos filialų pelną ir pajamas iš investicijų, gaunamas Jungtinėse Valstijose, – nes bendrovės nėra JAV rezidentės. Šį pelno neapmokestinimą lemia suverenios mokesčių sistemos neatitikimas ir tai nėra svarbu taikant valstybės pagalbos taisykles.

(197) Pasak Airijos, per 2015 m. gegužės 7 d. posėdį Komisija taip pat tariamai sutiko, kad įprastų rinkos sąlygų principas ir patvirtintas metodas nėra Airijos teisės dalis, kiek tai susiję su filialų apmokestinimu, ir kad Sąjungos teisėje nereikalaujama, kad įprastų rinkos sąlygų principas būtų nustatytas 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje. Vadinasi, Airijos teigimu, kadangi ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių įprastų rinkos sąlygų principas nebuvo taikomas, apskritai niekaip nebuvo nukrypta nuo Airijos pelno apmokestinimo tvarkos ir konkrečiai nuo 1997 m. MKĮ 25 skirsnio, ir nei ši tvarka, nei šis skirsnis nebuvo pažeisti. Kalbant apie Komisijos nuomonę, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra taikytinas kaip tinkama valstybės pagalbos priemonė, Airija tvirtina, kad tai jau visiškai naujas argumentas ir juo labai nutolta nuo sprendime pradėti tyrimą išdėstytos Komisijos pozicijos, t. y. Komisija tariamai nurodė, kad Airijos mokesčių inspekcija netaikė EBPO įprastų rinkos sąlygų principo. Be to, Airijos nuomone, įprastų rinkos sąlygų principo, kaip valstybės pagalbos priemonės, taikymo atgaline data atvejų Sąjungos teismų ar Komisijos sprendimų priėmimo praktikoje nėra, taip pat negalima sakyti, kad tai atliekama taikant privataus rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančio veiklos vykdytojo kriterijų ar apskritai gali būti pagrįsta atsižvelgiant į rinkos sąlygas. Įprastų rinkos sąlygų principo, kaip valstybės pagalbos priemonės, taikymas ir teigimas, kad Sąjungos teisei tai būdinga nuo 1958 m., būtų visiškas istorijos perrašymas ir neatitiktų teisinio tikrumo principo. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad įprastų rinkos ekonomikos sąlygų principas nėra įtrauktas į Airijos teisę, tai, kad šis principas netaikomas, taip pat negali būti laikoma pranašumu. Tačiau, net jeigu įprastų

rinkos sąlygų principas laikytas taikytinu šiuo atveju, [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje ([116]) padaryta išvada, kad faktinis pelno priskyrimas Airijos filialams visiškai atitinka įprastų rinkos sąlygų principą. Jeigu Komisija su šia analize nesutiko, jai reikėjo Airijai apie tai pranešti ir suteikti galimybę atsakyti.

(198) Kalbant apie atrankumą, Airija tvirtina, kad Komisija neatliko jokios atrankumo analizės. Visų pirma, Komisija niekada neteigė, kad ASI ir AOE taikyta palankesnė tvarka nei kitiems filialams. Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių teisinė arba faktinė padėtis skiriasi ([117]). Įpareigoti Airiją bendroves rezidentes ir bendroves nerezidentes traktuoti taip, lyg jos būtų panašios, prieštarautų tarptautinei praktikai, tarptautiniams mokesčių principams, pavyzdžiui, teritoriškumo principui, ir neatitiktų Airijos nacionalinės teisės. Galiausiai, net jeigu skirtinga taikoma tvarka ir būtų laikoma atrankiąja, tai būtų akivaizdžiai pagrįsta dėl MKĮ pobūdžio ir (arba) bendrosios sistemos.

(199) Savo 2015 m. liepos 17 d. rašte Airija taip pat pateikė J. D. Cooke'o nuomonę, kad pagrįstų savo teiginį, jog bendrovės ASI ir AOE visą laiką buvo apmokestinamos pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį ir kad, atitinkamai, jų apmokestinimo tvarka nebuvo susijusi su kokia nors valstybės pagalba. J. D. Cooke'o nuomonėje, priešingai nei tariamas Komisijos tvirtinimas, tvirtinama kad Airijos mokesčių inspekcija bendroves ASI ir AOE turėtų laikyti Airijos rezidentėmis mokesčių tikslais ir taikyti joms pelno mokestį pagal 1997 m. MKĮ 21 skirsnį, Airijos mokesčių inspekcija neturi jokių įgaliojimų ar veiksmų laisvės nukrypti nuo aiškaus 1997 m. MKĮ 25 skirsnio turinio. J. D. Cooke'as nurodo ir Aukštojo Teismo, ir Aukščiausiojo Teismo sprendimus byloje *McGrath v. McDermott* ([118]); šiuose sprendimuose tvirtinama, kad teismas turėtų nepaisyti sudėtingų ir iš anksto numatytų sandorių, neturėjusių jokios komercinės paskirties, išskyrus tai, kad jais siekta išvengti mokesčių. Aukštasis Teismas nurodė, kad teismas, siekdamas nustatyti, ar atsiranda mokestinis įsipareigojimas, nevertina sandorio esmės ar finansinių rezultatų. Teismas, atsižvelgdamas į teisines sąvokas ir koncepcijas, vertina faktinį teisinį rezultatą ir šalių teises, jiems suteiktas teisės aktais.

(200) Atsižvelgiant į tai, kad bendrovės ASI ir AOE centralizuotai valdomos ir kontroliuojamos Jungtinėse Valstijose, J. D. Cooke'o nuomonėje tvirtinama, kad Airijos mokesčių inspekcija filialus teisingai laikė mokesčių mokėtojais ne rezidentais. Pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, tik pelnas, kuris, kaip įrodoma, gaunamas vykdant prekybą per filialą ar agentūrą arba iš filialo ar agentūros, turi būti apmokestinamas, o Komisija, reikalaudama, kad Airijos mokesčių inspekcija apmokestintų bendrovės, o ne filialo prekybos pelną, bendroves ir filialus sujungia. Be to, Airijos mokesčių inspekcija neturėjo veiksmų laisvės taikyti įprastų rinkos sąlygų principą pagal analogiją, nes tas principas atitinkamu metu nebuvo įtrauktas į Airijos mokesčių kodeksą. J. D. Cooke'o nuomonėje padaryta išvada, kad Airijos teisėje nėra jokio pagrindo, kuriuo remiantis būtų galima Airijoje apmokestinti visą bendrovių AOE ir ASI pelną. Atitinkamais metais Airijos mokesčių inspekcija buvo kompetentinga apmokestinti tik tą bendrovių ASI ir AOE pelno dalį, kuri buvo proporcinga jų filialų veiklai Airijoje.

(201) Galiausiai, remiantis J. D. Cooke'o nuomone, verslo aplinkoje būtų nepagrįsta reikalauti, kad visos konkrečios prekybos pajamos būtų priskirtos abiejų filialų vykdomoms funkcijoms. Kaip pavyzdys pateikiamas faktas, kad klientai per naktį prie „Apple“ parduotuvių visame pasaulyje naujausio „iPhone“ arba „iPad“ laukia ne dėl to, kad jie parduodami iš Korko, bet dėl šių produktų vertės, kuriamos didžiulėmis investicijomis, inžinerija ir technologinėmis inovacijomis, dizaino žinomumu ir viskuo, kas patenka į „Apple“ produktų asortimentą, ir beveik visą tai būna padaryta Jungtinėje Valstijose arba kitur.

7.2.3. „APPLE“ 2015 M. RUGSĖJO 7 D. RAŠTAS (SU EKSPERTO NUOMONE)

(202) 2015 m. rugsėjo 7 d. rašte „Apple“ pateikė pastabų dėl Komisijos Airijai po 2015 m. gegužės 7 d. posėdžio atsiųsto protokolo. „Apple“ atkreipė dėmesį, jog Komisija neįrodė, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių bendrovei „Apple“ suteiktas pranašumas ir kad Airijos mokesčių inspekcija bendrovėms ASI ir AOE taikė atrankiąją tvarką, palyginti su kitomis bendrovėmis, kurių padėtis yra panaši.

([116]) Airija [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitą paminėjo savo 2016 m. vasario 18 d. pateiktoje medžiagoje – ją teikdama Airija Komisijai perdavė ir PwC *ad hoc* ataskaitą. Remiantis Airijos raštu, „2014 m. lapkričio 17 d. bendrovė „Apple“ persiuntė [„Apple“ mokesčių konsultanto] analizę […]. Kiek Airijai žinoma, Komisijai jokiu etapu nekilo klausimų dėl tos analizės ir Komisija jai neprieštaravo“.

([117]) 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer prieš Halsey*, C-446/03, ES:C:2005:763.

([118]) [1988 m.] IR 258.

(203) Kalbant apie teisingą 1997 m. MKĮ 25 skirsnio taikymą, neteisingą atskaitos sistemos nustatymą ir įprastų rinkos sąlygų netaikymą, „Apple“ pateikia tuos pačius argumentus, kuriuos Airija pateikė savo 2015 m. liepos 17 d. rašte. Kalbant apie Airijos pelno apmokestinimo sistemos ir rezidavimo vietos nustatymo tikslą, „Apple“ taip pat pateikia iš esmės tuos pačius argumentus kaip ir Airija. Kadangi bendrovės ASI ir AOE nėra Airijos bendrovės rezidentės mokesčių tikslais, remiantis tuo, kas akivaizdžiai nustatyta Airijos mokesčių teisėje, jų faktinė ir teisinė padėtis nėra panaši į Airijos bendrovių rezidenčių.

(204) Savo pozicijai paremti bendrovė „Apple“ pateikė [„Apple“ konsultanto] nuomonę. Toje nuomonėje padaryta išvada, jog Airija deramai manė, kad bendrovės ASI ir AOE yra bendrovės nerezidentės ir kad tai, jog Airija bendrovėms ASI ir AOE, kaip bendrovėms nerezidentėms, taikė kitokią tvarką nei bendrovėms rezidentėms, atitinka su teritoriškumu susijusį tarptautinį mokesčių principą. Todėl bendrovių ASI ir AOE teisinė ir faktinė padėtis nėra panaši į Airijos bendrovių rezidenčių padėtį. Be to, remiantis ta nuomone, jokia „Apple“ intelektinė nuosavybė ar iš „Apple“ intelektinės nuosavybės gaunamas pelnas negali būti priskirtas Airijos filialams, nes su intelektine nuosavybe susijusios „vadovaujančių asmenų funkcijos“ vykdomos ne Airijoje. Remiantis ta nuomone, norint pajamas priskirti filialams, juos reikia lyginti su hipotetine bendrove rezidente, vykdančią tik vietos veiklą ir teisiniu ar ekonominiu požiūriu neturinčia jokių intelektinės nuosavybės teisių arba nenaudojančia jų. Taigi paskirstant pajamas reikėtų atsižvelgti į Airijos filialų funkcijas, riziką bei turtą ir nepriskirti jiems pajamų, kurių šaltinis ne Airija, kaip tai būtų daroma laikantis „traukos jėgos“ principo, kurį EBPO aiškiai pripažino netinkamu. Todėl pelno paskirstymas Airijos filialams tik pagal tai, kokią veiklą filialai vykdo, t. y. neatsižvelgus į ne filialuose, bet bendrovėse ASI ir AOE arba kitose „Apple“ grupės bendrovėse vykdomą veiklą, visiškai atitiko tai, kaip pelnas paskirstomas filialams pagal tarptautinę viešąją teisę ir tarptautinės teisės principus, įskaitant 2010 m. EBPO pelno paskirstymo ataskaitą ir Sąjungos teismų teisę.

(205) Be to, remiantis [„Apple“ konsultanto] nuomone, Airijos filialams nepriklauso jokia intelektinė nuosavybė ir jie niekaip nesusiję su kokiu nors intelektinės nuosavybės valdymo aspektu. Visa intelektinė nuosavybė, įskaitant visą veiklą, būtiną intelektinei nuosavybei finansuoti, sukurti, įrodyti ir apsaugoti, valdoma ne Airijoje. Visos „vadovaujančių asmenų funkcijos“ vykdomos ne Airijoje, taigi visa vertė sukuriama ne Airijoje. Komisijos argumentas, kad bendrovių ASI ir AOE valdybos aktyviai nevaldo intelektinės nuosavybės, yra neteisingas. Remiantis [„Apple“ konsultanto] nuomone, iš ASI ir AOE valdybos protokolų ir kitos medžiagos, kurią bendrovė „Apple“ pateikė Komisijai, matyti, kaip priimami sprendimai dėl bendrovėms ASI ir AOE didžiausios strateginės svarbos klausimų, įskaitant i) finansinius klausimus, pvz., sprendimus dėl investicijų, banko sąskaitos įgaliojimus ir kapitalo išsaugojimo klausimus; ii) finansinių ataskaitų svarstymą ir tvirtinimą; ir iii) su verslo veikla, visa vykdyta JAV, o ne Airijoje, susijusių įgaliojimų perdavimą, neperžengiant tam tikrų ribų.

(206) Remiantis [„Apple“ konsultanto] nuomone, siekiant pagal EBPO pavyzdinę sutartį dėl apmokestinimo (ir daugelio šalių vidaus mokesčių taisykles) nustatyti bendrovės nerezidentės nuolatinei buveinei paskirtino pelno sumą ir pasitelkus funkcijų analizę nustačius, kas iš tikrųjų vyksta nuolatinėje buveinėje, reikia atlikti lyginimą su (netikra) bendrove rezidente. Šis lyginimas („lyg tai būtų“) atliekamas dėl to, kad, nesant teisiškai atskiro subjekto, nėra jokio teisinio kriterijaus pagal kurį būtų galima bendrovėje nerezidentėje atskirti pelno dalį, kurią, kaip suprantama, šalyje uždirbo bendrovė nerezidentė. Lyginant labai svarbu tai, kad (netikra) bendrovė rezidentė, su kuria lyginama, būtų konkreti bendrovė; kad tai būtų bendrovė rezidentė, pajamas gaunanti tik iš valstybėje, kurioje ji reziduoja mokesčių tikslais, vykdomos veiklos ar turimo turto. Bendrovė rezidentė savo rezidavimo valstybėje paprastai privalo mokėti mokestį nuo visame pasaulyje gautų pajamų, tačiau bendrovė rezidentė, su kuria lyginama, pajamų gauna tik iš savo rezidavimo valstybėje vykdomos veiklos ar turimo turto. Kitaip sakant, lyginti reikia tik su bendrove rezidente, kurios veikla ir turtas yra tik šalyje, kurioje bendrovė nerezidentė vykdo veiklą per nuolatinę buveinę. Vertinant bendrovę „Apple“, bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai negali būti laikomi

tokių teisių ekonominiais savininkais. Todėl reikia lyginti su bendrove, kuriai tokios intelektinės nuosavybės teisės teisiniu ar ekonominiu požiūriu taip pat nepriklauso, bet kuri turi ribotą prieigą prie intelektinės nuosavybės, kurios reikia jos veiklai (produktų surinkimui ar pirkimui, pardavimui ir platinimui) vykdyti.

(207) Remiantis [„Apple“ konsultanto] nuomone, nustatant, ar intelektinę nuosavybę (ir iš jos gaunamą pelną) galima priskirti Airijos filialams, nesvarbu, ar šias labai aktualias „vadovaujančių asmenų funkcijas“ vykdo bendrovių ASI ir AOE darbuotojai arba valdybos nariai. Kadangi nei ASI, nei AOE nėra Airijos rezidentės mokesčių tikslais, vienintelis svarbus faktas, kurį reikia nustatyti, yra tai, ar darbuotojai arba valdybos nariai savo vadovaujančių asmenų funkcijas vykdė nuolatinėje buveinėje, per kurią ASI ir AOE vykdo veiklą Airijoje. Atlikus Airijos filialų funkcijų analizę matyti, kad funkcijos, Airijoje vykdomos per nuolatinę buveinę arba nuolatinėje buveinėje, yra susijusios tik su pirkimo, pardavimo bei platinimo veikla (ASI) ir produktų surinkimu (AOE). NET kai tie filialai savo veiklai Airijoje naudoja „Apple“ intelektinę nuosavybę, teisės į kurią bendrovėms ASI ir AOE suteiktos pagal SPS, jie tai daro ne kaip licencijos suteikėjas, valdantis ir naudojantis intelektinės nuosavybės teises.

(208) Galiausiai [„Apple“ konsultanto] nuomonėje paaiškinta, kad, taikant vadinamąjį „traukos jėgos“ principą, visos su filialais nesusijusios pajamos, gaunamos šaltino valstybėje, laikomos priskirtinomis tokios šaltinio valstybės filialui. Tačiau EBPO ir jos valstybės narės aiškiai pripažino, kad taikyti šį principą yra netinkama. Lyginant savo vietos verslo veikloje intelektinę nuosavybę naudojančias bendroves rezidentes ir bendrovių nerezidenčių vietos filialus, nesančius ekonominiais tokios intelektinės nuosavybės savininkais, būtų labai pažeidžiami EBPO principai.

7.3. *BENDROVĖS „APPLE“ 2016 M. SAUSIO 25 D., VASARIO 18 D. (SU EKSPERTO NUOMONE) IR KOVO 14 D. RAŠTAI*

(209) Savo 2016 m. sausio 25 d., vasario 18 d. ir kovo 14 d. raštuose „Apple“ aiškina, kad bendrovei „Apple Inc.“ priklauso juridinė intelektinės nuosavybės, sukurtos ir kontroliuojamos ne Airijoje, teisė, ir kad, jeigu Airija apmokestintų bet kokį iš intelektinės nuosavybės gaunamą pelną, tai prieštarautų Airijos teisei ir tarptautiniams mokesčių principams. Be to, „Apple“ aiškina, kad bendrovių ASI ir AOE pelnas, išskyrus pelną iš kitos Airijos filialų veiklos, JAV apmokestinamas atidėtaisiais mokesčiais. „Apple“ taip pat teigia, kad nuo tada, kai priėmė sprendimą pradėti tyrimą, Komisija pakeitė savo spėjimą dėl valstybės pagalbos, ji taip pat teigia, kad Komisijos siekis bendrovei „Apple“ atgaline data nustatyti didžiulį mokestį, Airijos filialams priskiriant visą pasaulinį „Apple“ pelną, prieštarauja įprastų rinkos sąlygų principui.

(210) Kartu su savo 2016 m. vasario 18 d. raštu bendrovė „Apple“ pateikė atnaujintą [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitą, kurioje pateikta papildoma analizė, parengta atsižvelgiant į medžiagą, pateiktą nuo tos ataskaitos parengimo (antroji [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaita). Antrojoje [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje išsamiau aprašytos ne filialų funkcijos ir dėmesys sutelktas į bendrovių ASI ir AOE valdybų vykdomą veiklą. [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje neminima, koks vaidmuo tenka valdyboms, tik paminima, kad bendrovės ASI ir AOE yra „juridiniai subjektai“, palyginti su „bendrovių AOE ir ASI Airijos filialais“. Remiantis antrąja [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaita, intelektinės nuosavybės teisės, valdymas ir finansavimas turėtų būti priskirtas bendrovių ASI ir AOE su filialais nesusijusioms funkcijoms ([119]), nes bendrovės ASI ir AOE, atsižvelgdamos į ne Airijoje veikiančios valdybos įgaliojimus, pagal SPS prisiima riziką ir įsipareigojimus. Remiantis antrąja [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaita, kaskart, kai buvo pasirašomas SPS, tai buvo patvirtinta ir atlikta bendrovių ASI ir AOE ne Airijoje veikiančių valdybų. Bendrovių ASI ir AOE valdyboms tenka aktyvus ir svarbus vaidmuo, susijęs su intelektinės nuosavybės valdymu už Airijos ribų. Bendrovių ASI ir AOE valdybos dalyvauja pristatant naujus produktus, taip pat vykstant „Apple“ produktų pasaulinės kainodaros procesui, vykstančiam už Airijos ribų. Remiantis ataskaita, bendrovės ASI valdybos nurodymu bendrovės ASI ir „Apple Inc.“ sudarė rinkodaros paslaugų susitarimą, pagal kurį bendrovė „Apple Inc.“

([119]) Ataskaitoje padaryta išvada, kad „remiantis tuo, kad su filialais nesusiję subjektai per bendrovių AOE ir ASI valdybas, veikiančias ne Airijoje, vykdo vadovaujančių asmenų funkcijas, susijusias su buvimu SPS šalimi, intelektinės nuosavybės plėtojimu, intelektinės nuosavybės valdymu, naujų produktų pristatymu, kainodara, sutarčių sudarymu, pagrindinės verslo rizikos prisiėmimu ir finansavimu, taip pat svarbaus vertingo nematerialiojo turto nuosavybės teise ir finansavimu, būtų tinkama bendrovių AOE ir ASI su filialais nesusijusius subjektus laikyti verslą vykdančiais subjektais ir tikraisiais „Apple“ intelektinės nuosavybės savininkais ne Amerikoje“.

bendrovės ASI vardu vykdo rinkodaros funkcijas. Be to, ataskaitoje aprašyta, kad ASI valdyba arba asmenys, kuriems suteikti įgaliojimai, veda derybas, tvirtina ir pasirašo susitarimus su bendrovės „Apple Inc.“ iš anksto atrinktomis telekomunikacijų bendrovėmis ir tiekėjais bei gamintojais, kad „Apple“ produktus būtų galima pardavinėti ne Amerikoje.

(211) Antrojoje [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje sąnaudų pasidalijimo susitarimų ir nuolatinių buveinių požiūriu išsamiau aiškinamas patvirtintas EBPO metodas. Ataskaitoje tais klausimais nurodomas 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitos 212 punktas; tame punkte teigiama, kad nuolatinę buveinę ir jos pagrindinį biurą būtų galima laikyti ekonominiais bendrininkais, tam tikromis sąlygomis vykdančiais veiklą, susijusią su sąnaudų pasidalijimo susitarimu. Toje ataskaitoje taip pat pateikiama išvada, kad to negalima pasakyti apie bendroves ASI bei AOE ir jų atitinkamus Airijos filialus, nes Airijos filialuose nebuvo darbuotojų, vykdančių vadovaujančių asmenų funkcijas, susijusias su intelektinės nuosavybės naudojimu, ir tokios funkcijos juose nevykdytos, Airijoje nepriimta ir jokių su intelektinės nuosavybės naudojimu susijusių sprendimų, Airijos filialai neprisiėmė intelektinės nuosavybės finansavimo rizikos. Ataskaitoje galiausiai pateikiama išvada, kad, remiantis funkcijų analize, taikant ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus pelno paskirstymo metodus, buvo pagrįsta Airijos filialus laikyti paprastesniais subjektais ir vertinama šalimi, nes filialai vykdė tik palyginti įprastą pardavimo bei platinimo veiklą ir gamybos veiklą ir nevykdė jokių nepaprastų funkcijų.

7.4. *AIRIJOS 2016 M. VASARIO 18 D. RAŠTAS (SU EKSPERTO NUOMONE)*

(212) 2016 m. vasario 18 d. Airija Komisijai pateikė mokesčių konsultantės PwC parengtą „Eksperto nuomonę dėl bendrovės ASI Airijos filialui ir bendrovės AOE Airijos filialui 2007–2011 m. priskirto pelno“ (toliau – PwC *ad hoc* ataskaita). Tos ataskaitos tikslas buvo pateikti nuomonę dėl to, ar pelno paskirstymo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams rezultatą galima laikyti gautu įprastomis rinkos sąlygomis.

(213) PwC *ad hoc* ataskaitoje nurodyta, kad taikomas patvirtintas dviejų etapų EBPO metodas. Remiantis ta ataskaita, pirmasis to metodo etapas yra funkcijų analizė, ją atliekant nustatomos vadovaujančių asmenų funkcijos. Per antrą etapą tikrinama, ar ginčijamų sprendimų dėl mokesčių galiojimo laikotarpiu taikyta kainodara atitiko įprastų rinkos sąlygų principą ([120]). Ataskaitoje, remiantis funkcijų analize, daroma išvada, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai niekaip unikaliai ir vertingai neprisidėjo kuriant „Apple“ pasaulinę vertės grandinę, jie tik vykdė įprastą veiklą ([121]). Ataskaitoje taip pat nustatytos sritys, kuriose filialai niekuo neprisidėjo, – tai būtų „Apple“ intelektinės nuosavybės kūrimas, valdymas, diegimas ir strateginės kryptys. Ataskaitoje taip pat nurodyta, kad bendrovės ASI Airijos filialas nevykdė jokios rinkodaros veiklos.

(214) Antrojoje PwC *ad hoc* ataskaitos dalyje, skirtoje vertinimui, ar bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų taikoma tvarka atitinka įprastų rinkos sąlygų principą, pasirinkti pelno lygio rodikliai, t. y. bendrovei ASI taikomas Berio rodiklis, o bendrovei AOE – pelno dydžio, apskaičiuojamas kaip procentinė visų sąnaudų dalis, rodiklis. Ataskaitoje apskaičiuotas 2007–2011 m. laikotarpio pasirinktų bendrovių ASI ir AOE rodiklių dydis. Rezultatas lyginamas su tuo, kas ataskaitoje vadinama nepriklausomoms bendrovėms taikoma „ekonominės veiklos baze“. PwC *ad hoc* ataskaitoje ekonominės veiklos bazė nurodyta kaip statistiniai rodikliai, įskaitant viršutinį kvartilį, medianą, apatinį kvartilį ir į imtį įtrauktų bendrovių skaičių.

([120]) PwC *ad hoc* ataskaitoje aprašyti du etapai nėra tapatūs EBPO pelno priskyrimo ataskaitoje nurodytam dviejų etapų metodui, nors mokesčių konsultantas ir mini patvirtintą EBPO metodą.

([121]) Atliekama funkcijų analize nėra nustatomos vadovaujančių asmenų funkcijos, vykdomos bendrovėse ASI ir AOE ar Airijos filialuose. Veikiau nurodomi JAV esantys vyresnieji vadovai.

(215) Kalbant apie bendrovę ASI, atlikdama panašių bendrovių paiešką PwC ieškojo bendrovių, vykdančių veiklą, susijusią su elektroninių buitinių prietaisų, kompiuterių produktų bei programinės įrangos ir elektroninės bei telekomunikacijų įrangos didmenine prekyba, taip pat vykdančių sandėliavimo ir paramos vežant veiklą ([122]). PwC *ad hoc* ataskaitoje taip pat aprašyta trijų rūšių rizika, kurią prisiima bendrovės ASI Airijos filialas. Pirma, bendrovės ASI Airijos filialui kyla su prekių atsargomis susijusi rizika, visų pirma ši rizika yra susijusi su tuo, kad bus atvežta per mažai arba per daug prekių. Antra, bendrovės ASI Airijos filialui kyla rizika dėl garantijos. Bendrovė ASI teikia garantiją ir garantinės priežiūros paslaugas. Inžinerinė parama ir gamybos procesai, susiję su „AppleCare“ patikros eilėmis, buvo kontroliuojami JAV veikiančios grupės. Trečia, bendrovės ASI Airijos filialui kyla kredito rizika, t. y. rizika negebėti iš klientų surinkti mokėtinų sumų. Dėl grupės rizikos valdymo politikos visa ši rizika yra labai ribota.

(216) Ataskaitoje padaryta išvada, kad, vertinant bendrovės ASI Airijos filialą, panašių paslaugų teikėjų, prisiimančių ribotą atsakomybę, vidutines įprastas rinkos sąlygas atitinkantis Berio koeficiento intervalas yra nuo 108,3 % iki 137.95 %, o mediana yra 116,72 % 2007–2011 m. laikotarpiu bendrovės ASI Airijos filialo Berio koeficientas buvo didesnis už apatinį kvartilį.

(217) Vertinant bendrovės AOE Airijos filialą, panašių ribotą riziką prisiimančių gamybos subjektų 2007–2011 m. laikotarpio vidutinės įprastas rinkos sąlygas atitinkantis visų sąnaudų pelningumo rodiklio intervalas buvo nuo 3,19 % iki 7,95 %, o mediana buvo 5,21 % Per tą laikotarpį bendrovės AOE Airijos filialo visų sąnaudų pelningumo rodiklis kiekvienais metais buvo didesnis už tą medianą.

7.5. *AIRIJOS 2016 M. VASARIO 17 D. IR KOVO 23 D. RAŠTAI*

(218) 2016 m. vasario 17 d. ir kovo 23 d. raštais Airija vėl pateikė pastabas dėl sprendime pradėti tyrimą dėstomos argumentacijos ir vėliau pateikto Komisijos samprotavimo dėl valstybės pagalbos tariamo nenuoseklumo, taip pat dėl Komisijos tariamo atsisakymo palaikyti dialogą su Airija ir „Apple“. Pasak Airijos, Komisija, nepaaiškindama savo argumentacijos, atima iš Airijos teisę į gynybą, nors Komisija turi paaiškinti savo nagrinėjamą bylą dar iki priimant galutinį sprendimą. Be to, Airijos nuomone, tai, kad Komisija nepateikė jokio atsakymo dėl Airijos ir „Apple“ pateiktų eksperto ataskaitų, galima suprasti tik kaip Komisijos pritarimą tose ataskaitose pateiktoms išvadoms.

(219) Airija taip pat teigia, kad Komisijos atliekamas ginčijamų sprendimų dėl mokesčių tyrimas yra šališkas, ir tai matyti iš Komisijos pareigūnų viešų pareiškimų, kuriais iš anksto formuojama nuomonė apie tyrimo rezultatą, ir iš to, kad Komisija vis prašo informacijos. Pasak Airijos, tai, kad prašoma pateikti labai daug informacijos labai įvairiais klausimais, rodo Komisijos pasiryžimą nustatyti neteisėtą valstybės pagalbą, nors jai tenka pareiga vykdyti nešališką tyrimą.

8. **GINČIJAMŲ PRIEMONIŲ VERTINIMAS**

8.1. *PAGALBOS BUVIMAS*

(220) Pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį valstybių arba iš valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra

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

nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai. Kad pagalbą būtų galima laikyti valstybės pagalba pagal 107 straipsnio 1 dalį, ji turi atitikti visas šioje nuostatoje nustatytas sąlygas ([123]). Taigi nustatyta, kad valstybės pagalba laikoma priemonė pirmiausia privalo būti susijusi su valstybės įsikišimu arba teikiama naudojant valstybės išteklius; antra, dėl įsikišimo turi būti daromas poveikis valstybių narių tarpusavio prekybai; trečia, priemone įmonei turi būti suteikiamas atrankusis pranašumas, o ketvirta – priemone turi arba gali būti iškraipoma konkurencija ([124]).

(221) Vertinant pirmą sąlygą, taikomą nustatant pagalbos buvimą, ginčijamus sprendimus dėl mokesčių priėmė Airijos mokesčių inspekcija – Airijos valstybės mokesčių administratorius. Remdamosi tais sprendimais, bendrovės ASI ir AOE skaičiavo savo Airijoje vykdytiną metinį pelno mokesčio įsipareigojimą. Airijos mokesčių inspekcija sutiko su tais skaičiavimais ir, remdamasi jais, sutiko su tuo, kad tų sprendimų galiojimo metais bendrovių ASI ir AOE Airijoje mokėtas mokestis atitiko jų Airijoje vykdytiną pelno mokesčio įsipareigojimą. Todėl ginčijami sprendimai yra priskirtini Airijai. Dėl priemonių finansavimo naudojant valstybės išteklius, pažymėtina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką priemonė, pagal kurią valstybės institucijos leidžia neapmokestinti kai kurių įmonių, todėl, nors iš tikrųjų ir neperduodami valstybės ištekliai, šių asmenų, kuriems tai taikoma, finansinė padėtis tampa geresnė negu kitų mokesčių mokėtojų, yra valstybės pagalba ([125]). 8.2 skirsnyje Komisija įrodys, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių sumažintas bendrovių ASI ir AOE Airijoje vykdytinas mokestinis įsipareigojimas, nes nukrypta nuo mokesčio, kurį tos bendrovės būtų privalėjusios mokėti, jeigu būtų buvusios taikytos įprastinės Airijos pelno apmokestinimo taisyklės. Kadangi atsisakoma mokesčio pajamų, kurias Airija būtų turėjusi gauti iš ASI ir AOE, jeigu būtų buvusios taikytos tos taisyklės, taikant ginčijamus sprendimus dėl mokesčių netenkama valstybės išteklių ([126]).

(222) Vertinant antrąją pagalbos buvimo nustatymo sąlygą, pažymėtina, kad bendrovės ASI ir AOE patenka į „Apple“ grupę, o ši grupė yra tarptautinė pasaulinė grupė, veiklą vykdanti visose valstybėse narėse, taigi joms suteikus bet kokią pagalbą gali būti daromas poveikis Sąjungos vidaus prekybai. Panašiai, valstybės taikoma priemonė laikoma iškraipančia arba galinčia iškraipyti konkurenciją, jeigu dėl jos gali pagerėti pagalbos gavėjo konkurencinė padėtis kitų konkuruojančių įmonių atžvilgiu ([127]). „Apple“ kuria, gamina ir parduoda judriojo ryšio ir žiniasklaidos prietaisus, asmeninius kompiuterius ir nešiojamuosius skaitmeninės muzikos grotuvus. Bendrovė taip pat visame pasaulyje parduoda įvairią programinę įrangą, paslaugas, išorinius įrenginius, prisijungimo prie tinklo sprendimus ir trečiosios šalies skaitmeninį turinį ir taikomąsias programas. Bendrovė ASI atsakinga už pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklos, susijusios su „Apple“ produktų pardavimu trečiosioms šalims ir trečiųjų šalių klientams EARIA ir ARV regionuose, vykdymą. Bendrovė AOE gamina specializuotą kompiuterių produktų asortimentą, skirtą EARIA rinkai, ir visus savo galutinius produktus tiekia susijusioms šalims. Kadangi ginčijamais sprendimais dėl mokesčių bendrovės ASI ir AOE atleidžiamos nuo mokestinio įsipareigojimo, kurį pagal įprastas pelno apmokestinimo taisykles jos privalėtų Airijoje vykdyti, tais sprendimais suteikta pagalba yra veiklos pagalba, nes ja tos bendrovės atleidžiamos nuo mokesčio, kurį paprastai būtų turėjusios mokėti vykdydamos kasdienę valdymo ar įprastinę veiklą. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, veiklos pagalba iš esmės iškraipoma konkurencija ([128]), taigi reikėtų laikyti, kad bendrovėms ASI ir AOE suteikta bet kokia pagalba iškraipoma arba gali būti iškraipoma konkurencija, nes rinkose, kuriose veikia bendrovės ASI bei AOE ir „Apple“ grupė, stiprinama jų finansinė padėtis. Visų pirma, tas bendroves atleidus nuo mokestinio įsipareigojimo, kurį antraip joms reikėtų vykdyti ir kurį turi vykdyti konkuruojančios įmonės, taikant ginčijamus sprendimus dėl mokesčių toms bendrovėms atsiranda išteklių, kuriuos jos gali investuoti į savo verslo veiklą, taigi rinkoje iškraipoma konkurencija, vadinasi, šiuo atveju įvykdyta ir ketvirta pagalbos nustatymo sąlyga.

([123]) Žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija prieš Deutsche Post*, C-399/08 P, ES:C:2010:481, 38 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką.

([124]) Žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija prieš Deutsche Post*, C-399/08 P, ES:C:2010:481, 39 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką.

([125]) Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Gibraltaro Vyriausybę ir Jungtinę Karalystę*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:ES:C:2011:732, 72 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką.

([126]) *Žr. 2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimo Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, ES:C:2009:709*, 58 punktą.

([127]) Žr. 1980 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Phillip Morris*, 730/79, ES:C:1980:209, 11 punktą ir 2000 m. birželio 15 d. Sprendimo *Alzetta*, sujungtos bylos T-298/97, T-312/97 ir kt., ES:T:2000:151, 80 punktą.

([128]) 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Heiser*, C-172/03, ES:C:2005:130, 55 punktas (išskirta šiame tekste). Taip pat žr. 2009 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją ir Wam*, C-494/06 P, ES:C:2009:272, 54 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką ir 2014 m. kovo 20 d. Sprendimo *Rousse Industry prieš Komisiją*, C-271/13 P, ES:C:2014:175, 44 punktą. 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato Venezia vuole vivere ir kiti prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, ES:C:2011:368, 136 punktas. Taip pat žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją*, C-156/98, ES:C:2000:467, 30 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką.

(223) Kalbant apie trečią pagalbos nustatymo sąlygą, pranašumas pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį yra bet kokia ekonominė nauda, kurios įmonė negautų įprastomis rinkos sąlygomis, t. y. jeigu neįsikištų valstybė ([129]). Taigi, jeigu įmonės finansinė padėtis pagerėja įsikišus valstybei, galima daryti prielaidą, kad pranašumas suteiktas. Toks pagerėjimas įrodomas lyginant įmonės finansinę padėtį, kurią lemia ginčijama priemonė, ir įmonės finansinę padėtį, kuri būtų susidariusi, jeigu priemonė nebūtų įgyvendinama ([130]). Pranašumas gali atsirasti ir dėl to, kad suteikiamas teigiamas ekonominis pranašumas, ir dėl to, kad sumažinami mokesčiai, paprastai įtraukiami į įmonės biudžetą ([131]). Kalbant apie mokesčių priemonę, pranašumas gali būti suteikiamas įvairiai sumažinus įmonės mokesčių naštą, ypač mokesčio bazę arba mokėtino mokesčio sumą ([132]). Kaip Komisija įrodys 8.2.2 skirsnyje, taikant ginčijamus sprendimus dėl mokesčių sumažintas bendrovių ASI ir AOE Airijoje vykdytinas pelno mokesčio įsipareigojimas, nes, siekiant nustatyti pelno mokesčio dydį pagal Airijos įprastas pelno mokesčio taisykles, sumažintas tų įmonių metinis apmokestinamasis pelnas, taigi ir mokesčio bazė. Todėl ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, sumažinant mokesčio bazę, toms bendrovėms suteikiamas pranašumas.

(224) Kalbant apie atrankųjį to pranašumo pobūdį, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad, kai pagalbos priemonė yra individuali, o ne schema, „nustačius ekonominį pranašumą iš principo galima preziumuoti jo atrankinį pobūdį“ ([133]), ir nebūtina analizuoti priemonės atrankiojo pobūdžio taikant trijų etapų analizę, Teisingumo Teismo parengtą atvejams, kai vertinamos su mokesčiais susijusios valstybės pagalbos schemos ([134]). Kadangi ginčijami sprendimai dėl mokesčių yra individualios pagalbos priemonės, suteiktos tik bendrovėms ASI ir AOE, vien to, kad nustatoma, jog tomis priemonėmis bendrovėms ASI ir AOE suteiktas pranašumas, pakanka išvadai, kad pranašumas yra atrankiojo pobūdžio, padaryti. Tačiau siekdama išsamumo Komisija tas tris priemones nagrinės taikydama trijų etapų analizę, Teisingumo Teismo parengtą atvejams, kai vertinamos su mokesčiais susijusios valstybės pagalbos schemos, kad ta analize įrodytų, jog priemonės yra atrankiosios. Tačiau, tai atliekant, Komisijos vertinimas, ar ginčijamomis priemonėmis nukrypta nuo pagrindinės sistemos (antrasis atrankumo analizės etapas), sutaps su jos vertinimu, ar tomis priemonėmis bendrovėms ASI ir AOE suteiktas pranašumas ([135]). Taip yra dėl to, kad, siekiant nustatyti mokesčių priemonės teikiamą pranašumą, reikia palyginti ekonominę tos priemonės gavėjų padėtį ir ekonominę tos įmonės padėtį, kuri būtų, jeigu priemonė nebūtų gyvendinta, o nukrypimui nuo pagrindinės sistemos nustatyti reikia palyginti tos priemonės gavėjo ekonominę padėtį ir veiklos vykdytojų, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši į priemonės gavėjo padėtį, atsižvelgiant į tos atskaitos sistemos tikslus, ir kuriems nebuvo įgyvendinta nagrinėjamoji mokesčių priemonė, padėtį. Kitaip sakant, kai taikant mokesčių priemonę nepagrįstai sumažinamas priemonės gavėjo mokestinis įsipareigojimas, nors, nenustačius šios priemonės, jis turėtų mokėti didesnį mokestį pagal įprastines apmokestinimo taisykles, dėl tokio sumažinimo nukrypstama nuo pagrindinės sistemos, o pagal mokesčių priemonę suteikiamas pranašumas.

8.2. *ATRANKIOJO PRANAŠUMO BUVIMAS*

(225) Pagal nusistovėjusią teismų praktiką „Sutarties 92 straipsnio 1 dalis numato, kad turi būti nustatyta, ar tam tikros teisės sistemos valstybinė priemonė suteikia pranašumą „tam tikroms įmonėms ar tam tikrai gamybai“, palyginti

([129]) 1996 m. liepos 11 d. Sprendimo *SFEI ir kiti*, C-39/94, ES:C:1996:285, 60 punktas; 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Ispanija prieš Komisiją*, C-342/96, ES:C:1999:210, 41 punktas.

([130]) Žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, 173/73, ES:C:1974:71, 13 punktą.

([131]) Žr., pvz., 1994 m. kovo 15 d. Sprendimą *Banco Exterior de España*, C-387/92, ES:C:1994:100.

([132]) Žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-66/02,ES:C:2005:768, 78 punktą; 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kiti*, C-222/04, ES:C:2006:8, 132 punktas; 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, ES:C:2014:2262, 21–31 punktas. Taip pat žr. Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos taisyklių, susijusių su tiesioginiais verslo mokesčiais, taikymo 9 punktą (OL C 384, 1998 12 10, p. 3).

([133]) Žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Belgija prieš Komisiją*, C-270/15 P, ES:C:2016:489, 49 punktas ir 2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Komisija prieš MOL*, C-15/14 P, ES:C:2015:362, 60 punktas.

([134]) Žr. 2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *Orange prieš Komisiją*, T-385/12, ES:T:2015:117, 53 punktas.

([135]) Savo pastabose dėl sprendimo pradėti tyrimą „Apple“ tvirtina, kad pranašumo ir atrankumo sąlygos, į kurias atsižvelgiama nustatant valstybės pagalbą, turėtų būti vertinamos atskirai, nes tai du skirtingi valstybės pagalbos sąvokos aspektai. Tačiau, atsižvelgdama į tai, kad šiame sprendime nagrinėjama individuali pagalbos priemonė ir kadangi atskyrus tas dvi sąlygas reikėtų be reikalo du kartus vykdyti tą pačią veiklą, Komisija nusprendė kad vertinti, ar esama pranašumo, reikia kartu vykdant antrąjį atrankumo analizės etapą.

su kitomis, kurios, atsižvelgiant į šia tvarka siekiamą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje. Teigiamo atsakymo atveju aptariama priemonė atitiktų šioje nuostatoje numatytą valstybės pagalbos sąvoką sudarančią atrankos sąlygą“ ([136]).

(226) Nagrinėdamas su mokesčiais susijusias valstybės pagalbos schemas Teisingumo Teismas parengė trijų etapų analizę, kuria remdamasis nustato, ar priemonė yra atrankioji ([137]). Pirma, nustatoma bendra arba įprasta valstybėje narėje taikoma mokesčių tvarka – pagrindinė sistema. Antra, nustatoma, ar taikant nagrinėjamąją mokesčių priemonę nuo šios sistemos nukrypstama, nes laikomasi skirtingo požiūrio į ekonominės veiklos vykdytojus, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į sistemai būdingus tikslus, yra panaši. Trečia, jeigu taikant priemonę nukrypstama nuo pagrindinės sistemos, reikia nustatyti, ar ši priemonė yra pateisinama atsižvelgiant į pagrindinės sistemos pobūdį arba bendrą struktūrą. Mokesčių priemonę, kuria nukrypstama nuo pagrindinės sistemos, galima pagrįsti, jeigu atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad ši priemonė sukurta tiesiogiai remiantis pagrindiniais arba svarbiausiais jos mokesčių sistemos principais ([138]). Jeigu taip yra, mokesčių priemonė nėra atrankioji. Šiuo trečiuoju etapu valstybei narei tenka įrodymo prievolė.

8.2.1. PAGRINDINĖS SISTEMOS NUSTATYMAS

8.2.1.1. ***Pagrindinę sistemą sudaro įprastinės Airijos pelno apmokestinimo taisyklės.***

(227) Paprastai pagrindinę sistemą sudaro nuoseklus taisyklių rinkinys, kuris, remiantis objektyviais kriterijais, taikomas visoms į jo taikymo sritį, kuri apibrėžta jo tikslu, patenkančioms įmonėms. Todėl nustatant pagrindinę sistemą svarbu tokie veiksniai kaip apmokestinami asmenys, mokesčio bazė, apmokestinimo momentas ir taikytinas mokesčio tarifas.

(228) Šiuo atveju pagrindinė sistema yra įprastinės Airijos pelno mokesčio sistemoje taikomos pelno apmokestinimo taisyklės, o joms būdingas tikslas yra apmokestinti visų bendrovių, privalančių Airijoje mokėti mokestį, pelną ([139]). Kaip aiškinama 2.3 skirsnyje, Airijoje pelno mokestis taikomas bendrovės pelnui (pajamoms ir apmokestinamajam prieaugiui), kad ir kur jis būtų gautas ([140]). Apskaičiuojant pelno mokesčio bazę pradiniu tašku laikomas įmonės apskaitinis pelnas ([141]). Airijos bendrovės rezidentės pelno mokestį privalo mokėti nuo savo visame pasaulyje gautų pajamų ir kapitalo prieaugio ([142]). Bendrovės nerezidentės, Airijoje veikiančios per filialą ar agentūrą, privalo mokėti pelno mokestį nuo pelno, susijusio su jų filialu ar agentūra, ir nuo kapitalo prieaugio, gaunamo turtu disponuojant filialo ar agentūros tikslais ([143]). Bendrovės, nesančios Airijos rezidentėmis ir Airijoje neprekiaujančios per filialą ar agentūrą, turi mokėti tik pajamų mokestį, taikomą visoms Airijoje gaunamoms pajamoms, ir kapitalo prieaugio mokestį, taikomą prieaugiui, susidarančiam disponuojant tam tikru Airijoje turimu turtu (daugiausia Airijoje turima žeme), taikant bet kokią galimą pagal sutartį taikomą lengvatą ([144]). Pelno mokestis, taikytinas visų bendrovių, Airijoje privalančių mokėti mokestį, pelnui yra 12,5 %, kai pelnas gaunamas iš prekybos pajamų, ir 25 % kai pelnas gaunamas iš ne prekybos pajamų ([145]). Taikant minėtąsias taisykles, laikoma, kad visų pajamas gaunančių bendrovių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, nes tų taisyklių tikslas yra Airijoje apmokestinti pelną. Vadinasi, visų mokestį Airijoje privalančių mokėti bendrovių – ir rezidenčių, ir nerezidenčių – faktinė ir teisinė padėtis, taikant įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles, yra panaši.

(229) Ta pagrindinė sistema taikoma ir neintegruotoms bendrovėms, pelną gaunančioms iš įprastomis rinkos sąlygomis rinkoje vykdomų sandorių, ir integruotoms bendrovėms, pelną (dalį pelno) gaunančioms iš sandorių, vykdomų toje pat bendrovėje ar bendrovių grupėje. Airijos pelno mokesčio sistemoje neatskiriamos bendrovės, pelną gaunančios tik iš rinkoje vykdomų sandorių, tokios kaip neintegruotos nesusietos bendrovės, ir bendrovės, savo

([136]) 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Heiser*, C-172/03, ES:C:2005:130, 40 punktas.
([137]) Žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos ir kiti*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ES:C:2011:550.
([138]) Žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kiti*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ES:C:2011:550, 65 punktą.
([139]) Taip pat žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kiti*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ES:C:2011:550, 50 punktą.
([140]) Žr. 69 konstatuojamąją dalį.
([141]) Žr. 70 konstatuojamąją dalį.
([142]) Žr. 72 konstatuojamąją dalį.
([143]) Žr. 73 konstatuojamąją dalį.
([144]) Žr. 76 konstatuojamąją dalį.
([145]) Žr. 71 konstatuojamąją dalį.

pelną gaunančios iš vidaus sandorių, vykdomų tarp tos pačios įmonių grupės bendrovių arba tarp tos pačios bendrovės padalinių, tokios kaip integruotos bendrovės. Abiejų rūšių bendrovių apmokestinamajam pelnui taikomas pelno mokestis, kurio tarifas yra įprastinis pelno mokesčio tarifas, taikomas pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles. Taigi, turėtų būti laikoma, kad, taikant tas taisykles, neintegruotų ir integruotų bendrovių, Airijoje privalančių mokėti mokestį, faktinės ir teisinės aplinkybės yra panašios.

(230) Tai, kad apmokestinamasis neintegruotų ir integruotų bendrovių pelnas nustatomas kitaip, šios išvados nekeičia. Kai tai yra rinkoje sandorius vykdanti neintegruota bendrovė, tos bendrovės apmokestinamasis pelnas iš esmės turi būti tiesiogiai stebimas ir apskaičiuojamas remiantis tos rinkos sandoriais, nes konkurencinėje rinkoje pelnas yra pajamų ir sąnaudų skirtumas. Vadinasi, neintegruota bendrovė savo apskaitinį pelną laikys pradžios tašku, kuriuo remdamasi nustatys mokesčio bazę, kuriai taikomas Airijos pelno mokestis, nes tas pelnas nustatomas pagal bendrovės įsigyjamų žaliavų ir parduodamų produktų bei paslaugų kainas, o šių dydį lemia rinka. Nustatant integruotos bendrovės, nesvarbu, ar ji priklauso įmonių grupei, ar yra įmonė, per filialą veikianti daugiau nei vienoje šalyje, apmokestinamąjį pelną reikia taikyti įverčius. Taip yra dėl to, kad integruota bendrovė, kurią sudarantys padaliniai tarpusavyje vykdo sandorius, tų vidaus sandorių kainas ir sąlygas gali nustatyti neatsižvelgdama į kitus rinkos dalyvius, o tai lemia tų bendrovės padalinių, vykdančių tuos sandorius, apmokestinamąjį pelną ([146]). Todėl šis skirtumas nustatant neintegruotų ir integruotų bendrovių apmokestinamąjį pelną atsiranda dėl to, kad integruotų bendrovių arba filialų pelno negalima patikimai stebėti remiantis teisės aktų nustatytomis ataskaitomis, priešingai nei tada, kai bendrovės yra neintegruotos arba nevykdo jokios rūšies vidaus sandorių ir kai dėl to jų ataskaitose nurodomos kainos, dėl kurių įprastomis rinkos sąlygomis susitariama rinkoje. Tačiau šis skirtumas nustatant apmokestinamą neintegruotų bendrovių ir integruotų bendrovių pelną yra tik būdas, kuriuo siekiama galutinio tikslo – nustatyti abiejų rūšių bendrovių mokesčio bazę taip, kad būtų užtikrintas integruotų bendrovių apmokestinimas tokiomis pat sąlygomis, kaip ir neintegruotų bendrovių apmokestinimas pagal įprastines pelno apmokestinimo taisykles.

(231) „Apple“ tvirtina ([147]), kad susijusių bendrovių sandoriai negali būti lyginami su nesusijusių bendrovių sandoriais. „Apple“ cituoja sprendimą dėl *Groepsrentebox* ([148]) – jame Komisija tariamai sutiko, kad finansiniai įmonių grupei priklausančių bendrovių ryšiai ir grupės viduje vykdomi sandoriai skiriasi nuo nesusijusių bendrovių ryšių ir sandorių ir tiems ryšiams bei sandoriams taikomas skirtingas konkurencinis ir ekonominis pagrindimas, taigi gali būti taikoma ir skirtinga mokesčių tvarka. Preliminariai Komisija norėtų priminti, kad, kadangi kiekviena galima pagalbos priemonė privalo būti vertinama pagal savo ypatumus ir taikant objektyvius Sutarties 107 straipsnio 1 dalies kriterijus, net jeigu galima įrodyti, kad Komisija kitame sprendime nusprendė kitaip, tai negali turėti poveikio šiame sprendime nustatytiems faktams ([149]).

(232) Bet kuriuo atveju Komisija nesutinka su tuo, kaip „Apple“ aiškina sprendimą dėl *Groepsrentebox*. Priešingai tam, ką teigia „Apple“, tame sprendime nepatvirtinta, kad, kai mokesčių priemonė suteikiama bendrovei, pelną gaunančiai iš vidaus sandorių, pagrindinė sistema būtinai privalo būti taikoma tik bendrovėms, pelną gaunančioms iš tokių sandorių. Be to, tame sprendime nagrinėjamos mokesčių priemonės tikslas nepanašus į šiuo atveju siekiamą tikslą, taigi ir išvados, kurias galima padaryti iš to sprendimo, šiuo atveju netaikytinos.

(233) *Groepsrentebox* schemą Nyderlandų valdžios institucijos nustatė siekdamos sumažinti mokesčių tvarkos, taikomos pasirinkus nuosavo kapitalo arba skolintojo kapitalo finansavimą, skirtumus ir taip sumažinti vienos iš dviejų grupės vidaus finansavimo formų pasirinkimo lemiamą skirtumą ([150]). Komisija galutiniame sprendime nurodė, kad, atsižvelgiant į priemonės tikslą, „grupės įmonės [o ne savarankiškos įmonės], rinkdamosi nuosavo kapitalo ar skolintojo kapitalo finansavimą savo grupės viduje, stengiasi rinktis taip, kad panaudotų mokesčių skirtumus

([146]) Tai pasakytina apie bendroves ASI ir AOE, kai abiejų bendrovių pelnas turi būti paskirstytas filialams, kurie Airijoje reziduoja mokesčių tikslais, ir pagrindinėms buveinėms, kurios Airijoje nereziduoja mokesčių tikslais, nors šis konkretus ASI ir AOE atvejis nėra susijęs su jokia kita šalimi, nes pagrindiniai biurai niekur neturi rezidavimo vietos mokesčių tikslais.

([147]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 209 punktas.

([148]) 2009 m. liepos 8 d. Komisijos sprendimas 209/809/EB dėl *groepsrentebox* schemos, kurią planuoja taikyti Nyderlandai (C 4/07 (ex N 465/06) (OL L 288, 2009 11 4, p. 26) (toliau – sprendimas dėl *Groepsrentebox*).

([149]) Žr. 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Netherlands Maritime Technology Association prieš Komisiją*, C-100/15 P, ES:C:2016:254 110 punktas ir 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, ES:C:2010:291, 21 punktas.

([150]) Schemoje buvo nustatyta, kad teigiamas likutis tarp palūkanų, gautų iš grupės paskolų, ir palūkanų, sumokėtų vykdant finansinius sandorius grupės viduje, yra apmokestinamas ne tuo metu įprastu 25,5 % pelno mokesčiu, o „grupės palūkanų langelyje“ numatytu 5 % dydžio mokesčiu.

savo naudai“ ([151]). Atsižvelgdama į šią pastabą ir į schemos tikslą „mažinti paskatas rinktis finansavimą kapitalo injekcija ar paskola, siekiant panaudoti mokesčių skirtumus savo naudai ir užtikrinant mokesčių neutralumą šiuo atžvilgiu“ ([152]), Komisija nusprendė, kad pagrindinė sistema šiuo atveju taikoma tik įmonėms, apmokestinamoms pelno mokesčiu ir dalyvaujančioms finansiniuose sandoriuose grupės viduje ([153]). Ginčijamų sprendimų dėl mokesčių tikslas, priešingai, yra nustatyti bendrovių ASI ir AOE mokesčio bazę, kad tai sumai būtų galima taikyti Airijos pelno mokestį.

(234) Nors galima tvirtinti, kad sprendimo dėl *Groepsrentebox* tikslas svarbus tik tada, kai esama įmonių grupės (savarankiškoms bendrovėms nereikia rinktis iš įvairių finansavimo formų), mokesčio bazės, pagal kurią apskaičiuojamas metinis pelno mokesčio įsipareigojimas, apskaičiavimas nė kiek ne mažiau svarbus ir taikytinas subjektams, pelną gaunantiems iš vidaus sandorių, taip pat savarankiškoms šalies bendrovėms. Be to, bendrovė ASI veikia kaip „Apple“ grupės pirkimo ir platinimo bendrovė, o bendrovė AOE – kaip gamybos bendrovė. Tos bendrovės teikia paslaugas kitoms „Apple“ grupės bendrovėms. Tačiau jų vykdomi sandoriai galėtų būti vykdomi ir ne grupėje. Iš tikrųjų, „Apple“ daugumą savo žaliavų perka iš nepriklausomų gamintojų.

(235) Vertinant šio atvejo būdingas savybes patvirtinama, kad Komisijos pastabos, pateiktos sprendime dėl *Groepsrentebox*, – kad skolos finansavimo grupės viduje požiūriu susijusių bendrovių teisinė ir faktinė padėtis panaši į nesusijusių bendrovių, – negalima apibendrintai taikyti aplinkybėmis, kai sprendimo dėl mokesčių tikslas yra nustatyti mokesčio bazę, kad tai sumai būtų galima taikyti pelno mokestį. Taikant įprastų rinkos sąlygų principą, komerciniai ir finansiniai vidaus sandorius vykdančių asocijuotųjų bendrovių ryšiai neturėtų skirtis nuo ryšių, kuriuos palaikytų dvi savarankiškos bendrovės ([154]). Sandorių kainodara būtent ir siekiama, kad grupės arba asocijuotųjų bendrovių sandoriai būtų lyginami su nepriklausomų bendrovių sandoriais ir kad bet koks nukrypimas būtų ištaisytas. Taigi, bendrovė „Apple“ netinkamai remiasi sprendimu dėl *Groepsrentebox*.

8.2.1.2. ***Pagrindinė sistema nėra tik 1997 m. MKĮ 25 skirsnis***

(236) Airija ([155]) ir „Apple“ ([156]) tvirtina, kad bendrovių nerezidenčių faktinė ir teisinė padėtis skiriasi nuo bendrovių rezidenčių padėties, nes bendrovės rezidentės moka mokestį nuo savo visame pasaulyje gautų pajamų, o bendrovės nerezidentės mokestį turi mokėti tik nuo šalyje gautų pajamų, t. y. prekybos pajamų, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamų per Airijos agentūrą ar filialą arba iš Airijos agentūros ar filialo.

(237) Komisija sutinka su šiuo skirtumu, bet nemano, kad juo galima pateisinti tai, kad esama atskiros pagrindinės sistemos, besiskiriančios nuo įprastų pelno apmokestinimo Airijoje taisyklių. Tačiau faktas, kad, siekiant nustatyti mokesčio bazę ir pelno mokesčio įsipareigojimą, abiejų rūšių bendrovių faktinė ir teisinė padėtis, susijusi su tų taisyklių tikslu – apmokestinti visų Airijoje mokesčius mokėti privalančių bendrovių, ir rezidenčių, ir nerezidenčių, pelną, yra panaši, nekinta ([157]).

(238) Kalbant apie mokesčio bazės nustatymo metodą, apmokestinamas ir mokesčių mokėtojų rezidentų, ir mokesčių mokėtojų nerezidentų pelnas (pajamos ir apmokestinamasis prieaugis), neatsižvelgiant į tai, kaip jis gautas, ir pagal 69–70 konstatuojamosiose dalyse nurodytas taisykles nustatoma tiek Airijos bendrovių rezidenčių, tiek bendrovių nerezidenčių bazė. Šiuo atveju, net jeigu ASI ir AOE yra bendrovės nerezidentės, bendrovių ASI ir AOE

([151]) Sprendimo dėl *Groepsrentebox* 85 konstatuojamoji dalis.
([152]) Sprendimo dėl *Groepsrentebox* 101 konstatuojamoji dalis.
([153]) Sprendimo dėl *Groepsrentebox* 107 konstatuojamoji dalis.
([154]) Žr. 251 konstatuojamąją dalį.
([155]) Žr. Airijos 2015 m. gegužės 4 d. raštą, p. 3.
([156]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 137 ir 210 punktai.
([157]) Žr. visų pirma 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 1 dalį.

Airijos filialai pajamas ir pelną gauna kaip ir bet kuri prekybos veiklą vykdanti bendrovė rezidentė, o šalyje iš prekių ir paslaugų gamybos ar pardavimo gaunamos ir bendrovių rezidenčių, ir bendrovių nerezidenčių pajamos apmokestinamos kaip tos pačios rūšies pajamos ([158]).

(239) Kad, taikant mokesčio bazės nustatymo metodą, bendrovių nerezidenčių ir bendrovių rezidenčių padėtis panaši, patvirtinama ir Teisingumo Teismo praktika, susijusia su filialų apmokestinimu pagal Sutarties 49 straipsnį. Pavyzdžiui, savo sprendime *Royal Bank of Scotland* Teismas nustatė, kad bendrovės, kurios buveinė yra Graikijoje, ir jos Graikijos filialo, kurio buveinė kitoje valstybėje narėje, padėtis yra objektyviai panaši. NET pripažindamas, kad apmokestinamos visame pasaulyje gautos Graikijoje buveinę turinčių bendrovių pajamos, o bendrovės nerezidentės privalo mokėti tik šalyje gauto pelno mokestį, Teismas toliau aiškina, kad „aplinkybės, kurias lemia tai, kad valstybės, kurioje yra pajamų šaltinis, mokestinis suverenumas yra ribotas tos valstybės, kurioje yra bendrovės būstinė, mokestinio suverenumo atžvilgiu, nėra tokios, kad, taikant mokesčio bazės nustatymo metodą, abiejų rūšių bendrovių padėties, kai visa kita yra vienoda, nebūtų galima laikyti panašia“ ([159]). Panašiai, savo sprendime *CLT-UFA* Teismas nustatė, kad negalima objektyviai pagrįsti to, kad bendrovė vertinama skirtingai dėl to, kad jos buveinė ir valdymo organai yra Liuksemburge, o jos Vokietijos filialo padėtis yra mažiau palanki nei būtų, jeigu savo veiklą Vokietijoje ji vykdytų kaip ribotos atsakomybės juridinis asmuo arba akcinė bendrovė, turinti savo buveinę ir (arba) valdymo organus Vokietijoje. Visų pirma Teismas teigia, kad „nacionalinė teisė, kiek tai susiję su apmokestinimo bazės nustatymu, nedaro skirtumo tarp bendrovių, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje, nei dėl to, ar jos vykdo savo veiklą per filialą ar dukterinę bendrovę, kuris pateisintų skirtingą šių bendrovių traktavimą“ ([160]).

(240) Priešingai nei teigia Airija ([161]), Komisija nemano, kad tie Teismo sprendimai reiškia, jog, vertinant, kokių šaltinių pajamos turi būti apmokestinamos, bendrovės rezidentės ir bendrovės nerezidentės privalo būti apmokestinamos, remiantis ta pačia baze. Komisija sutinka, kad, taikant teritoriškumo principą, apmokestinamos įvairių šaltinių bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių pajamos, tą pripažįsta ir Teismas. Komisija veikiau mano, kad tie Teismo sprendimai reiškia, tai, kad, kadangi ir bendrovėms rezidentėms, ir bendrovėms nerezidentėms taikomos tos pačios įprastinės pelno apmokestinimo taisyklės, tuo, kad bendrovė, mokesčių mokėtoja, yra arba nėra rezidentė, negalima pateisinti diskriminacinio kurios nors rūšies bendrovės vertinimo pagal tas taisykles nustatant tos bendrovės pelno mokesčio įsipareigojimą. Kitaip sakant, abiejų rūšių bendrovių pelno apmokestinimo Airijoje požiūriu abiejų rūšių bendrovių faktinė ir teisinė padėtis panaši.

(241) Kalbant apie pelno mokesčio įsipareigojimo nustatymą, šis ir bendrovių rezidenčių, ir bendrovių nerezidenčių įsipareigojimas nustatomas vienodai, t. y. mokestinių metų pabaigoje grynojo pelno, gauto iš bendrovės rezidentės arba bendrovės nerezidentės filialo veiklos, sumai taikant standartinį pelno mokesčio tarifą ([162]). Taigi, vertinant ir tuo požiūriu, nustatant Airijoje mokėtiną pelno mokestį abiejų rūšių bendrovių faktinė ir teisinė padėtis panaši.

8.2.1.3. ***Išvada dėl pagrindinės sistemos***

(242) Atsižvelgdama į tai, kas pirmiau išdėstyta, Komisija mano, kad pagrindinė sistema, pagal kurią reikėtų vertinti ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, yra įprastinės Airijos pelno apmokestinimo taisyklės, kaip teigiama 228 konstatuojamojoje dalyje ir išsamiau nagrinėjama 2.3 skirsnyje, o šių taisyklių tikslas – apmokestinti visas bendroves, Airijoje privalančias mokėti mokestį. Kaip paaiškinta 229 ir 235 konstatuojamosiose

([158]) Tik tada, kai bendrovės rezidentės gauna kitų pajamų, būtent su dividendais ar palūkanomis susijusių pajamų, apmokestinamos visos jų visame pasaulyje gautos pajamos, o tokios bendrovių nerezidenčių pajamos nebus apmokestinamos.
([159]) 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, ES:C:1999:2664, 29 punktas.
([160]) 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *CLT-UFA*, C-253/03, ES:C:2006:129, 29 punktas.
([161]) Žr., pvz., Airijos 2015 m. liepos 17 d. rašto 32 ir 33 punktus.
([162]) Šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *CLT-UFA*, C-253/03, ES:C:2006:129, 33 punktą:„<…> filialo pelno atžvilgiu reikia taikyti mokesčio tarifą, lygiavertį galutiniam mokesčio tarifui, kuris buvo taikomas tomis pačiomis aplinkybėmis dukterinei bendrovei paskirstant pelną patronuojančiai bendrovei“. Taip pat žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kiti*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ES:C:2011:550, 50 punktą.

dalyse, ta pagrindinė sistema taikoma ir neintegruotoms, ir integruotoms bendrovėms ir, kaip paaiškinta 237–241 konstatuojamosiose dalyse, ir bendrovėms rezidentėms, ir bendrovėms nerezidentėms. Todėl turėtų būti laikoma, kad 1997 m. MKĮ 25 skirsnis yra neatskiriama ir būtina tos pagrindinės sistemos dalis, o ne atskira pagrindinė sistema.

(243) Kad įprastos Airijoje mokėtino pelno mokesčio taisyklės šiuo atveju yra tinkama pagrindinė sistema, patvirtinama ir pačiais ginčijamais sprendimais dėl mokesčių. Tų sprendimų tikslas nustatyti bendrovių ASI ir AOE metinį Airijoje apmokestintiną pelną, kad būtų galima tą pelną pagal tas taisykles apmokestinti. Iš tikrųjų, bendrovių ASI ir AOE metinis Airijoje apmokestinamam pelnui, nustatomam taikant ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, pagal 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 1 dalį taikomas standartinis 12,5 % mokestis, kai pajamos laikomos prekybos, ir 25 % mokestis, kai pajamos laikomos ne prekybos pajamomis, kaip ir kiekvienos kitos Airijoje mokesčius privalančios mokėti bendrovės, neatsižvelgiant į tai, ar ta bendrovė integruota ar neintegruota, rezidentė ar nerezidentė, pelnui. Taigi galutinis vertinimo, atliekamo taikant ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, tikslas – nustatyti metinį apmokestinamąjį bendrovių ASI ir AOE pelną ir užtikrinti, kad būtų apmokestintos tų bendrovių nerezidenčių Airijoje gautos pajamos, panašiai kaip neintegruotų bendrovių rezidenčių, taikant įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles. Kaip vykstant administracinei procedūrai paaiškino pati Airija: „[m]okesčių inspekcija, vykdydama įprastą veiklą, palaiko ryšį su mokesčių mokėtojais, kad būtų aiškiau, kaip taikyti mokesčių teisę […]. Tikslas – užtikrinti, kad tos bendrovės nuo savo pelno dalies, patenkančios į Airijos pelno mokesčio taikymo sritį, taip pat nuo Airijos filialo, kai bendrovė yra nerezidentė, veiklai priskirtinos bendrovės pelno dalies mokėtų teisingą Airijoje mokėtiną mokestį. Šiomis aplinkybėmis Mokesčių inspekcija palaiko ryšį su „Apple Operations Europe“ ir „Apple Sales International“, nes siekia užtikrinti, kad jų Airijos filialams būtų tinkamai priskirta jų vykdoma veikla“ ([163]).

8.2.2. ATRANKUSIS PRANAŠUMAS, ATSIRANDANTIS NUKRYPSTANT NUO ĮPRASTINIŲ AIRIJOS PELNO APMOKESTINIMO TAISYKLIŲ IR LEMIANTIS MOKESČIO BAZĖS SUMAŽINIMĄ

(244) Sprendimo dėl mokesčių paskirtis – atsižvelgiant į konkrečius faktus ir aplinkybes iš anksto nustatyti įprastos apmokestinimo tvarkos taikymą konkrečiam atvejui. Tačiau priimant sprendimą dėl mokesčių, kaip ir tvirtinant bet kurią kitą mokesčių priemonę, būtina laikytis valstybės pagalbos taisyklių. Jeigu sprendimu dėl mokesčių patvirtinamas rezultatas, kuris aiškiai neatitinka rezultato, kuris būtų gautas įprastai taikant įprastinę apmokestinimo sistemą, ir tai nepateisinama, ir jeigu taikant tą atrankiąją tvarką sumažėja mokesčių mokėtojo mokestinis įsipareigojimas valstybėje narėje, palyginti su bendrovėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, gali būti, kad tuo sprendimu mokesčių mokėtojui suteikiamas atrankusis pranašumas.

(245) Ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinti bendrovių ASI ir AOE pelno paskirstymo jų atitinkamiems Airijos filialams metodai; taikydamos tuos metodus bendrovės galėjo kasmet, kol galiojo tie sprendimai, nustatyti savo apmokestinamąjį pelną, taigi ir Airijoje joms tenkantį pelno mokesčio įsipareigojimą. Nustačius, kad įprastinės Airijos pelno apmokestinimo taisyklės, įskaitant 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, bet juo neapsiribojant, yra pagrindinė sistema, kuria remiantis reikia vertinti ginčijamus sprendimus, būtina nustatyti, ar tais sprendimais nukrypstama nuo pagrindinės sistemos ir dėl to bendrovėms, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, taikoma skirtinga tvarka. Kaip aiškinama 224 konstatuojamojoje dalyje, Komisijos vertinimas, ar ginčijamais mokesčių sprendimais nukrypstama nuo tos pagrindinės sistemos, sutaps su jos vertinimu, ar tais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE suteiktas ekonominis pranašumas.

8.2.2.1. ***Įprastų rinkos sąlygų principo taikymas taikant 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 1 dalį ir 25 skirsnį***

a) **1997 m. MKĮ 25 skirsnyje reikalaujama taikyti pelno paskirstymo metodą**

(246) Pagal 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 1 dalį, Airijoje pelno mokestis taikomas bendrovių pelnui. 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje nustatyta, kad Airijos rezidente nesanti bendrovė, prekybos veiklą vykdanti per filialą ar agentūrą turi

([163]) Airijos 2013 m. liepos 9 d. rašto 1 priedas, p. 9.

„nuo viso savo pelno, neatsižvelgiant į tai, kur jis gaunamas, mokėti pelno mokestį“. Todėl, siekiant nustatyti bendrovės nerezidentės mokestinį įsipareigojimą Airijoje pagal 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 1 dalį, būtina pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį nustatyti jos apmokestintiną pelną.

(247) Šiuo klausimu 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje nustatyta, kad apmokestintinas pelnas yra „visos prekybos pajamos, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamos per filialą ar agentūrą arba iš filialo ar agentūros, taip pat visos pajamos iš nuosavybės ar teisių, kurias naudoja arba turi filialas arba agentūra arba kurios skirtos filialui arba agentūrai, bet ši pastraipa neapima paskirstomų sumų, gaunamų iš valstybės bendrovių rezidenčių“. Tai, kad nurodytos prekybos pajamos, reiškia, kad ne prekybos, kitaip sakant – pasyviosios, pajamos, pvz., pajamos iš palūkanų ir dividendai, nepatenka į šią taikymo sritį. Tačiau 1997 m. MKĮ 25 skirsnis taikomas aplinkybėmis, kuriomis, iš esmės, pagal įvairių tos pačios bendrovės nerezidentės padalinių sudarytas sutartis negalima atskirti nuosavybės teisių į turtą ir kuriomis pagal sutartis negalima apibrėžti rizikos ir funkcijų, kad būtų aišku, kas yra Airijos filialo apmokestintinas pelnas, palyginti su kitų tos bendrovės padalinių pelnu. 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje taip pat nenurodoma, kaip atskirti prekybos pajamas, (tiesiogiai arba netiesiogiai) įtrauktas į Airijos filialo ataskaitas, palyginti su pajamomis, kurias gauna kiti ne Airijoje esantys bendrovės padaliniai, bet ne tiesiogiai ar netiesiogiai Airijos filialas.

(248) Taigi remiantis 1997 m. MKĮ 25 skirsnio formuluote ir paskirtimi matyti, kad ta nuostata gali būti taikoma tik tada, kai tai susiję su pelno paskirstymo metodu. Pati Airija pripažįsta, kad 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje nepateikiama rekomendacijų, kaip nustatyti apmokestintiną Airijos filialo pelną, bet reikalaujama taikyti pelno paskirstymo metodą ([164]), tą pripažįsta ir „Apple“ ([165]). Tai patvirtinama ir pačiais ginčijamais sprendimais dėl mokesčių – jais siekiama nustatyti pelno paskirstymo metodą, kad, taikant 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, būtų galima nustatyti apmokestintiną bendrovių ASI ir AOE atitinkamų Airijos filialų pelną ir jį apmokestinti pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles.

b) **Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje reikalaujama pelno paskirstymo metodą grįsti įprastų rinkos sąlygų principu**

(249) Remiantis nusistovėjusia teismų praktika, bet kokia valstybės narės patvirtinta mokesčių priemonė, įskaitant sprendimą dėl mokesčių, kuriuo patvirtinamas pelno paskirstymo metodas, taikomas filialo mokesčio bazei nustatyti, privalo atitikti valstybės pagalbos taisykles, o šios taisyklės valstybėms narėms yra privalomos ir, palyginti su nacionalinės teisės aktais, joms teikiama pirmenybė ([166]). Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad mokesčio bazės sumažinimas dėl mokesčių priemonėmis, kuriomis patvirtinama, kad, vykdant sandorius grupės viduje, mokesčių mokėtojas gali taikyti sandorių kainodarą, neatitinkančią kainų, taikomų įprastomis rinkos sąlygomis tarp nepriklausomų bendrovių, veikiančių panašiomis sąlygomis pagal įprastų rinkos sąlygų principą, tokiam mokesčių mokėtojui suteikiamas atrankusis pranašumas, kaip nustatyta Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje ([167]). Taip yra dėl to, kad mokesčio mokėtojo mokestinis įsipareigojimas, nustatomas taikant įprastines pelno apmokestinimo taisykles, sumažinamas, palyginti su nepriklausomomis įmonėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka kainas, rinkoje nustatomas taikant įprastų rinkos sąlygų principą.

(250) Sprendime dėl Belgijos taikomos mokesčių sistemos koordinavimo centrams ([168]) Teisingumo Teismas išnagrinėjo skundą, pateiktą dėl Komisijos sprendimo, kuriame buvo padaryta išvada, *inter alia*, kad pagal šią tvarką nustatytu apmokestinamųjų pajamų nustatymo būdu tokiems centrams suteikiamas atrankusis pranašumas ([169]). Pagal tą tvarką apmokestinamosios pajamos yra nustatyta suma, apskaičiuojama kaip procentinė sumos, gaunamos iš veiklos išlaidų ir sąnaudų atėmus personalo išlaidas ir finansavimo išlaidas, dalis. Pasak Teisingumo Teismo, „siekiant įvertinti, ar apmokestinamųjų pajamų nustatymas, numatytas pagal koordinavimo centrams taikomą

([164]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 21 punktas.
([165]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 154 ir 155 punktai: „MKĮ 25 skirsnyje reikalaujama pelną priskirti filialui“.
([166]) Žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 ASBL prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ES:C:2006:416, 81 punktą; 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija prieš Gibraltaro Vyriausybę ir Jungtinę Karalystę*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ES:C:2011:732; 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia*, C-417/10, ES:C:2012:184, 25 punktą, ir Nutarties *Safilo*, C-529/10, ES:C:2012:188, 18 punktą; taip pat žr. 2015 m. kovo 25 d. Sprendimo *Belgija prieš Komisiją*, T-538/11, ES:T:2015:188, 66 punktą.
([167]) Žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimą *Belgija ir Forum 187 ASBL prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ES:C:2006:416.
([168]) 2006 m. birželio 22 d. Sprendimą *Belgija ir Forum 187 ASBL prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ES:C:2006:416.
([169]) 2003 m. vasario 17 d. Komisijos sprendimas 2003/757/EB dėl pagalbos sistemos, kurią Belgija taiko Belgijoje įsteigtiems koordinavimo centrams (OL L 282, 2003 10 30, p. 25).

tvarką, suteikia jiems pranašumo, reikia palyginti <…> šią tvarką su įprasta apmokestinimo tvarka, pagrįsta laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės pajamų ir išlaidų skirtumu“. Taip pat Teisingumo Teismas nurodė, kad „[personalo išlaidų ir finansavimo išlaidų] nepriskyrimas prie sąnaudų, pagal kurias nustatomos šių centrų apmokestinamosios pajamos, lemia, kad pardavimo grupės viduje kainos yra nepanašios į laisvos konkurencijos sąlygomis taikomas kainas“, o tai, pasak Teisingumo Teismo, „suteikia minėtiems centrams ekonominio pranašumo“ ([170]).

(251) Taigi Teismas pripažino, kad dėl mokesčių priemonės, pagal kurią integruotai grupei priklausanti bendrovė taikydama sandorių kainodarą nustato kainas, neatitinkančias kainų, kurios būtų nustatomos laisvos konkurencijos sąlygomis, t. y. kainų, dėl kurių įprastomis rinkos sąlygomis panašiomis aplinkybėmis susitaria nepriklausomos įmonės, šiai bendrovei suteikiamas atrankusis pranašumas, nes dėl to sumažinama mokesčio bazė, o kartu ir pagal įprastines pelno apmokestinimo taisykles nustatomas mokestinis įsipareigojimas. Kaip jau aiškinta, principas, kuriuo remiantis už sandorius, vykdomus tarp integruotos grupės bendrovių, turėtų būti atlyginama taip, tarsi jie būtų buvę vykdomi neintegruotų nepriklausomų bendrovių, veikiančių panašiomis aplinkybėmis įprastomis rinkos sąlygomis, paprastai vadinamas „įprastų rinkos sąlygų principu“. Sprendime dėl Belgijos koordinavimo centrams taikomos mokesčių tvarkos Teisingumo Teismas patvirtino įprastų rinkos sąlygų principą, kaip atskaitos kriterijų siekiant nustatyti, ar, remiantis Sutarties 107 straipsnio 1 dalimi, integruotos grupės bendrovei mokesčių priemone, kuria nustatoma bendrovės sandorių kainodara, o kartu ir mokesčio bazė, buvo suteiktas atrankusis pranašumas.

(252) Įprastų rinkos sąlygų principu siekiama užtikrinti, kad tos pačios integruotos grupės bendrovių tarpusavio sandoriai apmokestinimo tikslais būtų vertinami atsižvelgiant į pelną, kuris būtų gautas, jeigu tokius pat sandorius būtų sudariusios neintegruotos nepriklausomos bendrovės. Kitaip, apskaičiuojant mokesčio bazę, integruotos grupės bendrovėms pagal įprastas pelno apmokestinimo taisykles būtų taikoma palankesnė tvarka, kuri nebūtų taikoma neintegruotoms savarankiškoms bendrovėms, ir dėl to bendrovėms, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, atsižvelgiant į tų taisyklių tikslą, t. y. apmokestinti visų bendrovių, patenkančių į taisyklių taikymo sritį, pelną, būtų taikoma skirtinga tvarka, nes abiejų rūšių bendrovių apmokestinamajam pelnui taikomas toks pats pelno mokesčio tarifas.

(253) Tas pats principas taikomas įvairių tos pačios integruotos bendrovės padalinių, pavyzdžiui, filialų, kurie vykdo sandorius su kitais bendrovės, kuriai priklauso, padaliniais, vidaus sandoriams. Kaip aiškinama 228–242 konstatuojamosiose dalyse, turėtų būti laikoma, kad visų bendrovių, Airijoje privalančių mokėti pelno mokestį, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra bendrovės rezidentės, bendrovės nerezidentės, neintegruotos ar integruotos bendrovės, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, atsižvelgiant į įprastinių Airijos pelno apmokestinimo taisyklių tikslą, t. y. apmokestinti visų Airijoje privalančių mokėti mokestį bendrovių pelną. Kaip aiškinama 230 konstatuojamojoje dalyje, neintegruotos bendrovės apmokestinamasis pelnas nustatomas pagal ataskaitose nurodytas tos bendrovės įsigyjamų žaliavų ir parduodamų produktų bei paslaugų kainas, o šių dydį lemia rinka, ir būtent tas pelnas yra pradžios tašku, kuriuo remiantis nustatoma mokesčio bazė, kuriai pagal 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 1 dalį ir 26 skirsnį taikomas Airijos pelno mokestis. Vadinasi, siekiant užtikrinti, kad sprendimu dėl mokesčių patvirtintu pelno paskirstymo metodu bendrovėms nerezidentėms, Airijoje veiklą vykdančioms per filialą, nebūtų suteikiama atrankiojo pranašumo, tuo metodu turi būti užtikrinta, kad filialo apmokestinamasis pelnas, kuriam pagal 1997 m. MKĮ 21 skirsnio 1 dalį ir 25 skirsnį taikomas pelno mokestis, būtų nustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkos sąlygomis ir taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautiną rezultatą. Sprendimu dėl mokesčių, kuriuo bendrovei nerezidentei leidžiama savo filialui paskirstyti pelną taip, kad tam filialui tenkantis apmokestinamas pelnas iš tikrųjų apytikriai neatitinka rinkoje nustatomų kainų, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo, pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles bendrovei suteikiamas atrankusis pranašumas, kurio neturi neintegruotos bendrovės, nes tai bendrovei suteikiama galimybė sumažinti savo mokesčio bazę, taigi ir Airijoje vykdytiną mokestinį įsipareigojimą.

(254) Todėl Komisija mano, kad, siekiant nustatyti, ar ginčijamais sprendimais dėl mokesčių Airijos mokesčių inspekcija bendrovėms ASI ir AOE suteikė atrankųjį pranašumą, būtina taikyti principą, kad integruotoje bendrovėje

([170]) Žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 ASBL prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ES:C:2006:416, 96 ir 97 punktus.

vykdomi sandoriai turėtų būti vykdomi taip, lyg juos rinkoje vykdytų neintegruotos bendrovės ([171]). Tik tada, kai vidaus sandorių kainos, kuriomis remiantis nustatoma tos bendrovės padalinių mokesčio bazė, iš tikrųjų apytikriai atitinka kainas, dėl kurių susitariama rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą, galima manyti, kad nesuteikiama atrankiojo pranašumo, kaip nustatyta Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje. Taip yra dėl to, kad, prireikus nustatyti mokesčio bazę, taigi ir pelno mokesčio įsipareigojimą, vykdytiną pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles, tik pagal tą scenarijų bendrovėms nerezidentėms bus taikoma tokia pati tvarka, kaip ir neintegruotoms bendrovėms.

(255) Priešingai nei teigia Airija ([172]) ir „Apple“ ([173]), vertindama, ar su mokesčiais susijusiais sprendimais dėl pelno paskirstymo ir sandorių kainodaros neteikiama valstybės pagalba, Komisija tiesiogiai netaiko EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 7 straipsnio 2 dalies ir (arba) 9 straipsnio arba EBPO gairių dėl pelno paskirstymo ar sandorių kainodaros, kaip rašoma 2.4 skirsnyje. Kaip aiškinama 79 konstatuojamojoje dalyje, EBPO sistemą sudaro neprivalomos ir su valstybės pagalbos klausimais tiesiogiai nesusijusios gairės dėl pelno paskirstymo ir sandorių kainodaros metodų ([174]). Pagal valstybės pagalbos taisykles nagrinėdama sprendimą dėl mokesčių, Komisija veikiau taiko Sutarties 107 straipsnio 1 dalį ir įprastų rinkos sąlygų principą, kaip aiškino Teisingumo Teismas (apie tai rašoma 250 konstatuojamojoje dalyje). Tačiau, nors EBPO sistema neprivaloma, Komisija mano, kad mokesčių administratoriams ir tarptautinėms įmonėms sistema yra naudingas rekomendacijų, kaip užtikrinti, kad sandorių kainodara ir pelno paskirstymo tvarka duotų rezultatų, atitinkančių rinkos sąlygas, šaltinis. Todėl, kadangi pelno paskirstymo metodas neatitinka tos sistemos rekomendacijų, tai yra dar vienas rodiklis, kad taikant tą metodą negaunama rezultato, kuris iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Atvirkščiai, vargu ar gavėjui atrankusis pranašumas bus suteikiamas sprendimu dėl mokesčių, kuriuo patvirtinamas pelno paskirstymo metodas, forma ir turiniu visiškai atitinkantis EBPO sistemos rekomendacijas, įskaitant rekomendacijas, kaip pasirinkti tinkamiausią sandorių kainodaros metodą.

(256) Priešingai nei teigia Airija ([175]), Komisija įprastų rinkos sąlygų principą šiame kontekste taiko ne kaip mokesčių „nustatymo“ pagrindą, kuris priešingu atveju būtų netinkamas taikant pagrindinę sistemą, bet kaip atskaitos kriterijų, kuriuo remiantis galima patikrinti, ar apmokestinamas filialo, kuriam taikomos įprastinės pelno apmokestinimo taisyklės, pelnas nustatomas taip, kad būtų užtikrinta, jog integruotoms bendrovėms nerezidentėms, Airijoje veiklą vykdančioms per filialą, pagal tas taisykles nebūtų taikoma palankesnė tvarka nei neintegruotoms bendrovėms, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo.

(257) Galiausiai, kalbant apie Airijos tvirtinimą, kad Airijos mokesčių teisėje neleidžiama taikyti mokesčių laikantis bendrųjų principų ([176]), Komisija primena, kad jos taikomas įprastų rinkos sąlygų principas atsiranda iš Sutarties 107 straipsnio 1 dalies, kaip aiškina Teisingumo Teismas, o ši straipsnio dalis valstybėms narėms yra privaloma, ir yra susijęs su sritimi, kurioje taikomos nacionalinės mokesčių taisyklės ([177]). Todėl tas principas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar konkreti valstybė narė įprastų rinkos sąlygų principą yra įtraukusi į savo nacionalinės teisės sistemą.

([171]) Savo pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 154 ir 155 punktuose „Apple“ panašiai teigia, jog, priskiriant pelną pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, reikia, kad filialas būtų laikomas „savarankišku subjektu“.

([172]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 38 ir tolesni punktai.

([173]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 228 ir tolesni punktai.

([174]) Komisija sprendime pradėti tyrimą jau yra aiškiai nurodžiusi nesiremianti EBPO sandorių kainodaros gairėmis kaip teisės šaltiniu ir veikiau tomis gairėmis besiremianti kaip rekomendaciniu dokumentu, o kartu ji remiasi įprastų rinkos sąlygų principu, vertinamu remiantis Teisingumo Teismo aiškinimu. Iš tikrųjų, apibūdinusi EBPO sandorių kainodaros gaires ir įprastų rinkos sąlygų principą, Komisija 57 konstatuojamojoje dalyje toliau rašo, kad, „atsižvelgdama į bendrąsias pastabas, Komisija nagrinės, ar ginčijami sprendimai dėl mokesčių atitinka įprastų rinkos sąlygų principą“.

([175]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 43 punktas.

([176]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 42 punktas; šiame punkte nurodomas Airijos Aukščiausiojo Teismo sprendimas, o jame nurodyta, jog „[t]ai, kad pilietis apmokestinamas tik tada, kai įstatymu jam aiškiai nustatoma tokia prievolė, yra įtvirtintas teisinės valstybės principas“. (*Texaco (Ireland) Ltd. prieš S. Murphy* (mokesčių inspektorių), 1991 m., 2 Airijos pranešimai 449/454 (Aukščiausiasis Teismas).

([177]) Žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 ASBL prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ES:C:2006:416, 81 punktą.

c) **Išvada. Standartas, kuriuo remiantis vertinama, ar ginčijamais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas**

(258) Atsižvelgiant į pirmiau pateiktas pastabas, jeigu galima įrodyti, kad taikant Airijos mokesčių inspekcijos ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus pelno paskirstymo metodus Airijoje apmokestintinas bendrovių ASI ir AOE pelnas nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, taikant Sutarties 107 straipsnio 1 dalį turėtų būti laikoma, kad tais sprendimais toms bendrovėms suteikiamas atrankusis pranašumas, nes dėl tų sprendimų sumažėja jų pelno mokesčio įsipareigojimas pagal Airijos įprastines pelno apmokestinimo taisykles, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių mokesčio bazė nustatoma pagal pelną, jų gaunamą įprastomis rinkos sąlygomis.

(259) 8.2.2.2 ir 8.2.2.3 skirsniuose Komisija įrodys, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių nukrypstama nuo įprastinių Airijos pelno apmokestinimo taisyklių, nes tais sprendimais patvirtintais metodais bendrovėms ASI ir AOE leidžiama savo metinį Airijoje apmokestintiną pelną nustatyti taip, kad negaunamas toks rezultatas, kuris iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą.

(260) Pirmiausia Komisija mano, jog dėl to, kad Airijos mokesčių inspekcija sutinka su nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, – šia prielaida grindžiami ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinti pelno paskirstymo metodai – metinis bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestintinas pelnas nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą ([178]).

(261) Atsižvelgdama į papildomą aiškinimą ir nedarydama poveikio 260 konstatuojamojoje dalyje pateiktai išvadai, Komisija mano, kad net jeigu Airijos mokesčių inspekcija būtų buvusi teisi sutikdama su nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, nors Komisija su tuo nesutinka, taikant pelno paskirstymo metodus, patvirtintus ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, bendrovių ASI ir AOE metinis Airijoje apmokestintinas pelnas vis tiek nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, nes tie metodai visais atvejais buvo pagrįsti netinkamai pasirinkta metodika ([179]).

(262) Prieš išsamiau plėtodama abu aiškinimus, Komisija atkreipia dėmesį, kad ginčijami sprendimai dėl mokesčių buvo priimti neturint bendrovės „Apple“ parengtos pelno paskirstymo ar sandorių kainodaros ataskaitos. Nagrinėdama prašymus priimti sprendimus, Airijos mokesčių inspekcija turėjo tik 2.2.3 skirsnyje apibendrintą dokumentaciją. Sprendime pradėti tyrimą Komisijai pareiškė, kad jai kyla abejonių dėl pelno paskirstymo ar sandorių kainodaros ataskaitos, ir tos abejonės nebuvo išsklaidytos. Tik Komisijai priėmus sprendimą pradėti tyrimą ir Airija, ir „Apple“ pateikė *ad hoc* pelno paskirstymo ataskaitas, atitinkamai parengtas bendrovės PwC ir [„Apple“ mokesčių konsultanto], kad *ex post facto* pagrįstų pelno paskirstymo metodus, patvirtintus ginčijamais mokesčių sprendimais. Siekdama išsamumo, Komisija taip pat svarstys aktualius tose ataskaitose pateiktus paaiškinimus, nors priimdama tuos sprendimus Airijos mokesčių inspekcija tų ataskaitų neturėjo.

(263) Galiausiai, Komisija atkreipia dėmesį, kad, nors Airija tvirtino, kad 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje nereikalaujama, kad priimdama sprendimus dėl mokesčių Airijos mokesčių inspekcija laikytųsi EBPO sistemos rekomendacijų, ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintais pelno paskirstymo metodais atlygis už šių filialų vykdomą veiklą nustatomas pagal Airijos filialų veiklos išlaidas, o ne pagal atskirus sandorius, tų filialų sudaromus su savo atitinkamomis pagrindinėmis buveinėmis. Kitaip sakant, ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinti vienašaliai pelno paskirstymo metodai, atrodo, yra panašūs į sandorių kainodaros tvarką, grindžiamą sandorio grynosios maržos metodu, kai veiklos išlaidos laikomos pelno lygio rodikliu, kaip aprašyta EBPO sandorių kainodaros gairėse.

([178]) Žr. 8.2.2.2 skirsnį.
([179]) Žr. 8.2.2.3 skirsnį.

8.2.2.2. ***Atrankusis pranašumas, atsiradęs Airijos mokesčių inspekcijai sutikus su nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams***

(264) Kaip aiškinama 265–321 konstatuojamosiose dalyse, Komisija mano, kad dėl to, jog Airijos mokesčių inspekcija sutiko su nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, – šia prielaida grindžiami bendrovės „Apple“ pasiūlyti ir ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinti pelno paskirstymo metodai – metinis bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestintinas pelnas nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą.

a) **Pelno paskirstymas bendrovėje yra susijęs su turto, funkcijų ir rizikos paskirstymu įvairiems bendrovės padaliniams**

(265) Tuose ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių Airijos mokesčių inspekcija patvirtino vienašalius pelno paskirstymo metodus, taikytinus paskirstant pelną bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams. Šie metodai grindžiami nepagrįsta prielaida, kad visos bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams ([180]). Remiantis ta prielaida, bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestintinas pelnas nustatomas taikant sandorių kainodaros metodą, panašų į sandorio grynosios maržos metodą, kai Airijos filialai laikomi „vertinama šalimi“, o likutinis bendrovių ASI ir AOE pelnas paskirstomas ne Airijoje esantiems subjektams ([181]).

(266) Airija tvirtina, kad pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį ji gali apmokestinti tik tą bendrovės pelno dalį, kuri priskiriama Airijos filialų veiklai, ir kad tai reiškia, jog pelno paskirstymo tikslais Airijos mokesčių inspekcija turi atsižvelgti tik į veiklą, vykdytą Airijos filialuose ([182]). Pasak Airijos, bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos mokesčių tikslais neturėtų būti priskirtos Airijos filialams, nes tuose filialuose nevykdoma jokia su tų licencijų valdymu susijusi veikla ([183]). Airija tvirtina, kad Airijos filialų apmokestinamo pelno apskaičiavimo metodą patvirtino remdamasi tik Airijos filialų požiūriu, taigi Airijos mokesčių inspekcija teisingai taikė 1997 m. MKĮ 25 skirsnį ir nei bendrovei ASI, nei bendrovei AOE atrankiojo pranašumo nesuteikė.

(267) Komisija nepritaria tokiam aiškinimui.

(268) Kaip aiškinama 8.2.2.1 skirsnyje, taikant 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, būtina taikyti pelno paskirstymo metodą, grindžiamą įprastų rinkos sąlygų principu. Kai dvi nepriklausomos bendrovės tarpusavyje vykdo sandorius, tų sandorių kainos atitinka funkcijas, kurias kiekviena bendrovė vykdo sudarius tą sandorį, atsižvelgiant į tų bendrovių naudojamą turtą ir prisiimamą atsakomybę. Todėl, kai asocijuotosios bendrovės tarpusavyje vykdo sandorius, siekiant nustatyti, ar grupės vidaus sandoris vykdomas įprastomis rinkos sąlygomis, būtina lyginti kiekvienos bendrovės naudojamą turtą, vykdomas funkcijas ir prisiimamą riziką ([184]).

(269) Priešingai aplinkybėms, kai sandorių kainodara taikoma nustatant komercines atskirų tai pačiai įmonių grupei priklausančių bendrovių sąlygas, pelną paskirstant įvairiems tos pačios bendrovės padaliniams turto paskirstymas,

([180]) Žr., pvz., Airijos pastabas dėl sprendimo pradėti tyrimą, p. 7; jomis remiantis „[Mokesčių inspekcijos vadovas, sutikęs su 1991 m. nustatytu pelno priskyrimo metodu,] labai daug svarbos skyrė tam, kad Airijos filialai neturi teisių į „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijas, esančias svarbiu bendrovės pajamų šaltiniu, ir neturi jokių su jomis susijusių interesų“. Taip pat žr. 64 konstatuojamojoje dalyje pateiktą ištrauką iš 1990 m. lapkričio 30 d. pokalbio – „[„Apple“ mokesčių konsultanto] nuomone, pelnas gaunamas iš trijų šaltinių – technologijų, rinkodaros ir gamybos. Tik gamybos dalis yra susijusi su Airijos filialu“.

([181]) Žr. 329 konstatuojamąją dalį.

([182]) Žr. 159 ir 200 konstatuojamąsias dalis.

([183]) Žr. 113, 185, 195 ir 213 konstatuojamąsias dalis.

([184]) Žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 1.42 punktą, pateiktą 61 išnašoje.

funkcijos ir rizika nėra žinomas faktas, nes pačius tuos dalykus reikia nustatyti taikant pelno paskirstymo metodą. Taip yra dėl to, kad pelną paskirstant bendrovėje nė vienas tą bendrovę sudarantis padalinys neturi atskiro teisinio subjektiškumo ir dėl to negalima sakyti, kad bent vienam iš tų padalinių atskirai priklauso tos bendrovės turtas ar jis prisiima jos įsipareigojimus. Veikiau turtas priklauso visai bendrovei, susidedančiai iš įvairių padalinių, ir visa bendrovė yra atsakinga kreditoriams. Iš tikrųjų, tokios bendrovės kreditorius bendrovės nemokumo atveju turėtų, kaip garantiją, turėti galimą reikalavimo teisę į visą bendrovės turtą, neatsižvelgiant į tai, ar tas turtas paskirstytas viduje ar, mokesčių tikslais, priskirtas bendrovės pagrindinei buveinei arba konkrečiam filialui.

(270) Be to, tokiais atvejais nuosavybės teisė į turtą negali būti tiesiogiai ir patikimai matoma tos bendrovės teisės aktų nustatytose ataskaitose ([185]). Nors tai, kad konkrečioje šalyje, pavyzdžiui, toje, kur yra gamykla, iš tikrųjų esama darbuotojų ar turto, gali būti to turto tinkamo paskirstymo bendrovėje požymis, bendrovės turimas ar valdomas nematerialusis turtas, toks kaip intelektinės nuosavybės licencijos, negali būti fiziškai matomas, taigi jį sunkiau paskirstyti mokesčių tikslais. Panašiai, kadangi du tos pačios bendrovės padaliniai tarpusavyje negali sudaryti sutartinių susitarimų, bendrovės turto (materialiojo arba nematerialiojo) nuosavybės teisės negali būti nustatytos sutartimi.

(271) Vadinasi, nei bendrovės ASI, nei bendrovės AOE Airijos filialams neturint atskiro nuo bendrovių, kurioms priklauso, teisinio subjektiškumo, negalima teigti, kad tiems filialams ar kuriam nors kitam tų bendrovių subjektui, visų pirma jų atitinkamoms pagrindinėms buveinėms, atskirai priklauso tų bendrovių turtas ar tenka įsipareigojimai. Atitinkamai, negalima teigti, kad bendrovių ASI ir AOE pagrindinės buveinės ar atitinkami jų Airijos filialai atskirai turi „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijas. Kiekvienu atveju tas intelektinės nuosavybės licencijas veikiau turi visa bendrovė, kurią sudaro įvairūs tos bendrovės padaliniai.

(272) Siekiant užtikrinti, kad pelnas filialui būtų paskirtas taip, kad tai iš tikrųjų apytikriai atitiktų rezultatą, kuris gaunamas rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą, reikėtų atsižvelgti į faktą, jog iš to filialo ir kitų tos pačios bendrovės padalinių tarpusavyje vykdomų sandorių atsirandantis turtas, rizika, kapitalas, teisės ir prievolės priklauso visai bendrovei, o ne kuriam nors vienam bendrovės padaliniui ([186]). Taigi, filialui paskirtinas pelnas yra pelnas, kurį tas filialas būtų gavęs įprastomis rinkos sąlygomis, visų pirma vykdydamas sandorius su kitais bendrovės padaliniais, jeigu jis būtų atskira ir nepriklausoma įmonė, vykdanti tokią pačią ar panašią veiklą tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, atsižvelgiant į bendrovės per savo filialą ar kitus bendrovės padalinius naudojamą turtą, vykdomas funkcijas ir prisiimamą riziką.

([185]) Vis dėlto rengiant vidaus ataskaitas gali būti rengiamos atskiros ataskaitos, nors jos nėra teisiškai įpareigojantis galimų reikalavimų į turtą ribų nustatymas ir nereikalaujama, kad būtų atliktas tokių ataskaitų išorės auditas ar patikrinimas. Tačiau šiuo atveju nėra net tokio nurodomojo ir vidinio ribų nustatymo arba Airijai apie tai nebuvo pranešta tuo metu, kai prašyta priimti ginčijamus sprendimus dėl mokesčių. Airija patvirtino, kad bendrovė ASI Airijos mokesčių inspekcijai nepranešė apie atskiras pagrindinės buveinės ir filialo ataskaitas. Tas pat pasakytina ir apie bendrovę AOE. Žr. 101 konstatuojamąją dalį.

([186]) Taip pat žr. 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitos B-3 skyriaus i skirsnio 14 punktą: „[k]aip ir tarp nesusijusių įmonių, tai, kuriai įmonei priklauso turtas ir kuri įmonė prisiima riziką, nustatoma teisiškai privalomomis sutartimis ar kitais patikrinamais teisiniais susitarimais. Panašus aiškinimas taikomas asocijuotosioms įmonėms, jeigu tik tos sutartys ar teisiniai susitarimai atitinka pagrindines iš tikrųjų esamas aplinkybes <…>. Panašiai, kai įmonės yra atskiros, paprastai nekyla klausimų nustatant, kuri įmonė valdo kapitalą. Kita vertus, nuolatinės buveinės faktinė ir teisinė padėtis tokia, kad nėra vienintelio įmonės padalinio, kuriam teisiškai nuosavybės teise priklausytų turtas, kuris prisiimtų riziką, valdytų kapitalą ar su atskiromis įmonėmis sudarytas sutartis. Taigi, vertinant nuolatinės buveinės aplinkybes, teisinė padėtis nepadeda, nes 7 straipsnio 2 dalyje reikalaujama, kad nuolatinė buveinė būtų laikoma atskira ir nepriklausoma įmone, vykdančia savo funkcijas, prisiimančia savo riziką ir nuosavybės teise turinčia arba savarankiškai naudojančia turtą. Todėl, taikant 7 straipsnyje nustatytą įprastų rinkos sąlygų principą, būtina sukurti rizikos, ekonominių nuosavybės teisių į turtą ir kapitalo priskyrimo tariamai atskirai ir nepriklausomai nuolatinei buveinei mechanizmą, kad tariamai savarankiškai ir nepriklausomai nuolatinei buveinei būtų galima priskirti teises ir prievoles, atsirandančias atskiroms įmonėms ir įmonei, kurios padalinys yra nuolatinė buveinė, tarpusavyje vykdant sandorius, ir kad būtų galima pripažinti ir nustatyti tariamai atskiros nuolatinės buveinės ir kitų įmonės, kurios padalinys yra nuolatinė buveinė, subjektų tarpusavyje vykdomų sandorių pobūdį“, p. 14.

(273) Pasirodo, kad Airija ([187]) ir „Apple“ ([188]) pripažįsta, jog Airijos mokesčių inspekcija, pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį nustatydama bendrovės nerezidentės apmokestintiną pelną turėtų atsižvelgti į tos bendrovės Airijos filialo turtą, funkcijas ir riziką. „Apple“ taip pat sutinka, kad pelną paskirstant pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, filialas turi būti laikomas „savarankišku subjektu“ ([189]). Tačiau, priešingai nei Airijos siūlomas 266 konstatuojamojoje dalyje aprašytas metodas, siekiant užtikrinti, kad taikant pelno paskirstymo Airijos filialui metodą būtų gautas rezultatas, iš tikrųjų apytikriai atitinkantis rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, Airijos mokesčių inspekcija turėjo patikrinti, ar tai, kad „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos priskiriamos ne Airijoje esančioms bendrovėms, užuot jas priskyrus tų bendrovių Airijos filialams, yra tai, dėl ko būtų galima susitarti laikantis įprastų rinkos sąlygų principo. Konkrečiau, gavusi prašymą patvirtinti bendrovės „Apple“ siūlomus pelno paskirstymo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams metodus, Airijos mokesčių inspekcija turėjo pirmiausia tinkamai patikrinti tų bendrovių per jų atitinkamus Airijos filialus ir kitus padalinius naudojamą turtą, vykdomas funkcijas ir prisiimamą riziką.

(274) Airija ir „Apple“ tvirtina, kad, laikantis teritoriškumo principo, gali būti apmokestinamas tik bendrovių ASI ir AOE pelnas, gautas iš jų veiklos Airijoje. Airijos įgaliojimai taikyti mokesčius atitinkamai apima tik bendrovės Airijoje gaunamas pajamas, kaip nustatyta 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje ([190]). Komisija sutinka su tokiu teritoriškumo principo apibūdinimu. Tačiau teritoriškumo principas – dėl jo Komisijai nekyla abejonių – yra susijęs su teise taikyti mokesčius. Taikant tą principą, būtina, kad mokesčių administratorius nustatytų, kaip paskirstomas bendrovės nerezidentės per savo filialą ar kitus bendrovės padalinius naudojamas turtas, vykdomos funkcijos ir prisiimama rizika, įskaitant visos bendrovės turimą intelektinę nuosavybę, kad tokių šalyje gaunamų pajamų sumą būtų galima nustatyti taip, kad gautas rezultatas iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Atrodo, kad pateikdamos šį argumentą Airija ir „Apple“ su šalyje per Airijos filialus gaunamų pajamų apmokestinimu susijusį teritoriškumo principą painioja su pareiga surinkti faktinę informaciją apie bendrovių ASI ir AOE veiklą, kad būtų užtikrintas įprastas rinkos sąlygas atitinkantis turto, funkcijų ir rizikos paskirstymas tose bendrovėse ir būtų galima nustatyti Airijoje apmokestintiną jų pelną. Tikrinant, ar bendrovei nerezidentei taikant pelno paskirstymo metodą gaunamas rezultatas iš tikrųjų apytikriai atitinka rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, teritorinės ribos informacijos rinkimui netaikomos.

(275) Apibūdinant, kur valdoma „Apple“ intelektinė nuosavybė ir kam turėtų būti priskiriamos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos, ir prašyme priimti sprendimą, ir vėliau Airijos bei „Apple“ pateiktoje medžiagoje esama informacijos, kad intelektinė nuosavybė valdoma ne Airijoje ([191]). Nurodoma, viena vertus, veikla, kurią vykdo bendrovių ASI ir AOE pagrindinės buveinės, ir, kita vertus, bendrovės „Apple Inc.“ vykdomos funkcijos ir ekonominė veikla, visų pirma JAV esančių „Apple“ vadovų vykdoma veikla. Tačiau, kadangi dauguma bendrovių ASI ir AOE valdybų narių yra JAV ir kartu dirba bendrovei „Apple Inc.“ ([192]), neaišku, ar nurodomą veiklą reikia priskirti bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms, ar bendrovei „Apple Inc.“ Komisija atitinkamai 276–307 ir 308–318 konstatuojamosiose dalyse nagrinės abiejų scenarijų poveikį pelno paskirstymui atitinkamiems bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams.

([187]) Airija paaiškino, jog taikant 1997 m. MKĮ 25 skirsnį reikalaujama, kad Airijos mokesčių inspekcija priimtų sprendimą atsižvelgdama į konkrečius kiekvieno atvejo faktus ir aplinkybes, o tai gali būti „bet kurio filialo atliekamos funkcijos, jo teisė (jeigu turima) į bendrovės turtą, bet kokios filialo prisiimamos rizikos pobūdis ir dydis, taip pat bendras filialo indėlis į bendrovės pelną“. Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 21 punktas.

([188]) Savo pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 154 ir 155 punktuose „Apple“ teigia, kad pelnas pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį turi būti priskiriamas remiantis šiais kriterijais: „i) filialo veikla (visų pirma vykdomomis funkcijomis, turimu turtu, filialo prisiimama rizika, ii) ta veikla sukuriama verte ir faktinėmis filialui tenkančiomis sąnaudomis, iii) lyginimu su kitomis panašaus sektoriaus ar pramonės bendrovėmis“. Pasak „Apple“, remiantis šiais pagrindiniais principais ginčijamų sprendimų dėl mokesčių priėmimo metu ir buvo nustatyta, kad reikia taikyti 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, o šie principai tebetaikomi ir dabar. Taip pat žr. [„Apple“ konsultanto] nuomonę, nurodytą 204 konstatuojamojoje dalyje.

([189]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 154 ir 155 punktai:

([190]) Airijos 2015 m. gegužės 4 d. raštas, p. 4.

([191]) Žr., pvz., 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 ir 210 konstatuojamąsias dalis.

([192]) Žr. 114 konstatuojamąją dalį.

b) **Turto, funkcijų ir rizikos paskirstymas įvairią verslo veiklą vykdančiam filialui ir fiziškai neįsteigtai bei darbuotojų neturinčiai pagrindinei buveinei**

(276) Bendrovės ASI ir AOE įsteigtos Airijoje. Tačiau pagal 97 m. MKĮ 23A skirsnį bendrovės ASI ir AOE ginčijamų sprendimų galiojimo laikotarpiu nebuvo Airijos rezidentės mokesčių tikslais. Kol 1997 m. MKĮ 23A skirsnis nebuvo pakeistas 2013 m. Biudžeto įstatymu, juo buvo leidžiama Airijoje įsteigtas bendroves laikyti bendrovėms, nesančiomis Airijos rezidentėmis mokesčių tikslais, bet reikėjo atitikti tam tikras sąlygas. Kadangi abi bendrovės – ASI ir AOE – galiausiai yra kontroliuojamos bendrovės, esančios sutarties dėl mokesčių šalies rezidente, t. y. „Apple Inc." (JAV rezidentė mokesčių tikslais), ir kadangi abi bendrovės Airijoje prekybos veiklą vykdė per savo atitinkamus filialus ir jų valdymo ir kontrolės organai buvo ne Airijoje, pagal 1997 m. MKĮ 23A skirsnį bendrovės ASI ir AOE Airijoje laikytos ne rezidentėmis ([193]). Tuo atžvilgiu bendrovė „Apple" nurodė, kad bendrovės ASI ir AOE „nėra nė vienos šalies" ([194]) rezidentės mokesčių tikslais, o Airija abi bendroves laikė „funkciniu požiūriu valdomomis ir kontroliuojamomis" JAV ([195]). Kaip aiškinama (52) konstatuojamojoje dalyje, tuo laikotarpiu, kai galiojo ginčijami sprendimai dėl mokesčių, bendroves ASI ir AOE labiausiai tiko vadinti mokesčių tikslais nepriklausančiomis nė vienai valstybei.

(277) Priešingai, nei teigia Airija ([196]), Komisijai atliekant tyrimą nebuvo nagrinėjama nei 1997 m. MKĮ 23A skirsnio atitiktis valstybės pagalbos taisyklėms, nei tai, kad pagal tas taisykles bendrovės ASI ir AOE, taikant minėtą nuostatą, nebuvo rezidentės mokesčių tikslais. Komisija nenagrinėjo ir to, ar „Apple" grupės bendrovių struktūra ir padėtis Airijoje atitinka valstybės pagalbos taisykles. Veikiau, kaip paaiškinta 39 konstatuojamojoje dalyje, šis tyrimas apėmė ginčijamus sprendimus dėl mokesčių ir tai, ar taikant Airijos mokesčių inspekcijos tais sprendimais patvirtintus pelno paskirstymo metodus suteikta valstybės pagalba.

(278) Vis dėlto, Komisija atkreipia dėmesį, kad bendrovės ASI audito patikrintų ataskaitų ištrauka, pateikta bendrovės 2007 m. metinėje ataskaitoje ir šio sprendimo 6 pav., atrodo, yra grindžiama prielaida, kad visam bendrovės ASI apskaitiniam pelnui turi būti taikomas standartinis 12,5 % Airijos pelno mokesčio tarifas. Be to, mokesčio išsamių skaičiavimų aiškinamojoje pastaboje, pateiktoje 6 pav., aiškinama, kad „[d]abar taikomas mokestis yra mažesnis už standartinį Airijoje taikomą mokesčio tarifą. […]" ([197]). Kitaip sakant, „Apple", atrodo, mokesčio baze savo Airijoje vykdytinam mokestiniam įsipareigojimui apskaičiuoti pirmiausia laikė bendrą bendrovės ASI

([193]) Žr. 50 konstatuojamąją dalį. Apžvelgdama Airijos sprendimų praktiką, susijusią su pelno paskirstymu bendrovės nerezidentės filialui (žr. 384–396 konstatuojamąsias dalis), Komisija nustatė atvejų, kai kitos bendrovės buvo įsteigtos Airijoje, bet jų rezidavimo vieta mokesčių tikslais buvo ne Airijoje, bet šalyje, kurioje buvo jų valdymo ir kontrolės organai. Buvo nurodoma, kad Airijoje įsteigtos bendrovės mokesčių tikslais yra, pavyzdžiui, […] (žr. bendrovę [I]) […] (žr. bendrovę [D]). Keliais atvejais prašymuose priimti sprendimą vieta rezidavimo mokesčių tikslais nenurodyta.

([194]) „Apple" vykdomasis direktorius JAV Senato Nuolatinio tyrimų pakomitečio posėdyje dėl pelno perkėlimo į užsienį ir JAV mokesčių kodekso 2 dalies („Apple Inc."), vykusio 2013 m. gegužės 21 d., teigė: „suprantu, kad nė viena iš jūsų nurodytų trijų patronuojamųjų įmonių [AOI, ASI ir AEO] nėra kurios nors šalies rezidentė mokesčių tikslais", p. 45. Taip pat žr. šio sprendimo 7 pav., jame pateikiama bendrovės ASI 2012 m. metinės ataskaitos ištrauka – „[b]endrovė nėra nė vienos šalies rezidentė mokesčių tikslais".

([195]) Žr., 51, 112 ir 200 konstatuojamąsias dalis. Taip pat žr. bendrovės „Apple" vykdomojo direktoriaus Timo Cooko ir „Apple Inc." mokesčių operacijų vadovo Phillipo Bullocko pareiškimus JAV Senato Nuolatinio tyrimų pakomitečio posėdyje dėl pelno perkėlimo į užsienį ir JAV mokesčių kodekso 2 dalies („Apple Inc."), vykusio 2013 m. gegužės 21 d., p. 41.

([196]) Žr. 199 ir 200 konstatuojamąsias dalis.

([197]) Aiškinimą, kaip buvo skaičiuojamas mokestis, bendrovė „Apple" pradeda tuo, kad imamas visas bendrovės ASI apskaitinis pelnas (2007 m. jis buvo apie 1 844 mln. USD) ir tam visam pelnui taikomas 12,5 % Airijos mokesčio tarifas, taikomas prekybos pajamoms, ir taip teoriškai nustatomas bendrovės ASI Airijoje vykdytinas pelno mokesčio įsipareigojimas (apie 230 mln. USD). Tada tai sumai taikomas 25 % mokestis, susijęs su pajamomis iš palūkanų. Iš taikant standartinį Airijos mokesčio tarifą teoriškai gaunamos mokesčio sumos „Apple" atskaičiuoja sumą, nustatomą taip, kad teoriškai apskaičiuoto mokesčio suma sumažėtų iki ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinto bendrovės ASI Airijos filialui taikomo mokesčio lygio (beveik 8,9 mln. USD). Šis beveik 224 mln. USD sumos atskaitymas aiškinamas kaip koregavimas dėl „mažesniu tarifu apmokestinamų pajamų".

apskaitinį pelną, taikė ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus pelno paskirstymo metodus, kaip priemonę tai bazei sumažinti, ir sutiko, kad bendrovės ASI Airijoje vykdytinas pelno mokesčio įsipareigojimas buvo mažesnis nei įprastai taikomas Airijoje mokesčius privalančioms mokėti bendrovėms ([198]).

(279) Taigi, siekiant nustatyti, ar ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintais pelno paskirstymo metodais tokioms bendrovėms kaip ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas (taigi ir valstybės pagalba), reikia nustatyti, ar taikant tuos metodus metinis bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestintinas pelnas nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą ([199]). Tai priklauso nuo to, ar taikant tuos metodus nustatomas pelnas iš tikrųjų apytikriai atitinka pelną, kurį šių bendrovių Airijos filialai gautų įprastomis rinkos sąlygomis, visų pirma vykdydami sandorius su kitais savo atitinkamų bendrovių padaliniais, jeigu jie būtų atskiros ir nepriklausomos įmonės, vykdančios tokią pačią ar panašią veiklą tokiomis pat ar panašiomis sąlygomis ([200]). Kadangi ginčijamų sprendimų dėl mokesčių galiojimo laikotarpiu bendrovė ASI neturėjo jokių kitų ne Airijoje esančių filialų, o vienintelis bendrovės AOE ne Airijoje esantis filialas buvo Singapūre, nors nei Airija, nei „Apple“ niekada nenurodė, kad tas filialas vykdo funkcijas, dėl kurių gaunamas bendras bendrovės AOE pelnas, Airijos mokesčių inspekcijai sutikus su nepagrįsta prielaida, kad „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, mokesčių tikslais tos licencijos buvo priskirtos bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms.

(280) Atitinkamai, prieš patvirtindama pelno paskirstymo metodus, paremtus nepagrįsta prielaida, kad „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, Airijos mokesčių inspekcija turėjo nagrinėti, ar įprastomis rinkos sąlygomis dvi panašiai kaip bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai ir pagrindinės buveinės nesusijusios bendrovės licencijas būtų paskirsčiusios taip, kaip jos buvo paskirstytos bendrovėse ASI ir AOE. Tokiu tikslu Airijos mokesčių inspekcija, atsižvelgdama į tų bendrovių per Airijos filialus ir savo atitinkamas pagrindines buveines naudojamą turtą, vykdomas funkcijas ir prisiimamą atsakomybę, turėjo patvirtinti, kad tos licencijos iš tikrųjų turėtų būti priskirtos ne Airijoje esantiems subjektams. Kaip matyti iš 281–293 konstatuojamųjų dalių, jeigu Airijos mokesčių inspekcija būtų tai nagrinėjusi, ji būtų padariusi išvadą, kad, tai, jog atitinkamų pagrindinių buveinių lygmeniu nevykdoma jokios su „Apple“ intelektine nuosavybe susijusios veiklos, reiškia, kad mokesčių tikslais tas licencijas reikėtų priskirti Airijos filialams, o tų licencijų nepriskyrus pagrindinėms buveinėms, tai buvo vienintelis galimas rezultatas.

(281) Remiantis Komisijos pateiktais faktais ([201]), atrodytų, kad per ginčijamų sprendimų dėl mokesčių galiojimo laikotarpį bendrovių ASI ir AOE pagrindinės buveinės egzistavo tik popieriuje, nes nei ASI, nei AOE ne Airijoje nebuvo fiziškai įsteigtos ir neturėjo darbuotojų. Kadangi nebuvo darbuotojų, vieninteliai pagrindinių buveinių funkcijas galėję vykdyti asmenys būtų buvę bendrovių direktorių valdybų nariai.

(282) „Apple“ kelis kartus nurodė, kad intelektinės nuosavybės valdymo funkcijas vykdė bendrovių ASI ir AOE valdybos ([202]). Tačiau vieninteliai bendrovių ASI ir AOE direktorių valdybų vykdytos veiklos ginčijamų sprendimų

([198]) Panašus procesas vyksta ir nustatant bendrovės ASI Airijos filialo pelno mokesčio įsipareigojimą (7 pav.), išskyrus tai, kad visam bendrovės ASI apskaitiniam pelnui „Apple“ taiko [1–5] proc. pelno mokesčio tarifą. [1–5] proc. tarifas pateikiamas kaip vidutinis mokesčio tarifas, taikomas visose šalyse, kuriose ASI vykdo veiklą. Nepateikta jokios papildomos informacijos ar paaiškinimo, kaip bendrovė „Apple“ nustatė tą [1–5] proc. tarifą. Atrodo neįmanoma nustatyti, ar [1–5] proc. tarifas atitinka kokius nors vidutinius šalyse, kuriose ASI vykdo veiklą, taikomus mokesčius, nes bendrovė mokesčius moka tik Airijoje.

([199]) Žr. 258 konstatuojamąją dalį.

([200]) Žr. 272 konstatuojamąją dalį.

([201]) Pvz., tuo, kad nebuvo darbuotojų, nebuvo nuolatinės buveinės ir nebuvo nurodytos jokios atskirai nuo „Apple Inc.“ buvusios biuro patalpos.

([202]) Žr. 113, 163, 189, 205 ir 210 konstatuojamąsias dalis.

dėl mokesčių galiojimo laikotarpiu įrodymai yra valdybų posėdžiuose priimti sprendimai, paminėti tam tikro laikotarpio protokoluose, kurie Komisijai buvo pateikti vykstant tyrimui ir šiame sprendime yra įtraukti į 4 ir 5 lenteles. Iš tų protokolų nematyti, kad bendrovių ASI ir AOE direktorių valdybos vykdė aktyvias ir svarbias funkcijas, susijusias su „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijų valdymu ir faktine kontrole. Komisijai pateiktoje medžiagoje, kurioje aprašytos tuose valdybos posėdžiuose vykusios diskusijos, pati „Apple“, apibendrindama valdybų veiklą, nenurodė jokių su intelektine nuosavybe susijusių diskusijų, kurios būtų aprašytos tuose protokoluose ([203]).

(283) Akivaizdu ir tai, kad protokoluose neminimos jokios diskusijos dėl sprendimų sudaryti ar iš dalies keisti SPS. Kaip aiškinama 2.5.4 skirsnyje, nuo 1991 m. SPS iš dalies buvo pakeisti kelis kartus, daugiausia pakeitimų padaryta 2009 m. Priešingai nei teigia Airija, kad bendrovių ASI ir AOE valdybos priėmė labai svarbius sprendimus sudaryti SPS ir finansuoti dideles sąnaudas, kurių atsiranda sudarius tą susitarimą ([204]), taip pat priešingai nei teigia „Apple“, kad valdybos priėmė sprendimus dėl įvairių SPS pakeitimų ([205]), valdybų posėdžių protokoluose nenurodyta jokių diskusijų dėl 2009 m. pakeitimų ar kokių nors kitų diskusijų dėl SPS ar „Apple“ intelektinės nuosavybės teisių ([206]), kol 2014 m. pabaigoje nebuvo pradėta diskutuoti apie naują bendrovės „Apple“ struktūrą Airijoje ([207]).

(284) Iš tikrųjų, iš protokolų matyti, kad per visą 1980–2015 m. laikotarpį – Komisijai pateikti būtent šio laikotarpio protokolai – nebūta jokių diskusijų dėl SPS, išskyrus 2014 m. rugpjūčio mėn. […] valdybos posėdžio protokolą. Tas […] direktorių valdybos posėdis pirmą kartą buvo […]. Tačiau iš tų protokolų matyti, kad, net kalbant apie SPS, diskusijose apie SPS dalyvavo ir kiti asmenys, veikę bendrovių ASI ir AOE vardu, nebuvę ASI ar AOE direktorių valdybos nariais ir nedalyvavę tame posėdyje ([208]). Bet kuriuo atveju, iš visų Komisijos apžvelgtų protokolų matyti, kad bendrovių ASI ir AOE direktorių valdyba su SPS susijusias diskusijas pradėjo tik 2014 m. pabaigoje, […], o ne kol galiojo […], kuriems taikyti ginčijami sprendimai dėl mokesčių ([209]).

(285) Iš Komisijai pateiktų valdybos posėdžių protokolų matyti, kad valdybų nariai nedalyvavo išsamiose verslo diskusijose, kol neprasidėjo diskusijos dėl „Apple“ naujos struktūros Airijoje; šių diskusijų rezultatas, pasak „Apple“, buvo tas, kad 2007 m. sprendimą nustota taikyti bendrovių ASI ir AOE metiniam Airijoje apmokestinamam pelnui nustatyti. 4 ir 5 lentelėse pateiktas protokolų apibendrinimas rodo, kad diskusijos dėl ASI vyko

([203]) Bendrovė „Apple“ [„Apple“ konsultanto] nuomonę dėl valdybų posėdžių veiklos trumpai apibūdino taip: „iš ASI ir AOE valdybos protokolų <…> matyti, kaip priimami sprendimai dėl bendrovėms ASI ir AOE didžiausios strateginės svarbos klausimų, įskaitant i) finansinius klausimus, pvz., sprendimus dėl investicijų, banko sąskaitos įgaliojimus ir kapitalo išsaugojimo klausimus; ii) finansinių ataskaitų svarstymą ir tvirtinimą; ir iii) su verslo veikla, visa vykdyta JAV, o ne Airijoje, susijusių įgaliojimų perdavimą, neperžengiant tam tikrų ribų“. 2015 m. rugsėjo 7 d. pateikta medžiaga, p. 7; žr. 205 konstatuojamąją dalį

([204]) Žr. Airijos 2015 m. gegužės 4 d. raštą, p. 3.

([205]) Žr. 113 konstatuojamąją dalį.

([206]) Bendrovių ASI ir AOE valdybų 2013 m. rugpjūčio mėn. posėdžių, per kuriuos suteikti įgaliojimai ginti intelektinę nuosavybę, diskusijos buvo susijusios su intelektinės nuosavybės srities veikla pagal SPS, kurios negalėjo vykdyti nei ASI, nei AOE. Todėl suteikti tos veiklos vykdymo įgaliojimus grupės JAV darbuotojams iš esmės nebuvo būtina, nes tik „Apple Inc.“ buvo leidžiama ginti intelektinę nuosavybę pagal SPS, ir tai būtų daroma net nesuteikus tų įgaliojimų. Žr. 127 konstatuojamąją dalį.

([207]) Žr. 2.5.7 skirsnį.

([208]) Protokoluose nurodyta, kad […]. Žr. […] ASI valdybos 2014 m. rugpjūčio mėn. posėdžio dėl […] protokolą, p. 7.

([209]) Žr. 136 konstatuojamąją dalį.

nuo 2009 m. sausio mėn. iki 2011 m. rugsėjo mėn., o dėl AOE – nuo 2008 m. gruodžio mėn. iki 2011 m. rugsėjo mėn. ([210]) Išskyrus vieną verslo sprendimą bendrovės AOE Singapūro filialo turtą perduoti kitai „Apple“ grupės bendrovei ([211]), iš tų protokolų matyti, kad bendrovių ASI ir AOE valdybų diskusijos daugiausia buvo susijusios su administracinėmis užduotimis, t. y. ataskaitų tvirtinimu ir dividendų gavimu ([212]), o ne su aktyviai vykdomomis ar labai svarbiomis funkcijomis, susijusiomis su „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijų valdymu.

(286) Airija teigia, kad Airijoje verslo sprendimų nepriimama ([213]). Tačiau iš ASI ir AOE valdybų posėdžių protokolų matyti, kad įvairioms funkcijoms, įskaitant ir išsamias valdybos funkcijas, vykdyti kartais būdavo naudojamasi Airijoje esančių „Apple“ darbuotojų paslaugomis ([214]). Todėl Airija negali tvirtinti, kad Airijoje nevykdyta jokių svarbių funkcijų. Bet kuriuo atveju, pagal bendrovių ASI ir AOE valdybų posėdžių protokolus galima tiksliai atsekti ir atskirti pagrindinių buveinių veiklą, tačiau to negalima padaryti vertinant Airijos filialuose vykdomą veiklą, nors kiekviena tų įmonių turi šimtus įvairių sričių darbuotojų.

(287) „Apple“ tvirtina, kad bendrovių ASI ir AOE direktorių valdybos narių veikla vykdoma „nesuskaitoma daugybe būdų“ ([215]), bet to nepatikslino. Tačiau, kadangi „nesuskaitoma daugybė“ šiuo atveju reiškia neapibrėžtą ir nesuskaičiuojamą elementų, kurių negalima patikrinti ar išskirti, aibę, taikant pelno paskirstymo metodą, grindžiamą tokiais neapibrėžtais elementais, negalima gauti rinkos sąlygas atitinkančio rezultato, nes negalima objektyviai atlikti to metodo vertinimo taikant įprastų rinkos sąlygų principą. Kad ir kaip būtų, kadangi dauguma bendrovių ASI ir AOE valdybos narių yra JAV, be to jie kartu yra bendrovės „Apple Inc.“ darbuotojai, jeigu ta veikla būtų svarbi, bendrovės ASI ir AOE iš esmės būtų laikomos turinčiomis nuolatines buveines JAV. Tas pat pasakytina apie tariamą bendrovių ASI ir AOE pagrindinių buveinių veiklą, nesusijusią su valdybos posėdžiais. Kalbant apie ASI, Komisija taip pat atkreipia dėmesį, kad jos valdybos nariai negauna atlygio ir, manant, kad valdybos nariams atlygis mokamas rinkos sąlygomis, tuo dar labiau patvirtinama, kad bendrovės ASI pagrindinei buveinei jų veikla nėra svarbi.

(288) Tos pagrindinės buveinės ginčijamų sprendimų dėl mokesčių galiojimo laikotarpiu ne tik nevykdė veiklos ar labai svarbių funkcijų, susijusių su „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijų valdymu, bet ir neturėjo pajėgumų tokioms funkcijoms vykdyti. Iš tikrųjų, „Apple“ intelektinės nuosavybės atžvilgiu vykdytina valdymo veikla, kaip aprašyta „Apple“ pastabose (pvz., tai, kurią intelektinę nuosavybę komercinti, kaip gaminti produktus ir rengti

([210]) Airijos 2016 m. balandžio 22 d. pateiktoje apibendrintoje lentelėje išvardyti 57 bendrovės ASI valdybos posėdžiai nuo pirmojo ASI valdybos posėdžio, įvykusio 1990 m. balandžio 5 d. iki 2014 m. ataskaitinio laikotarpio pabaigos (remiantis teisės aktų nustatytomis ataskaitomis, iki 2014 m. rugsėjo 27 d.). Be to, „Apple“ nepateikė apibendrintos informacijos apie 2006–2012 m. vykusius valdybos posėdžius, kurią pateikė JAV Senatui. Apibendrintą informaciją „Apple“ paminėjo 2015 m. balandžio 15 d. pateiktoje medžiagoje (žr. „Apple“ balandžio 22 d. raštą, p. 18). Airijos pateiktoje apžvalgoje, kuri parodyta lentelėje, iš tikrųjų nenurodyti duomenys apie trisdešimt 2006–2012 m. vykusių valdybos posėdžių, kurių protokolus Airija pateikė tą pačią dieną, t. y. 2016 m. balandžio 22 d. Dar trijų šiuo laikotarpiu vykusių valdybos posėdžių protokolus Airija pateikė 2016 m. gegužės 24 d. Galiausiai bendrovės ASI direktorių valdybos posėdžių lentelėje, bendrovės „Apple“ pateiktoje JAV Senatui ir 2015 m. balandžio 15 d. Airijos pateiktoje Komisijai, nurodyti dar penki 2006–2010 m. vykę ASI valdybos posėdžiai, kurių protokolų Airija Komisijai taip ir nepateikė. Todėl iš viso buvo 90 valdybos posėdžių, remiantis Komisijai pateiktais protokolais, ir 92 posėdžiai, jeigu visi JAV Senatui pateiktoje medžiagoje nurodyti valdybos posėdžiai iš tikrųjų vyko (nepateikti 2008 m. sausio mėn. ir 2009 m. spalio mėn. posėdžių, nurodytų JAV Senatui pateiktoje medžiagoje, protokolai). Abiem atvejais nuo 1990 m. iki 2014 m. rugsėjo mėn. pabaigos valdybos posėdžių būta mažiau nei vidutiniškai keturi per metus. Be to, remiantis Airijos 2016 m. balandžio 22 d. pateikta informacija, 1993–1997 m. nevyko nė vienas direktorių valdybos posėdis, sprendimai buvo priimamai tik rašytinėmis direktorių valdybos rezoliucijomis. Remiantis 2016 m. balandžio 22 d. pateikta medžiaga, tas pat pasakytina ir apie 2008 m.

([211]) Tačiau, atrodo, nurodant šį verslo sprendimą tik užfiksuotas pats perdavimas, o tai nesusiję su intelektinės nuosavybės valdymu ir yra tik paprasčiausias veiklos reorganizavimas, ir, atrodo, valdyboje nediskutuota apie perdavimo kainą ar sąlygas.

([212]) Tai patvirtinama ir [„Apple“ konsultanto] nuomone, žr. 205 konstatuojamąją dalį.

([213]) Žr. Airijos 2014 m. rugsėjo 5 d. pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimo procedūrą 12 punktą.

([214]) Žr., pvz., informaciją apie 2010 m. birželio 22 d. bendrovės ASI valdybos ir 2009 m. liepos 20 d. bendrovės AOE posėdžius atitinkamai 4 ir 5 lentelėse. Remiantis Airijoje veikiančių „Apple“ patronuojamųjų įmonių teisės aktų nustatytų ataskaitų informacija, abiejuose posėdžiuose C. Kearney ir M. O'Sullivanui, esantiems Airijoje veikiančios „Apple“ bendrovės darbuotojais, suteikti įgaliojimai. Taip pat žr. bendrovės AOE valdybos 2010 m. lapkričio 15 d. posėdžio protokolą, kuriame teigiama, kad „Apple Cork“ gamyklos vadovas kartu su bendrovės [AOE] vietos teisių perdavimo teisiniais atstovais […] bendrovės [AOE] vardu dalyvavo derybose dėl bendrovei „Apple Cork“ patogių […] papildomų sandėliavimo patalpų, naudotinų plečiant gamybą, išperkamosios nuomos.

([215]) Žr. 113 konstatuojamąją dalį.

rinkodaros kampanijas, taip pat sprendimai dėl MTTP investicijų, kurių bendrovė turėtų imtis, sumų) ([216]), yra būtinai susijusi su aktyviu valdymu ir jai vykdyti kartkartėmis priimamų valdybos sprendimų nepakanka. Todėl bendrovės ASI ir AOE šios veiklos negalėjo vykdyti ne per savo Airijos filialus, nes pagrindinės buveinės, neturėdamos jokių darbuotojų, neturėjo pajėgumų aktyvaus valdymo sprendimams priimti.

(289) Svarbiausia yra tai, kad tik Airijos filialai, o ne pagrindinės buveinės, galėjo vykdyti daug SPS nurodytų funkcijų ir prisiimti riziką, trumpai išdėstytas šio sprendimo 8 ir 9 pav. ([217]) Pavyzdžiui, darbuotojų neturinti pagrindinė buveinė negali vykdyti produktų kokybės kontrolės. Panašiai, MTTP infrastruktūros valdymas neatrodo įmanomas neturint darbuotojų. Atsižvelgiant į tai, kad tos funkcijos turi būti vykdomos ir rizika prisiimama pagal SPS, o bendrovės ASI ir AOE yra SPS šalys, SPS negali būti veiksmingai vykdomas, jeigu jį vykdant nedalyvauja Airijos filialai ([218]).

(290) Remdamasi [„Apple“ mokesčio konsultanto] *ad hoc* ataskaita – ir joje nurodyta, kad intelektinės nuosavybės licencijos priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams – „Apple“ tvirtina, kad bendrovės ASI ir AOE geba priimti būtinus strateginius sprendimus, kad sumažėtų bendrovės rizika, kuri kyla įprastą verslo veiklą vykdant ne Airijos filialuose ([219]). Tačiau aišku, kad nei bendrovė ASI, nei bendrovė AOE be savo Airijos filialų negali stebėti verslo rizikos, nes neturi darbuotojų. Bendrovės subjektui, negalinčiam valdyti kontroliuoti ir stebėti rizikos, tokia rizika neturi būti priskiriama mokesčių tikslais ([220]). Tai atitinka tikras ekonomines sąlygas, kai racionalus ekonominės veiklos vykdytojas sandorio šaliai, negebančiai prisiimti ir valdyti rizikos, nepatikėtų būti atsakingam už tokią riziką. Tuo atžvilgiu ir kaip aiškinama (308)–(318) konstatuojamosiose dalyse, Komisija negali sutikti su bendrovės „Apple“ jai pateiktoje [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje ir [„Apple“ antrojo mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje – jose, vertinant bendrovių ASI ir AOE pelno paskirstymą, nurodytos „Apple Inc.“ funkcijos – išdėstytais argumentais. Bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai nėra bendrovės „Apple Inc.“ filialai, nes pastaroji bendrovė yra atskiras juridinis subjektas, pelną ataskaitose atskiriantis nuo bendrovių ASI ir AOE pelno.

(291) Atsižvelgiant į tai, kad pagrindinių buveinių lygmeniu veikla nevykdoma, mokesčių tikslais pagrindinėms buveinėms galima priskirti tik tam tikrą riziką, kurią galima tinkamai kontroliuoti kartkartėmis rengiant valdybos posėdžius. Kaip nurodoma (285) konstatuojamoje dalyje, Komisijos apžvelgtuose valdybos posėdžių protokoluose daugiausia nurodoma, kad diskutuota dėl finansinių sprendimų, pavyzdžiui, sprendimų paskirstyti dividendus ir sprendimų dėl grynųjų pinigų valdymo. Kalbant apie valdymą, iš pasyviojo likvidumo valdymo, direktorių valdybos pavesto vykdyti bendrovei „Braeburn“ ir tai matyti iš valdybos posėdžių protokolų, abi bendrovės gauna pajamų iš palūkanų ([221]). Kadangi tokioms pasyviojo valdymo funkcijoms vykdyti nereikia kasdienio valdymo, o likvidumo valdymas nėra pagrindinė bendrovių ASI ir AOE veikla, Komisija sutinka, kad bendrovių ASI ir AOE pajamos iš palūkanų, gaunamos vykdant pasyviojo valdymo funkciją, mokesčių tikslais būtų paskirstomos pagrindinėms buveinėms.

(292) Ir atvirkščiai, bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms neturėjo būti priskiriama jokios aktyviai valdomos intelektinės nuosavybės, tokios kaip „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos, kurias bendrovės ASI ir AOE turi teisę naudoti pagal SPS, ir tai neatitinka nepagrįstos ir ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintos prielaidos. Tam tikrais metais nevyko nė vieno fizinio valdybos posėdžio, valdyba priėmė tik rašytines

([216]) Žr. 163 konstatuojamąją dalį.
([217]) Žr. 122 konstatuojamąją dalį.
([218]) Pasak „Apple“, SPS priede pateiktose lentelėse nenurodyta veikla, kurią kiekviena šalis faktiškai atliko, nurodyta tik veikla, kurią kiekvienai šaliai leista vykdyti, žr. (124) konstatuojamąją dalį. SPS tekstas – jame nėra tokio apibrėžiamojo nurodymo ar apribojimo – šio bendrovės „Apple“ pateikiamo *ex post* aiškinimo nepatvirtina.
([219]) Žr. 167 konstatuojamąją dalį.
([220]) Taip pat, kaip aiškinama 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 1.49 punkte, „veiksnys, svarstytinas vertinant ekonominį tariamo rizikos paskirstymo turinį, yra tokio paskirstymo poveikis sandorius vykdant įprastomis rinkos sąlygomis. Įprastomis rinkos sąlygomis vykdant sandorius paprastai laikoma derama šalims paskirti didesnę tos rizikos, kurią jie gali santykinai labiau kontroliuoti, dalį.“
([221]) Žr. 108 konstatuojamąją dalį.

rezoliucijas, o tuo ribojamas valdybos sprendimų priėmimo procesas ir pagrindinių buveinių gebėjimas priimti aktyvaus valdymo sprendimus. Retais atvejais, kai valdyba vis tik diskutavo apie bendrovės ASI platinimo arba gamybos veiklą, protokoluose sistemingai minimos ankstesnės bendrovės ASI ir kitų šalių diskusijos ([222]).

(293) Iš esmės, jeigu Airijos mokesčių inspekcija būtų tinkamai patvirtinusi, ar bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, prieš patvirtindama šia prielaida grindžiamus pelno paskirstymo metodus, ji būtų padariusi išvadą, kad bendrovių ASI ir AOE pagrindinės buveinės nekontroliavo ir nevaldė „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijų ir neturėjo galimybių jų kontroliuoti ar valdyti, taip, kad galėtų iš jų gauti tų bendrovių ataskaitose nurodomas pajamas. Vadinasi, jeigu bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai būtų atskiros ir nepriklausomos bendrovės, vykdančios tokią pat arba panašią veiklą tokiomis pat ar panašiomis sąlygomis ir atsižvelgtų į tų bendrovių per savo filialus ir atitinkamas pagrindines buveines naudojamą turtą, vykdomas funkcijas bei prisiimamą riziką, jie nebūtų sutikę su ta prielaida grindžiamu pelno paskirstymo metodu, kurį taikant visas bendrovių ASI ir AOE pelnas, viršijantis ribotą pelno dydį, nustatomą pagal sumažintą sąnaudų bazę, paskirstomas ne tiems filialams, bet pagrindinėms buveinėms.

(294) Kaip dėstoma (281)–(292) konstatuojamosiose dalyse, Airijos mokesčių inspekcija ginčijamų sprendimų dėl mokesčių galiojimo laikotarpiu turėjo arba galėjo gauti informacijos, reikalingos tai išvadai padaryti ([223]). Remiantis ta informacija galima patikimai ir tiesiogiai nustatyti, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos neturėtų būti mokesčių tikslais priskiriamos pagrindinėms buveinėms. Priešingai nei teigia Airija ([224]), į šią informaciją reikėjo atkreipti dėmesį paskirstant pelną Airijos filialams, nes, remdamasi ta informacija, Airijos mokesčių inspekcija galėtų padaryti patikimesnę išvadą dėl to, ar, taikant bendrovės „Apple“ pasiūlytus pelno paskirstymo metodus gaunamas rezultatas, iš tikrųjų apytikriai atitinka rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, ir nereikėjo kliautis tik informacija apie Airijos filialų veiklą.

(295) Bet kuriuo atveju, net sutikus su Airijos argumentu, kad atliekant pelno paskirstymo vertinimą reikia atsižvelgti tik į Airijos filialų naudojamą turtą, vykdomas funkcijas ir prisiimamą riziką, nors Komisija su tuo nesutinka, Airijos mokesčių inspekcija turėjo bent patvirtinti, kad „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos neturėtų būti mokesčių tikslais priskiriamos bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams. Kaip aiškinama 296–304 konstatuojamosiose dalyse, matant, kad tie filialai Airijos mokesčių inspekcijai pristatyti kaip vykdantys funkcijas, kurias vykdant labai svarbu naudoti tas licencijas, ir matant, kad esama požymių, jog tie filialai iš tikrųjų vykdė su intelektine nuosavybe susijusias funkcijas, kurios buvo labai svarbios siekiant formuoti prekių ženklo žinomumą ir pripažinimą EARIA regione, prieš patvirtinant pelno paskirstymo metodus, paremtus nepagrįsta prielaida, kad „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijas reikėtų priskirti ne Airijoje esantiems subjektams, Airijos mokesčių inspekcijai buvo privalu bent jau patvirtinti, kad „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos neturėtų būti visiškai arba iš dalies priskirtos Airijos filialams.

(296) Kalbant apie ASI, jos Airijos filialas Airijos mokesčių inspekcijai pristatytas kaip daugiausia atsakingas už pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklos, susijusios su „Apple“ produktų pardavimu trečiosioms šalims ir trečiųjų šalių klientams EARIA ir ARV regionuose ([225]), vykdymą. Kadangi tas filialas buvo įgaliotas platinti „Apple“ prekių ženklo produktus, jo veiklai vykdyti buvo būtina turėti prieigą prie „Apple“ prekių ženklo, ir visa tokia prieiga bendrovei ASI suteikta „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijomis. Vadinasi, net jeigu Airijos mokesčių

([222]) Daugiau informacijos apie vienintelį kartą, kai 2014 m., ketinant Airijoje patvirtinti „Apple“ naująją bendrovės struktūrą, dėl SPS diskutuota valdybos lygmeniu, pateikiama 284 konstatuojamojoje dalyje. 2012 m. kovo 27 d. bendrovės ASI direktorių valdybos lygmeniu vyko diskusija dėl bedrovės ADI platinimo teritorijų. To posėdžio protokole įrašyta, jog „per [direktorių valdybos] posėdį buvo pranešta, kad vyksta bendrovės [ASI] ir bendrovės „Apple Distribution International“ (ADI) diskusijos dėl siūlymo bendrovę ADI paskirti platintoja Europoje […]“. Iš šio teiginio galima suprasti, kad bendrovės ASI direktorių valdyba aktyviai nedalyvavo diskusijose, apie kurias jai buvo pranešta, ir kad tose diskusijose dalyvavo kiti bendrovei ASI atstovaujantys asmenys.

([223]) Atsižvelgiant į informaciją, kad pagrindinės buveinės neturi veiklos pajėgumų, kurią Airija galėjo gauti, Airija būtų veikusi uoliai, jeigu, gavusi prašymus priimti ginčijamus sprendimus, būtų paprašiusi informacijos apie faktinę valdybų veiklą ir patvirtinusi prielaidą, kad sprendimais pripažįstama, jog intelektinė nuosavybė turėjo būti priskirta ne Airijoje esantiems subjektams.

([224]) Žr. 266 ir 274 konstatuojamąsias dalis.

([225]) Žr. 54 konstatuojamąją dalį.

inspekcija nemanė, kad „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijas mokesčių tikslais reikėtų priskirti bendrovės ASI Airijos filialui, ji turėjo bent išanalizuoti, kaip bendrovėje buvo užtikrinama ir organizuojama to filialo prieiga prie „Apple“ intelektinės nuosavybės, o šios prieigos reikėjo, kad filialas galėtų vykdyti savo funkcijas. Neturima įrodymų, kad tokia analizė buvo kada nors atlikta.

(297) Jeigu tokia analizė būtų buvusi atlikta, būtų akivaizdu, kad bendrovės ASI Airijos filialas, vykdydamas pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklą, susijusią su „Apple“ produktų pardavimu, užtikrina keletą funkcijų, labai svarbių vietos rinkoje plėtojant ir palaikant „Apple“ prekių ženklą ir užtikrinant tos rinkos klientų lojalumą tam prekių ženklui ([226]). Pavyzdžiui, bendrovės ASI Airijos filialas, tiesiogiai su trečiųjų šalių rinkodaros paslaugų teikėjais palaikydamas ryšius dėl pasaulinių rinkodaros strategijų lokalizavimo ir vykdymo, patyrė vietos rinkodaros sąnaudų. Pagrindinė prekių ženklo plėtros atitinkamuose regionuose funkcija buvo pritaikyti prekių ženklo strategiją vietos rinkoms, ir filialui buvo paskirstytos pasaulinių ir vietos reklamos programų, būtinų tai funkcijai vykdyti, sąnaudos ([227]).

(298) Bendrovės ASI Airijos filialas taip pat buvo atsakingas už regioninių duomenų rinkimą ir analizavimą, siekiant apskaičiuoti „Apple“ produktų tikėtinos paklausos prognozę ([228]), ir ši funkcija pasirodo esanti būtina „Apple“ intelektinę nuosavybę naudojant EARIA regione.

(299) Bendrovės ASI Airijos filialas buvo visiškai atsakingas už „AppleCare“ priežiūros paslaugų, susijusių su garantine priežiūra ir remonto paslaugomis, teikimą klientams visame EARIA regione. Ta funkcija tiesiogiai susijusi su prekių ženklu, ją vykdant siekiama užtikrinti, kad klientai būtų patenkinti, be to, ši funkcija apima ir atsakomybę už garantijos ir remonto programas ([229]). Taigi bendrovės ASI Airijos filialas prisiėmė didelę riziką, susijusią su produktų savybėmis ir technologija.

(300) Galiausiai, bendrovė „Apple“ 2014 m. nustatė, kad iš bendrovės ASI [300–400] etato ekvivalentų – visų esančių Airijoje – [50–60] etato ekvivalentų tenka MTTP darbuotojams ([230]).

(301) Kalbant apie bendrovę AOE, Airijos mokesčių inspekcijai buvo nurodyta, kad jos Airijos filialas yra atsakingas už specializuoto kompiuterių produktų asortimento, skirto EARIA rinkai, gamybą ir surinkimą. Vykdydamas tą veiklą bendrovės AOE Airijos filialas plėtojo tik „Apple“ būdingus procesus ir gamybos patirtį, taip pat vykdė kokybės užtikrinimo ir kontrolės funkcijas ([231]), reikalingas prekių ženklo vertei išsaugoti ([232]).

(302) Be to, kai bendrovė „Apple“, siekdama, kad būtų priimtas 1991 m. sprendimas, Airijos mokesčių inspekcijai pateikė pavyzdinę bendrovės AOE Airijos filialo ataskaitų rengimo formą, joje su SPS susijusios sąnaudos buvo paskirstytos tam filialui, o ne pagrindinei buveinei ([233]). Nors neatrodo, kad priimdama ginčijamus sprendimus dėl mokesčių Airijos mokesčių inspekcija būtų nagrinėjusi SPS sąlygas, tai, kad pati bendrovė „Apple“ SPS sąnaudas paskyrė bendrovės AOE Airijos filialui, Airijos mokesčių inspekciją turėjo paskatinti suabejoti nepagrįsta prielaida, – ja buvo paremti jos galiausiai patvirtinti pelno paskirstymo metodai – kad „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams.

([226]) PwC *ad hoc* ataskaitos 1 priedas, p. 8.
([227]) PwC *ad hoc* ataskaitos 1 priedas, p. 8.
([228]) PwC *ad hoc* ataskaitos 1 priedas, p. 10.
([229]) PwC *ad hoc* ataskaitos 1 priedas, p. 10–11.
([230]) Tų darbuotojų funkcijų grupė buvo „lokalizavimas ir produktų bandymas“. Bendrovė „Apple“ nurodė, kad, nors darbuotojai nurodomi kaip MTTP srities darbuotojai, jie nedalyvavo kuriant, valdant, diegiant ar formuojant strategines intelektinės nuosavybės kryptis, žr. Airijos 2016 m. sausio 29 d. raštą, p. 27.
([231]) PwC *ad hoc* ataskaita, p. 13.
([232]) Bendrovės AOE Airijos filialas taip pat prisiėmė gamybos ir su prekių atsargomis susijusią riziką, PwC *ad hoc* ataskaita, p. 13.
([233]) Žr. [„Apple“ mokesčių konsultanto] 1991 m. sausio 16 d. rašto 66 konstatuojamąją dalį. Prie to rašto pridėtas priedėlis „Pavyzdinė bendrovės „Apple Computer Ltd.“ Airijos filialo ataskaitų rengimo forma su skaičiais“ (angl. *Apple Computer Ltd. Irish Branch Filing Format Illustrative Figures*) ir jame kaip svarbiausios filialo pelno (nuostolio) ataskaitos sąnaudos nurodyta „Technologija/nematerialusis rinkodaros turtas“.

(303) Panašiai, prašyme priimti 2007 m. sprendimą dėl mokesčių pati bendrovė „Apple“ teigė, kad jos Airijos filialas turėtų gauti su „Apple“ intelektine nuosavybe susijusią grąžą. Pagal 2007 m. sprendimą, [1–5] proc. filialo apyvartos bendrovės AOE Airijos filialui paskirta nurodant, kad tai – „su intelektine nuosavybe susijusi grąža“ ([234]). Iš to teiginio Airijos mokesčių inspekcijai turėjo būti aišku, kad bendrovės AOE Airijos filialas dalyvavo plėtojant intelektinę nuosavybę ar vykdant kitokios formos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijų valdymo ir kontrolės veiklą.

(304) Atsižvelgiant į visa tai, gavus bendrovės „Apple“ siūlomus pelno paskirstymo metodus bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestintinam pelnui nustatyti, Airijos mokesčių inspekcija privalėjo patvirtinti bent tai, kad tų bendrovių Airijos filialams neturėtų būti paskirtos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos, užuot sutikus su nepagrįsta prielaida, kad tas licencijas reikėtų priskriti ne Airijoje esantiems subjektams. Kadangi Airijos filialai yra susiję su „Apple“ intelektinės nuosavybės naudojimu, Airijos mokesčių inspekcija neturėjo ignoruoti jokio pelno, gauto naudojant „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijas, ir jokių sąnaudų, Airijos filialų patirtų pagal SPS.

(305) Atsižvelgdama į pirmiau išdėstytas priežastis, Komisija daro išvadą, kad dvi nesusijusios bendrovės „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijų įprastomis rinkos sąlygomis nebūtų paskirsčiusios ne Airijoje esančioms bendrovėms taip, kaip tai buvo padaryta. Atsižvelgiant į tai, kad pagrindinės buveinės funkcijų nevykdė, ir (arba) į Airijos filialų vykdytas funkcijas, „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos, susijusios su „Apple“ produktų pirkimu, gamyba, pardavimu ir platinimu ne Amerikoje, mokesčių tikslais turėjo būti paskirtos Airijos filialams.

(306) Remiantis ta išvada turėtų būti atmestas ir Airijos teiginys, kad, kadangi „Apple“ intelektinė nuosavybė, iš kurios gaunamas bendrovių ASI ir AOE ataskaitose nurodomas pelnas, yra ne Airijoje, pagal teritoriškumo principą pelnas, gautas iš tos intelektinės nuosavybės, turėtų būti atimtas iš Airijoje apmokestintino pelno ([235]). Kad ir kaip būtų, bendrovių ASI ir AOE ataskaitose nurodytas pelnas nėra pajamos iš autorinio atlyginimo, tai pajamos iš pardavimo, o jo atžvilgiu bendrovių finansinėse ataskaitose intelektinės nuosavybės atlygis neišskirtas. Iš tikrųjų, bendrovių ASI ir AOE pajamos jų finansinėse ataskaitose nurodytos kaip prekybos pajamos ([236]), ir kaip prekybos pajamos jos deklaruotos Airijos mokesčių inspekcijai (atėmus pajamas iš palūkanų). Be to, kaip aiškinama 278 konstatuojamojoje dalyje, visos abiejų bendrovių pajamos (išskyrus pajamas iš palūkanų) bendrovių ASI ir AOE 2004–2008 m. metinėse ataskaitose nurodytos kaip pajamos, apmokestinamos 12,5 % tarifu, o tai pagal Airijos pateiktą klasifikaciją atitinka prekybos pajamas ([237]). Kaip toliau aiškinama toje konstatuojamojoje dalyje, „pajamų, kurioms taikomi mažesni mokesčio tarifai“ atskaita buvo atliekama ir Airijoje vykdytinas faktinis mokestinis tų bendrovių įsipareigojimas buvo sumažintas tik abiejų bendrovių pajamų atžvilgiu teoriškai apskaičiavus vykdytiną pelno mokesčio įsipareigojimą, taikant 12,5 % prekybos pajamų tarifą. Tai patvirtina, kad bendrovė „Apple“ nagrinėjamąsias pajamas laikė prekybos pajamomis, o ne pajamomis iš autorinio atlyginimo ([238]).

(307) Kadangi nei ASI, nei AOE nėra fiziškai įsteigtos ir nevykdo jokios ekonominės veiklos, išskyrus per savo Airijos filialus vykdomą veiklą, ([239]) veiklą, kurią sudaro bendrovės ASI vykdomas „Apple“ produktų pirkimas, pardavimas ir platinimas ne Amerikoje, ir veiklą, kurią sudaro bendrovės AOE vykdoma ne Amerikos rinkoms skirtų kompiuterių produktų gamyba, reikia laikyti veikla, kurią visą vykdo tų bendrovių atitinkami Airijos filialai. Todėl bendrovių ASI ir AOE pajamos yra aktyviosios prekybos pajamos, gaunamos filialams vykdant veiklą, nes

([234]) Žr. 62 konstatuojamąją dalį.
([235]) Žr., pvz., T. Cooke'o nuomonės 194 konstatuojamąją dalį.
([236]) Žr. 96 konstatuojamąją dalį.
([237]) Žr. 103 konstatuojamąją dalį ir 6 pav.; 12,5 % tarifas sąskaitose nurodytas kaip „standartinis Airijos mokesčio tarifas“.
([238]) Nors nuo 2008 m. mokestinis įsipareigojimas teoriškai nebebuvo skaičiuojamas taikant 12,5 % pelno mokesčio tarifą ir vietoj jo taikomas [1–5] proc. tarifas, dydis, gaunamas sumą patikslinus atsižvelgiant į „pajamas, kurioms taikomi mažesni mokesčio tarifai“, vėliau buvo atimamas iš bendrovės teoriškai apskaičiuoto mokestinio įsipareigojimo ir buvo gaunamas faktinis tų bendrovių Airijoje vykdytinas mokestinis įsipareigojimas, kaip ir laikotarpiais iki 2008 m. [1–5] proc. mokesčio tarifas ataskaitose aiškinamas taip: „[v]idutinis visose šalyse, kuriose bendrovė vykdo veiklą, taikomo mokesčio tarifas yra apie [1–5] proc.“ Žr. 7 pav. Kaip aiškinama 199 išnašoje, nepateikta jokios papildomos informacijos ar paaiškinimo, kaip bendrovė „Apple“ nustatė tą bendrovei ASI taikytiną [1–5] proc. mokesčio tarifą. Atrodo neįmanoma nustatyti, ar [1–5] proc. tarifas atitinka kokius nors vidutinius šalyse, kuriose ASI vykdo veiklą, taikomus mokesčius, nes bendrovė veiklą vykdo tik Airijoje.
([239]) Žr. 281 ir tolesnes konstatuojamąsias dalis.

ne Airijoje nėra jokių darbuotojų, dėl kurių veiklos tos pajamos galėtų būti gaunamos ne Airijoje ([240]). Kitaip sakant, dėl to nei visos tos pajamos, bendrovių ASI ir AOE nurodytos kaip prekybos pajamos, nei dalis jų neturėtų būti paskirtos tų bendrovių pagrindinėms buveinėms. Vis dėlto, net jeigu būtų galima manyti, kad kurią nors tų pajamų dalį galima priskirti prie su intelektine nuosavybe susijusių pajamų, Airijos mokesčių inspekcija vis tiek nepatikrino, kuri gaunamo likutinio pagrindinėms buveinėms perduoto pelno dalis, jeigu tokia apskritai būtų, galėtų būti priskirta prie su autoriniu atlyginimu susijusių pajamų.

c) **Bendrovės „Apple“ indėlis vykdant MTTP veiklą ir tai, kad ji valdo bendrovių ASI ir AOE turimas „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijas, negali turėti poveikio bendrovėse ASI ir AOE paskirstant pelną**

(308) Kaip aiškinama 275 konstatuojamojoje dalyje, Airija ir „Apple“ taip pat tvirtina, kad MTTP ir „Apple“ intelektinės nuosavybės valdymas vykdomi centralizuotai ir jiems vadovaujama iš JAV esančios „Apple“ pagrindinės buveinės. Pasak Airijos ir „Apple“, būtent ta bendrovės „Apple Inc.“ darbuotojų veikla lemia bendrovių ASI ir AOE pelningumą, taigi Airijos mokesčių inspekcija buvo teisi, į bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų apmokestinamąjį pelną neįtraukusi pelno, gaunamo dėl tų darbuotojų veiklos ([241]).

(309) Komisija dėl 310–318 konstatuojamosiose dalyse išdėstytų priežasčių nesutinka su tokiu aiškinimu.

(310) Nors ASI, AOE ir „Apple Inc.“ yra tos pačios bendrovių grupės subjektai, tai trys atskiri juridiniai subjektai, taigi grupės viduje vykdomiems tų bendrovių sandoriams turi būti taikoma sandorių kainodaros tvarka ([242]). Pavyzdžiui, bendrovių ASI ir AOE bendrovei „Apple Inc.“ mokamas atlygis už „Apple“ intelektinės nuosavybės plėtojimą nustatytas SPS ([243]), o bendrovių ASI ir AOE bendrovei „Apple Inc.“ mokamas atlygis už rinkodaros paslaugas nustatytas rinkodaros paslaugų susitarime ([244]). Tačiau ginčijami sprendimai dėl mokesčių netaikomi tiems ar kuriems nors kitiems grupės vidaus sandoriams, kuriuos galėjo tarpusavyje sudaryti bendrovės ASI bei AOE ir bendrovė „Apple Inc.“ Kitaip sakant, ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių, užuot nagrinėjus klausimą, ar SPS arba rinkodaros paslaugų susitarimas buvo įgyvendinamas įprastomis rinkos sąlygomis, tų susitarimų sąlygos laikomos žinomu faktu, o tai reiškia, kad tais sprendimais nepatvirtinta jokia tų trijų bendrovių tarpusavyje taikoma sandorių kainodaros tvarka, susijusi, pavyzdžiui, su MTTP ir „Apple“ intelektinės nuosavybės valdymu arba rinkodaros paslaugomis. Ginčijami sprendimai dėl mokesčių taikomi tik bendrovių ASI ir AOE pelno paskirstymui jų atitinkamiems Airijos filialams.

(311) Pagal SPS sąlygas, bendrovės ASI ir AOE ([245]) bendrovei „Apple Inc.“ moka už bendrovės „Apple Inc.“ (arba kitų grupės bendrovių) vykdomą MTTP veiklą, susijusią su „Apple“ intelektine nuosavybe. Todėl būtent pagal bendrovių ASI bei AOE ir bendrovės „Apple Inc.“ sudarytą SPS kiekvienai to susitarimo šaliai nustatoma sąnaudų ir pajamų dalis, susijusi su „Apple“ intelektine nuosavybe. Pagal SPS, „Apple“ produktų MTTP sąnaudos bendrovėms „Apple Inc.“, ASI ir AOE padalijamos pagal procentinę produktų pardavimo jų atitinkamose teritorijose dalį ([246]). Iš tikrųjų, remiantis ASI ataskaitomis, dalis „Moksliniai tyrimai ir technologinė plėtra“ yra vienintelė didžiausia sudedamoji šios bendrovės veiklos išlaidų dalis ([247]). Pavyzdžiui, 2013 ir 2014 m. už „Apple“ intelektinės nuosavybės plėtojimą bendrovė ASI sumokėjo atitinkamai [2,0–2,5] ir [4,0–4,5] mlrd. USD ([248]). 2010–2014 m. bendrovės ASI ir AOE kartu finansavo daugiau kaip pusę „Apple“ intelektinės nuosavybės MTTP sąnaudų, o „Apple Inc.“ per tą patį laikotarpį finansavo mažiau nei pusę tų sąnaudų. Kitaip sakant, bendrovės ASI ir AOE bendrovei „Apple Inc.“ pagal SPS moka atlygį už „Apple“ intelektinės nuosavybės plėtojimą, ir tos sąnaudos turi poveikį bendram bendrovių ASI ir AOE pelningumui.

([240]) Žr. 112 konstatuojamąją dalį.
([241]) Žr., pvz., Airijos 2016 m. sausio 29 d. raštą, p. 25; bendrovės „Apple“ 2015 m. gegužės 4 d. raštą, p. 5; taip pat bendrovės „Apple“ 2016 m. vasario 18 d. raštą, p. 5.
([242]) Lygiai taip pat bendrovei ADI mokamas atlygis už bendrovei ASI teikiamas platinimo paslaugas yra nustatytas abiejų asocijuotųjų grupės bendrovių pasirašytame platinimo susitarime; žr. 134 konstatuojamąją dalį.
([243]) Žr. šio sprendimo 2.5.4 skirsnį.
([244]) Žr. 133 konstatuojamąją dalį.
([245]) SPS jos kartu vadinamos „tarptautiniu dalyviu“, žr. 122 konstatuojamąją dalį.
([246]) Žr. 121 konstatuojamąją dalį.
([247]) Žr. 4 pav.
([248]) Žr. (121) konstatuojamąją dalį.

(312) Kitaip sakant, bendrovė „Apple“ nusprendė, kaip įvertinti bendrovės „Apple Inc.“ ir bendrovių ASI bei AOE vykdomą su „Apple“ intelektine nuosavybe susijusią veiklą ir jų indėlį kuriant tos intelektinės nuosavybės vertę, ir tai įgyvendino. Toks ir yra SPS rezultatas – kiekvienai bendrovei tenka bendrų sąnaudų, patiriamų plėtojant „Apple“ intelektinę nuosavybę, dalis, nustatoma remiantis priskyrimo kriterijais, o šiuos savarankiškai nustato „Apple“. Pasirinktas toks kriterijus – su „Apple“ intelektine nuosavybe susijusias sąnaudas paskirstyti proporcingai pagal kiekvienos bendrovės apyvartą, taigi bendrovėms ASI ir AOE teko didžiausia MTTP veiklos sąnaudų dalis. Taigi atlygis bendrovei „Apple Inc.“ už jos vykdytą MTTP veiklą, susijusią su „Apple“ intelektine nuosavybe, jau nustatytas plėtros sąnaudas paskirstant pagal kiekvienos SPS šalies atitinkamą pardavimą, nes bendrovė „Apple“ pasirinko tuo remtis kiekvienai bendrovei paskiriant „Apple“ intelektinės nuosavybės dalį. Vadinasi, kiekvienos bendrovės – „Apple Inc.“, ASI ir AOE – pelnas yra pardavimo ir visų atitinkamų sąnaudų skirtumas, įskaitant metines išmokas už „Apple“ intelektinės nuosavybės plėtojimą, kaip nustatyta SPS.

(313) Todėl atrodo, kad, nurodydamos JAV vykdomą su MTTP ir „Apple“ intelektinės nuosavybės valdymu susijusią veiklą, Airija ir „Apple“ nurodo tai, kad esama ne tik pagal SPS ir rinkodaros paslaugų susitarimą bendrovės „Apple Inc.“ vykdomos atlyginamos veiklos, bet ir jos vykdomos neatlygintos veiklos, naudingos bendrovėms ASI ir AOE, nes bendrovės ASI ar bendrovės AOE ataskaitose nematoma nieko daugiau, iš ko būtų galima spręsti, kad bendrovei „Apple Inc.“ būtų mokamas papildomas atlygis. Tačiau tai, kad esama tokios neatlygintinos veiklos, negali daryti poveikio pelno paskirstymui bendrovėse ASI ir AOE. Kaip aiškinama 271 konstatuojamojoje dalyje, bendrovių ASI bei AOE pagrindinės buveinės ir jų atitinkami Airijos filialai nėra skirtingi juridiniai subjektai. Veikiau jie sudaro tą patį juridinį subjektą, turintį „Apple“ intelektinės nuosavybės licenciją, ir tai yra būtent tas vienas bendras subjektas, kurio atžvilgiu bendrovė „Apple Inc.“ vykdo neatlygintiną veiklą. Taigi, nors tai, kad bendrovės ASI ir AOE bendrovei „Apple Inc.“ moka atlygį už pastarosios veiklą, susijusią su MTTP ir „Apple“ intelektinės nuosavybės valdymu, galėtų daryti (ir iš tikrųjų daro) poveikį bendram bendrovių ASI ir AOE pelningumui, tai negali daryti poveikio vėlesniam to pelno paskirstymui bendrovėse ASI ir AOE, taigi ir pelno paskirstymui bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams.

(314) Kitaip sakant, nors tokia papildoma veikla galėtų daryti poveikį bendram bendrovių ASI ir AOE pelningumui, jeigu ta veikla iš tikrųjų būtų buvusi vykdyta ir būtų buvusi veiksmingai įkainota (to nebuvo), ji negali daryti poveikio vėlesniam pelno paskirstymui bendrovėse ASI ir AOE. Taip yra dėl to, kad su ta veikla susijusios bendrovių ASI ir AOE sąnaudos tektų toms bendrovėms, kaip visumai, (ne tik pagrindinėms buveinėms ar Airijos filialams) ir dėl to sumažėtų bendras bendrovių pelnas. Bet tik tas sąnaudas atskaičius iš to pelno likęs bendrovių ASI ir AOE pelnas mokesčių tikslais turėtų būti paskirstytas pagrindinėms buveinėms ir jų atitinkamiems Airijos filialams. Panašiai, tai, kad bendrovė „Apple Inc.“ atitinkamai pagal SPS ir rinkodaros paslaugų susitarimą vykdo MTTP ir rengia rinkodaros kampanijas, naudingas bendrovėms ASI ir AOE, daro poveikį bendram bendrovių ASI ir AOE pelningumui, bet, bendrovių ASI ir AOE gautą pelną paskirstant jų pagrindinėms buveinėms ir atitinkamiems Airijos filialams, tai nėra svarbu. Airijos argumentas, kad, siekiant „Apple“ produktų kuriamos vertės, gali reikėti didžiulių investicijų, galbūt teisingas ([249]), bet, kalbant apie bendrovių ASI ir AOE dalį finansuojant tas investicijas, ta dalis nustatyta SPS ir rinkodaros paslaugų susitarime ir negali daryti poveikio pelno paskirstymui tose bendrovėse.

(315) Kad ir kaip būtų, bendrovės ASI ar bendrovės AOE ataskaitose nėra nieko, iš ko būtų galima spręsti, kad bendrovei „Apple Inc.“ būtų mokėtas papildomas SPS nenumatytas atlygis už MTTP ir „Apple“ intelektinės nuosavybės valdymą ([250]), argumentas, kad „Apple Inc.“ veikla, susijusi su MTTP ir „Apple Inc.“ valdymu, daro poveikį paskirstant pelną bendrovėse ASI ir AOE, bet kokiu atveju neturi jokio pagrindo. Atrodo, kad Airija ir „Apple“ nurodo tik abstraktų bendrovės „Apple Inc.“ siekį gauti kitų juridinių subjektų (ASI ir AOE) pelno dalį, nors tai neatitinka sutartinės pagal SPS arba rinkodaros paslaugų susitarimą taikomos tvarkos ir nepatenka į pelno paskirstymo metodo taikymo sritį.

([249]) Žr. 201 konstatuojamąją dalį.
([250]) Žr. 313 konstatuojamąją dalį.

(316) Airija tvirtina, kad bendrovių ASI ir AOE atliktas mokėjimas už „Apple Inc." veiklą yra priskirtinas pagrindinėms buveinėms ir šiuo atžvilgiu nurodo mokėjimo pagal SPS ir rinkodaros paslaugų susitarimą atvejus ([251]). NET darant prielaidą, kad pagal SPS ir rinkodaros paslaugų susitarimą atliktas mokėjimas galėtų daryti poveikį pelno paskirstymui bendrovėse ASI ir AOE, nors Komisija su tuo nesutinka ([252]), nėra jokios akivaizdžios priežasties tą mokėjimą priskirti pagrindinėms buveinėms, o ne Airijos filialams. Kalbant apie SPS ir rinkodaros paslaugų susitarimus, tų susitarimų sąlygose pagrindinės buveinės ir Airijos filialai neatskirti. To galima tikėtis, nes sutarčių požiūriu jie yra vienas juridinis subjektas. Bet, kai tuose susitarimuose pateikiamas bendrovių ASI ir AOE adresas, visais atvejais tas adresas yra Airijos filialų ([253]). Vis dėlto, net jeigu būtų sutinkama, kad „Apple Inc." veikla, vykdoma bendrovių ASI ir AOE naudai, galėtų daryti poveikį pelno paskirstymui bendrovėse ASI ir AOE, nėra jokių požymių, kad, nesant pagrindinių buveinių, bendrovė „Apple Inc." tos pačios veiklos nebūtų vykdžiusi Airijos filialų naudai, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad pagrindinės buveinės, atrodo, negauna jokios naudos iš tos veiklos, nes fiziškai jų nėra ir jos neturi darbuotojų. 281–290 konstatuojamosiose dalyse nustatyta, kad pagrindinės buveinės, vykdydamos ribotą veiklą, kurios forma – valdybos posėdžiai, nedalyvauja ir negali dalyvauti vykdant MTTP veiklą. Tai iš tikrųjų būtų neįmanoma, nes pagrindinės buveinės nėra fiziškai įsteigtos ir neturi darbuotojų. Priešingai, kaip dėstoma 295–304 konstatuojamosiose dalyse, Airijos filialai, atrodo, tikrai vykdo veiklą, kuria tiesiogiai arba netiesiogiai palaikoma „Apple" intelektinė nuosavybė, ir bendrovė „Apple" anksčiau juos laikė vykdančiais tokią veiklą. Vadinasi, net jeigu būtų sutinkama, kad bendrovė „Apple Inc." bendrovių ASI ir AOE naudai nevykdė jokios neatlygtos veiklos, ir kad galima manyti, jog ta neatlyginta veikla daro poveikį pelno paskirstymui bendrovėse ASI ir AOE, ta veikla turėjo būti priskirta Airijos filialams.

(317) Airija ir „Apple" taip pat teigia, kad bendrovių ASI ir AOE vardu rizika prisiimama ir ribojama vykdant JAV išplėtotą grupės politiką. Tačiau grupės politikos paskirtis yra riboti grupei būdingą riziką ir nustatyti koordinavimo procedūras, o tai reiškia, kad ta politika nebūtinai bus naudinga grupės patronuojamosioms įmonėms, nes pati grupė iš savo patronuojamųjų įmonių gali reikalauti tokios grupės politikos. Be to, grupės politika – tai gali būti rašytinis dokumentas, procesas ar verslo programinė įranga – negali būti nurodoma kaip priemonė verslo rizikai prisiimti, jeigu nėra jokių darbuotojų. Iš tikrųjų, kaip aiškinama 290 konstatuojamojoje dalyje, subjektui, negalinčiam valdyti kontroliuoti ir stebėti rizikos, tokia rizika neturi būti priskiriama mokesčių tikslais.

(318) Apibendrinant galima teigti, jog Komisija negali sutikti su Airijos ir „Apple" argumentu, kad bendrovių ASI ir AOE pelnas, gaunamas dėl bendrovės „Apple Inc." darbuotojų vykdomos veiklos, turėtų būtų išskaitomas iš bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų, nes tariama „Apple Inc." darbuotojų veikla, susijusi su MTTP ir bendrovių ASI ir AOE turimų „Apple" intelektinės nuosavybės licencijų valdymu, negali daryti poveikio pelno paskirstymui bendrovėse ASI ir AOE.

d) **Išvada. Ginčijamais sprendimais dėl mokesčių sumažintas bendrovių ASI ir AOE Airijoje vykdytinas pelno mokesčio įsipareigojimas**

(319) Kaip apibendrinama 305 konstatuojamojoje dalyje, bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple" intelektinės nuosavybės licencijos turėjo būti priskirtos Airijos filialams, o ne subjektams, esantiems ne Airijoje. Vadinasi, jeigu bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai būtų atskiros ir nepriklausomos bendrovės, vykdančios tokią pat arba

([251]) Žr. 133 konstatuojamąją dalį.
([252]) Žr. 314 konstatuojamąją dalį.
([253]) Kai įvairiose SPS versijose pateikiamas bendrovių ASI ir AOE pašto adresas, tai visada būna adresas Airijoje. Rinkodaros paslaugų susitarime nurodyta: „visais atvejais, kai siunčiami pranešimai, vyksta rinkimai, teikiami pasiūlymai, siunčiami sutikimai ir reikalavimai, kurie galimi arba kurių prašoma pagal šį susitarimą, tai turi būti atliekama raštu ir siunčiama <…> šaliai tokiu adresu:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Kam: Legal Department (Teisės departamentui)
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland (Holihilis Korkas, Airija)
Kam: Controller (skyriaus vadovui)".
Žr. Rinkodaros paslaugų susitarimą, p. 6.

panašią veiklą tokiomis pat ar panašiomis sąlygomis, galvodami apie savo pelningumą jie nebūtų sutikę, kad visas bendrovių ASI ir AOE pelnas, viršijantis ribotą pelno dydį, nustatomą pagal sumažintą sąnaudų bazę, būtų paskirstytas ne Airijoje esantiems subjektams. Veikiau visas iš pardavimo veiklos, išskyrus bendrovių ASI ir AOE įprastomis rinkos sąlygomis gaunamas pajamas iš palūkanų ([254]), gaunamas pelnas turėjo būti paskirstytas bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams.

(320) Airijos mokesčių inspekcijai sutikus su nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, gerokai sumažintas metinis Airijoje apmokestintinas bendrovių ASI ir AOE pelnas, tai yra mokesčio bazė, kuria remiantis pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles renkamas pelno mokestis. Todėl negalima teigti, kad, taikant ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus pelno paskirstymo metodus, gaunamas rezultatas, iš tikrųjų apytikriai atitinkantis rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą.

(321) Taigi, patvirtinusi pelno paskirstymo metodus, paremtus nepagrįsta prielaida, Airijos mokesčių inspekcija bendrovėms ASI ir AOE pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį suteikė pranašumą, atsiradusį sumažinus atitinkamą metinį apmokestinamąjį pelną. Tas pranašumas buvo atrankiojo pobūdžio, nes buvo sumažintas bendrovių ASI ir AOE pelno mokesčio įsipareigojimas, vykdytinas pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo, ir kurių apmokestinamajam pelnui vėliau taikomas toks pat standartinis pelno mokesčio tarifas, koks taikomas bendrovių ASI ir AOE šalyje gautam pelnui.

(322) Panaši išvada padaryta ir taikant patvirtintą EBPO pelno paskirstymo nuolatinei buveinei metodą ([255]). Nors 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitą EBPO Taryba patvirtino vėliau nei įsigaliojo ginčijami 1991 ir 2007 m. sprendimai dėl mokesčių, Komisija, kaip aiškinama 255 konstatuojamojoje dalyje, tuo neprivalomu rekomendaciniu dokumentu remiasi tik kaip dar vienu šaltiniu, kuriuo patvirtinama, kad taikant tais sprendimais patvirtintus pelno paskirstymo metodus negaunama rezultato, iš tikrųjų apytikriai atitinkančio rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Iš tikrųjų, mokesčių administratoriai ir tarptautinės įmonės neturi kitų detalių ir išsamių būdų, kuriais galėtų analizuoti pelno priskyrimo metodus, kad būtų lengviau grupės vidaus ar bendrovių tarpusavio sandoriams taikyti įprastas rinkos sąlygas. Bet kuriuo atveju, 2008 m. panašios formos rekomendacijos jau buvo patvirtintos ([256]), EBPO paskelbtos pirminės pelno priskyrimo nuolatinei buveinei gairės galioja nuo 1993 m. ([257]), o 2010 m. EBPO pelno priskyrimo ataskaitoje pateikti svarstymai yra susiję su EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 7 straipsnio taikymu konkrečiomis aplinkybėmis.

(323) Taikant patvirtintą EBPO metodą, vykstant pelno paskirstymo procesui pirmiausia turėtų būti remiamasi fiziniu darbuotojų arba įmonės vardu funkcijas vykdančių asmenų buvimu pagrindinėje arba nuolatinėje buveinėje, nes tai objektyvus būdas pagrindinei buveinei ir jos nuolatinei buveinei paskirstyti naudojamą turtą, vykdomas funkcijas ir prisiimamą riziką. Tai pateisinama ir tuo, kad vargu ar kyla neaiškumų dėl fizinio darbuotojų arba įmonės vardu funkcijas vykdančių asmenų buvimo. Vertinant bendroves ASI ir AOE, visas turtas, funkcijos ir rizika, įskaitant intelektinės nuosavybės licencijas, susijusias su „Apple“ produktų pirkimu, gamyba, pardavimu ir platinimu ne Amerikoje, pirmajame etape turėtų būti priskiriama Airijos filialams, nes tos bendrovės, be darbuotojų ar asmenų tuose filialuose, neturi darbuotojų ar kitų asmenų, tų bendrovių vardu vykdančių funkcijas, išskyrus pasyvųjį likvidumo valdymą, bet šį vykdyti direktorių valdyba pavedė bendrovei „Breaburn“. Be to, 2010 m. EBPO pelno priskyrimo nematerialiajam turtui ataskaitos dalyje nurodyta, kad, kalbant apie ekonominę nematerialiojo turto nuosavybę, šios nuosavybės paskyrimą sąlygojantis veiksnys yra faktinis sprendimas, priimamas žemesniu nei aukštesniosios vadovybės lygmeniu ([258]). Bendrovių ASI ir AOE pagrindinės buveinės neturi darbuotojų žemesniu nei aukštesniosios vadovybės lygmeniu.

([254]) Žr. 291 konstatuojamąją dalį.
([255]) Žr. 86–89 konstatuojamąsias dalis.
([256]) Žr. 2010 m. Pelno priskyrimo nuolatinėms bendrovėms ataskaitą (*2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*), kuri EBPO Tarybos buvo patvirtinta 2008 m. liepos 17 d.
([257]) Žr. „Pajamų priskyrimas nuolatinėms buveinėms“ (angl. *Attribution of Income to Permanent Establishments*), *Issues in International Taxation*, Nr. 5, EBPO, Paryžius, 1994 m.; pateikta EBPO Tarybos 1993 m. lapkričio 26 d. EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo į segtuvą susegtos versijos II tomo R(13)-1 puslapyje.
([258]) Žr. 90 ir 91 konstatuojamąsias dalis.

(324) Kalbant apie antrąją [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitą ([259]), bendrovės „Apple“ pateiktą kaip dokumentas, kuriame šiam atvejui taikomas patvirtintas EBPO metodas, du to metodo, kaip jį pateikė [„Apple“ mokesčių konsultantas], etapai neatitinka dviejų patvirtinto EBPO metodo etapų, kaip aiškinama 86–89 konstatuojamosiose dalyse. Visų pirma toje ataskaitoje, kaip ir ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių, neabejojama dėl „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijų paskyrimo bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms. [„Apple“ mokesčių konsultantas] veikiau laikosi nuomonės, kad per pirmą to metodo etapą atliekama analizė, susijusi su įprastų rinkos sąlygų intervalu, o ne bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms ir jų atitinkamiems Airijos filialams paskirstomas turtas, funkcijos ir rizika, kaip reikalaujama taikant patvirtintą EBPO metodą ([260]). Patvirtintas EBPO metodas panašiai klaidingai aiškinamas ir PwC *ad hoc* ataskaitoje – joje pirmasis to metodo etapas laikomas funkcijų analize, bet neatsižvelgiama į turto ir rizikos paskirstymą, kaip turėtų būtų daroma arba reikalaujama tame pirmajame etape.

8.2.2.3. ***Papildomas aiškinimas. Nustatytas per mažas bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas dėl netinkamai pasirinktos metodikos, kuria grindžiami vienašalio pelno paskirstymo metodai, patvirtinti ginčijamais sprendimais dėl mokesčių***

(325) Nedarydama poveikio 8.2.2.2 skirsnyje pateikiamam vertinimui, Komisija mano, kad, laikantis papildomo aiškinimo, net jeigu Airijos mokesčių inspekcija buvo teisi sutikusi su nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, nors Komisija su tuo nesutinka, taikant pelno paskirstymo metodus, patvirtintus ta prielaida grindžiamais ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, vis tiek negaunamo rezultato, iš tikrųjų apytikriai atitinkančio rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Visų pirma, Komisija mano, kad taikant tuos metodus nustatomas per mažas bendrovių ASI ir AOE metinis Airijoje apmokestintinas pelnas, nes metodai grindžiami netinkamai pasirinkta metodika. Netinkamai pasirinkus metodus, sumažinamas tų bendrovių Airijoje vykdytinas pelno mokesčio įsipareigojimas, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo.

(326) 327–360 konstatuojamosiose dalyse atliekamo vertinimo tikslas nėra nustatyti įprastų rinkos sąlygų atlygį už Airijos filialų vykdomas funkcijas. Kaip dėstoma 8.2.2.2 skirsnyje, Komisija nemano, kad Airijos mokesčių inspekcija buvo teisi sutikdama su nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, o būtent šia prielaida grindžiami ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinti pelno paskirstymo metodai. To vertinimo tikslas veikiau yra parodyti, kad, net jei Airijos mokesčių inspekcija būtų buvusi teisi sutikdama su ta nepagrįsta prielaida, dėl kelių pasirinktų metodikos sprendimų, kuriais grindžiami tie metodai, metinis bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestinamasis pelnas vis tiek nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Kitaip sakant, kadangi tie metodai yra patvirtinti ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, net ir laikantis šio papildomo aiškinimo reikėtų laikyti, kad pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį tais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas.

(327) Konkrečiau, Komisija mano, kad rezultato, kuris būtų gaunamas įprastomis rinkos sąlygomis, negaunama dėl šių pasirinktų metodikos sprendimų, kuriais grindžiami vienašaliai pelno paskirstymo metodai, patvirtinti ginčijamais sprendimais dėl mokesčių: i) dėl to, kad vienašalius pelno paskirstymo metodus pasirinkta taikyti bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams, ii) dėl to, kad pelno dydžio rodikliu pasirinktos veiklos išlaidos, ir iii) dėl grąžos, su kuria sutikta, dydžio.

a) **Nepagrįstas pasirinkimas vienašalius pelno paskirstymo metodus taikyti Airijos filialams**

(328) Kai grupės vidaus sandorių kainai nustatyti taikomi tiesioginės kainodaros metodai, pavyzdžiui, sandorio grynosios maržos metodas, rezultatas būna vienodas abiem to sandorio šalims. Ir priešingai, kai taikomi

([259]) Žr. 210 konstatuojamąją dalį.
([260]) Atrodo, kad ataskaitoje yra ir daugiau netikslumų – joje teigiama, kad Airijos filialas nevykdo jokios rinkodaros veiklos, nors, atrodo, Airija ir „Apple“ tam prieštarauja.

vienašaliai netiesioginės sandorių kainodaros metodai, pavyzdžiui, sandorio grynosios maržos metodas, atliekant sandorio kainodaros analizę dėmesys sutelkiamas į vienos iš kontroliuojamo sandorio šalių vykdomą veiklą (vertinama šalis) ir atlygį už tą veiklą, o ne į atskirus sandorius, kuriuos galima aiškiai nurodyti, ir jų kainas. Todėl, taikant sandorio grynosios maržos metodą, būtina pasirinkti vertinamą šalį, kad būtų galima jos grynąją maržą, nustatomą vykdant kontroliuojamąjį sandorį, lyginti su grynąja marža, gaunama panašioms nepriklausomoms bendrovėms vykdant nekontroliuojamus sandorius ([261]). Siekiant užtikrinti, kad to sandorio įprastas rinkos sąlygas atitinkantis atlygis būtų patikimai apskaičiuotas, būtina kuo geriau pasirinkti vertinamą šalį.

(329) Taikant ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus vienašalius pelno paskirstymo metodus, panašius į sandorio grynosios maržos metodą, atsižvelgiama tik į bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų veiklą ([262]). Taigi ginčijamais sprendimais dėl mokesčių sutinkama su tuo, kad vertinama šalimi pasirinkti Airijos filialai. Panašiai, Airijos filialai vertinama šalimi laikomi ir abiejose – PwC ir [„Apple“ mokesčių konsultanto] – *ad hoc* ataskaitose. Pasirinkimas Airijos filialus laikyti vertinama šalimi grindžiamas nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai vykdo „mažiau sudėtingas funkcijas“, palyginti su jų atitinkamomis pagrindinėmis buveinėmis, nes pastarosioms mokesčių tikslais priskirtos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos. Tai, kad Airijos filialai buvo pasirinkti vertinama šalimi, tai pat reiškia, kad pagrindinių buveinių veikla laikoma sudėtingesne.

(330) Taikant sandorio grynosios maržos metodą, subjektai, kuriems, pavyzdžiui, kyla rizika arba nuosavybės teise priklauso nematerialusis turtas, dažnai laikomi vykdantys sudėtingesnę funkciją ([263]). Šiuo atžvilgiu svarbu paaiškinti, kad vien tai, jog nuosavybės teise turimas nematerialusis turtas, nebūtinai reiškia, kad nematerialiojo turto savininkas vykdo sudėtingesnę funkciją. Todėl, net jeigu bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėjo būti priskirtos ne Airijoje esantiems subjektams, nors Komisija su tuo nesutinka, pasirinkimas Airijos filialus laikyti mažiau sudėtingas funkcijas vykdančia šalimi turėtų būti grindžiamas tų filialų ir jų atitinkamų pagrindinių buveinių vykdomų funkcijų lyginimu, o ne paprasčiausia prielaida.

(331) Kaip aiškinama 281 konstatuojamojoje dalyje, pagrindinių buveinių veikla yra tik abiejų bendrovių valdybų posėdžiai. Abiejų bendrovių valdybų posėdžiai fiksuojami protokoluose ir, kaip aiškiai matyti iš 4 ir 5 lentelėse pateikto tų protokolų apibendrinimo ir 127–129 konstatuojamosiose dalyse pateiktų aprašymų, tuose protokoluose nenurodyta jokios sudėtingos veiklos, vykdomos bendrovių ASI ir AOE pagrindinių buveinių lygmeniu. Remiantis tais protokolais, valdybų posėdžiuose dažniausiai svarstyti sprendimai dėl finansų valdymo, pavyzdžiui, dividendų gavimo ar mokėjimo. Visų pirma, neatrodo, kad pagrindinės buveinės vykdo ar gebėtų vykdyti kokias nors aktyvias ir svarbias funkcijas, susijusias su MTTP ar „Apple“ intelektinės nuosavybės valdymu, kaip aiškinama 281–293 konstatuojamosiose dalyse.

(332) Ir atvirkščiai, kaip aiškinama 296–304 konstatuojamosiose dalyse, Airijos filialų funkcijos, kaip nurodė Airijos mokesčių inspekcija, yra funkcijos, kurioms vykdyti labai svarbu naudoti tas licencijas, ir matyti, kad tie filialai iš tikrųjų vykdė su intelektine nuosavybe susijusias funkcijas, kurios buvo labai svarbios formuojant prekių ženklo žinomumą ir pripažinimą EARIA regione.

(333) Kadangi pagrindinių buveinių pajėgumai kontroliuoti kokią nors riziką buvo riboti, palyginti su jų atitinkamų Airijos filialų veiklos aprėptimi, Airijos filialus pasirinkus laikyti vertinama, taigi mažiau sudėtingas funkcijas vykdančia, sandorio šalimi, bendrovių ASI ir AOE metinis Airijoje apmokestintinas pelnas nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Vadinasi, Airijos

([261]) Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 3.18 punktą: „Vertinama šalis turėtų būti pasirenkama atsižvelgiant į sandorio funkcijų analizę. Paprastai vertinama ta šalis, kuriai sandorių kainodaros metodą galima taikyti patikimiausiai ir kuriai galima rasti patikimiausių lyginamųjų duomenų, t. y. dažniausiai tai būna šalis, kurios funkcijų analizę atlikti paprasčiausia“.

([262]) Airija tvirtina, kad taip yra dėl to, kad taikomas 1997 m. MKĮ 25 skirsnis, o jame nustatyta, kad reikia atsižvelgti tik į veiklą, vykdomą Airijos filialuose.

([263]) Žr. 94 konstatuojamąją dalį.

mokesčių inspekcijai sutikus su pelno paskirstymo metodais, paremtais tuo pasirinkimu, bendrovių ASI ir AOE metinis Airijoje mokėtino pelno mokesčio įsipareigojimas sumažinamas, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo. Todėl reikėtų laikyti, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį.

b) **Netinkamai pasirinktas pelno lygio rodiklis**

(334) NET jeigu Airijos filialai būtų tinkamai laikyti vykdantys paprastesnę funkciją, taigi, taikant ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus vienašalius pelno paskirstymo metodus, būtų tinkamai pasirinkti vertinama šalimi, nors Komisija su tuo nesutinka, tiems metodams taikyti pasirinkti pelno lygio rodikliai nėra tokie, kad būtų gaunamas rezultatas, kuris iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą.

(335) Pelno lygio rodikliai, pasirinkti taikant vienašalį sandorių kainodaros metodą, tokį kaip sandorio grynosios maržos metodas, turėtų atitikti vertinamos šalies funkcijas, atliekamas vykdant kontroliuojamąjį sandorį, o ginčijamais sprendimais dėl mokesčių sutinkama, kad vertinama šalis yra Airijos filialai. Bendrovės „Apple“ pasiūlytas ir Airijos mokesčių inspekcijos 1991 ir 2007 m. sprendimais patvirtintas pelno lygio rodiklis, taikytinas nustatant bendrovių ASI ir AOE apmokestinamąjį pelną, susijusį su jų vykdomomis funkcijomis, yra veiklos išlaidos, o, įsigaliojus 2007 m. sprendimui, bendrovės AOE atveju šis rodiklis jungiamas su procentine apyvartos dalimi. Kadangi abu filialai vykdo skirtingas funkcijas, Komisija, siekdama padaryti išvadą, ar kiekvienu atveju veiklos išlaidos tinkamai pasirinktos pelno lygio rodikliu, kiekvieno filialo funkcijas nagrinės atskirai.

(336) Bendrovė „Apple“ bendrovės ASI Airijos filialą Airijos mokesčių inspekcijai apibūdino kaip subjektą, daugiausia vykdantį pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklą. Paprastai būdinga pelno lygio rodikliu veiklos išlaidas rinktis tada, kai platintojams nekyla didelė rizika ([264]). Bet dėl 337, 338 ir 339 konstatuojamosiose dalyse išdėstytų priežasčių bendrovės ASI Airijos filialas negali būti laikomas platintoju, kuriam nekyla didelė rizika.

(337) Pirma, bendrovė ASI prisiima apyvartos riziką, o tos rizikos vertė 2014 m. buvo net [67,5–68] mlrd. USD. Kadangi bendrovės ASI pagrindinė buveinė fiziškai neįsteigta ir neturi darbuotojų ir dėl to negali prisiimti jokios su produktais susijusios rizikos, reikia manyti, kad tą riziką prisiima būtent bendrovės ASI Airijos filialas. Pelno lygio rodikliu laikant veiklos išlaidas, ta rizika neatspindima, nes bendrovės ASI Airijos filialo veiklos išlaidos visą ginčijamų sprendimų dėl mokesčių galiojimo laikotarpį buvo gana stabilios. Ir atvirkščiai, bendrovės ASI pardavimo mastas per tą patį laikotarpį gerokai padidėjo. Kadangi veiklos išlaidos ir pardavimų mastas neatitinka, kyla abejonių, ar, nustatant bendrovės ASI apmokestinamą pelną, veiklos išlaidas tinka laikyti pelno lygio rodikliu ([265]).

([264]) [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje, atrodo, laikoma, kad pardavimas nėra tinkamas pelno lygio rodiklis, kai veikla yra susijusi su platinimu. Remiantis ta ataskaita, pardavimas šiuo atveju būtų tinkamas rodiklis, tik jeigu tai būtų platinimo veikla, susijusi tik su logistika, bet bendrovė ASI vykdo svarbias klientams teikiamų priežiūros paslaugų funkcijas ir teikia garantinę visų parduotų prekių priežiūrą. Žr. [„Apple“ mokesčių konsultanto] parengtą 2008 m. balandžio 30 d. dokumentą „Sandorio pelnu grindžiami kainodaros metodai. Pastabos dėl Kelių klausimų dokumentų projektų“ (angl. *Transactional profits transfer pricing methods. Comments on a series of draft issues notes*); jame „Apple“ mokesčių konsultantas teigia, jog „[„Apple“ mokesčių konsultantas] mano, kad galima rasti argumentų, kuriais būtų pagrįstas Berio koeficiento taikymas tam tikrais atvejais, kai grupės yra labai integruotos ir tose grupėse pardavimas daugiausia vykdomas regioniniu ar pasauliniu lygiu, o pardavimo bendrovės funkcija yra iš esmės susijusi su logistika“. Taip pat žr. [„Apple“ mokesčių konsultanto] parengtą 2008 m. balandžio 30 d. dokumentą „Sandorio pelnu grindžiami kainodaros metodai. Pastabos dėl Kelių klausimų dokumentų projektų“ (angl. *Transactional profits transfer pricing methods. Comments on a series of draft issues notes*); jame „Apple“ mokesčių konsultantas teigia, kad „[„Apple“ mokesčių konsultantas] atkreipia dėmesį į [EBPO] jungtinės darbo grupės požiūrį, kad Berio rodiklis turėtų būti taikomas tik nustatant pardavimo veiklos atlygį; ir kad su pardavimu susijęs rodiklis yra tinkamesnis, išskyrus atvejus, kai esama panašių aplinkybių ir įprastomis rinkos sąlygomis veiklą vykdančios nepriklausomos šalys būtų susitarusios kitaip“. EBPO jungtinė darbo grupė –tai kelios paskirtos EBPO veikiančios darbo grupės, kurias iš esmės sudaro valstybių narių atstovai ir kurios skirtos konkretiems klausimams, pavyzdžiui, sandorių kainodaros, spręsti.

([265]) Sprendimo pradėti tyrimą 67 konstatuojamoji dalis: „Iš tikrųjų, […] bendrovės ASI pardavimo pajamos per trejus metus (2009–2012 m.) padidėjo 415 %, t. y. iki 63,9 mlrd. USD. Per tą patį laikotarpį veiklos sąnaudos, kaip matyti iš apmokestinamų pajamų […] padidėjo [15–20] proc.“

(338) Antra, bendrovė ASI teikia garantinę visų visame EARIA regione parduotų prekių priežiūrą. Ta garantinė priežiūra yra svarbiausias įsipareigojimas perduodant su tuo regionu susijusį bendrovės ASI turtą ir įsipareigojimus bendrovei ADI ([266]). Kadangi bendrovės ASI pagrindinė buveinė fiziškai neįsteigta ir neturi darbuotojų ir dėl to negali prisiimti jokios su produktais susijusios rizikos, reikia manyti, kad tuos įsipareigojimus prisiima bendrovės ASI Airijos filialas. Tačiau, pelno lygio rodikliu pasirinkus veiklos išlaidas, tas rizikos lygis neatspindimas, nes, kaip aiškinama 336 konstatuojamojoje dalyje, paprastai būdinga pelno lygio rodikliu veiklos išlaidas rinktis tada, kai platintojams nekyla didelė rizika ([267]).

(339) Trečia, vykdydama savo platinimo funkciją, bendrovė ASI sistemingai naudojasi trečiųjų šalių rangovų paslaugomis ([268]). Iš tikrųjų, didžiulę bendrovės ASI sukuriamos apyvartos dalį sudaro prekės, kuriomis Airijoje fiziškai neprekiaujama. Su produktais, kuriais Airijoje neprekiaujama, susijusią riziką būtų geriau fiksuoti bendrose pardavimo sumose, o ne veiklos išlaidose, nes, nors už trečiųjų šalių teikiamas paslaugas mokamas sumas būtų galima įtraukti į filialo veiklos išlaidas, ši suma apimtų trečiosioms šalims mokamą atlygį už paslaugų teikimą ir neatspindėtų dėl būtent veiklos patiriamų sąnaudų. Tačiau turima informacija apie bendrovės ASI veiklos išlaidas nepakankamai išsami, kad būtų galima nustatyti sudedamąsias veiklos išlaidų dalis, tokias kaip mokamos sumos, susijusios su trečiųjų šalių teikiamomis paslaugomis, ir su darbuotojais susijusios sąnaudos ([269]).

(340) Dėl 337, 338 ir 339 konstatuojamosiose dalyse išdėstytų priežasčių, pelno lygio rodikliu pasirinkus veiklos išlaidas, bet ne pardavimo sumas, neteisingai atspindima bendrovės ASI Airijos filialo patiriama rizika ir vykdoma svarbi veikla. Šiomis priežastimis galima lygiai taip pat remtis ir vertinant Berio koeficiento naudojimą abiejose – PwC ir [„Apple“ mokesčių konsultanto] – *ad hoc* ataskaitose. Berio koeficientas kaip finansinis koeficientas taip pat naudojamas apskaičiuojant ribotos rizikos platintojams įprastomis rinkos sąlygomis mokamą atlygį ([270]). Berio koeficientas reiškia bendrovės funkcijų, kuriomis kuriama pridėtinė vertė, grąžą, jį taikant laikoma, kad tos funkcijos fiksuojamos bendrovės veiklos išlaidose. Kadangi taikant Berio koeficientą naudojamas vardiklis yra veiklos išlaidos, veiklos išlaidų naudojimas taikant sandorio grynosios maržos metodą ir Berio koeficiento naudojimas praktiškai yra tas pats, tik skirtingai įvardijamas dalykas. Bet kuriuo atveju, EBPO sandorių kainodaros gairėse aprašomi scenarijai, kai Berio koeficientas gali būti naudingas, bet tie scenarijai skiriasi nuo scenarijaus, pagal kurį veikia bendrovė ASI ([271]).

(341) Taigi, nustatant už bendrovės ASI Airijos filialo vykdomas funkcijas įprastomis rinkos sąlygomis mokėtiną atlygį, netinka nei pelno lygio rodikliu rinktis veiklos išlaidas, kaip tai daroma ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių, nei naudoti Berio koeficientą, kaip nurodoma *ad hoc* ataskaitose. Pelno lygio rodikliu pasirinkus veiklos išlaidas, o ne pardavimą nederamai sumažinamas metinis bendrovės ASI Airijoje apmokestintinas pelnas, nes pardavimas yra platesnis pelno lygio rodiklis nei veiklos išlaidos ir, vertinant bendrovę ASI, ginčijamų sprendimų galiojimo laikotarpiu pardavimas gerokai padidėjo, nors bendrovės ASI veiklos išlaidos išliko palyginti stabilios ([272]). Visų pirma, dėl to gaunama labai nedidelė ir stabili bendrovės ASI Airijos filialo mokesčio bazė ([273]), o tai neteisingai

([266]) Žr. 135 konstatuojamąją dalį.

([267]) Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 2.87 punktą; jame teigiama: „[n]ustatant vardiklį dėmesys turėtų būti sutelktas į atitinkamą (-us) vykdant sandorį vertinamai šaliai tenkančių funkcijų vertės rodiklį (-ius), atsižvelgiant į tos šalies turtą ir prisiimamą riziką.“

([268]) Žr., pvz., 55 konstatuojamąją dalį.

([269]) Žr. 4 pav.

([270]) Žr., pvz., pelno lygio rodiklių naudojimo lentelę, pateikiamą Sandorių kainodaros taisyklių ir jų laikymosi vadove (angl. *Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook*), Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006 m.

Turto grąža (ROA)	Formulė – veiklos pelnas/veiklai naudojamas turtas Dažnai naudojama vertinant gamintojus
Veiklos pelno marža	Formulė – veiklos pelnas/grynasis pardavimas Dažnai naudojama vertinant platintojus
Berio koeficientas	Formulė – bendrasis pelnas/veiklos išlaidos Dažnai naudojama vertinant nesvarbias funkcijas vykdančius platintojus
Padidintos grynosios sąnaudos	Formulė – veiklos pelnas/bendrosios sąnaudos Dažnai naudojama vertinant paslaugų teikėjus ir gamintojus rangovus

([271]) Žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 2.101 punktą.

([272]) Žr. 337 konstatuojamąją dalį.

([273]) Šis principas aiškinamas 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 9.10 punkte, kai kalbama apie verslo restruktūrizavimą: „Restruktūrizuojant verslą dažnai nutinka, kad vietos veikla paverčiama mažos rizikos veikla (pvz., tampama platintojais, kuriems nekyla didelė rizika, arba gamintojais rangovais, kuriems nekyla didelė rizika) ir jai priskiriama gana maža (bet paprastai stabili) grąža, ir tai grindžiama tuo, kad verslo riziką prisiima kita šalis, kuriai priskiriamas likutinis pelnas.“

atspindi to filialo prisiimamą riziką, kaip aiškinama 337, 338 ir 339 konstatuojamosiose dalyse. Todėl toks pasirinkimas lėmė mažesnį tam filialui nustatytą atlygį nei atlygis, kuris būtų nustatytas nepriklausomai bendrovei, kurios apmokestinamas pelnas atspindi rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo. Panašių problemų nekyla, kai pelno dydžio rodikliu, nustatant atlygį už bendrovės ASI Airijos filialo vykdomas funkcijas, pasirenkamas pardavimas.

(342) Kad bendrovės, vykdančios pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklą, pelno lygio rodikliu pasirinkus veiklos išlaidas gali būti negaunama rezultato, kuris iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, patvirtinama ir EBPO sandorių kainodaros gairėse pateiktomis rekomendacijomis. Tomis gairėmis siūloma atlygį tokias funkcijas vykdančioms bendrovėms grįsti pardavimu, o ne veiklos išlaidomis ([274]). Panašūs susirūpinimą keliantys klausimai nagrinėjami ir EBPO sandorių kainodaros gairėse, susijusiose su Berio rodiklio naudojimu ([275]). Kad ir kaip būtų, galimybė bendrovės ASI Airijos filialo pelno lygio rodikliu rinktis bendras išlaidas –jas pasirinkus bazė būtų platesnė, nei pasirinkus veiklos išlaidas, taigi ir metinis bendrovės ASI Airijoje mokėtinas pelnas būtų padidėjęs ([276]) – niekada nebuvo svarstyta.

(343) Kalbant apie bendrovę AOE, bendrovė „Apple“ Airijos mokesčių inspekcijai nurodė, kad šios bendrovės Airijos filialas yra atsakingas už specializuoto kompiuterių produktų asortimento, skirto EARIA rinkai, gamybą ir surinkimą. Bendrovė AOE valdo prekių atsargas ([277]) ir, atrodytų, vykdo kontrolę ir prisiima riziką bent dalies su tomis prekių atsargomis susijusių sąnaudų atžvilgiu ([278]). Kadangi jos pagrindinė buveinė negali veiksmingai prisiimti tos rizikos, nes nėra fiziškai įsteigta ir neturi tą riziką valdyti galinčių darbuotojų, turėtų būti laikoma, kad visą su prekių atsargomis susijusią riziką prisiima bendrovės AOE Airijos filialas. Tokiomis aplinkybėmis tokiai gamybos bendrovei kaip AOE labiau tinka taikyti su bendrosiomis sąnaudomis, o ne veiklos išlaidomis susijusį pelno lygio rodiklį. Bendrosios sąnaudos yra platesnė bazė, nei veiklos išlaidos, nes nustatant pastarąsias neįtraukiamos su žaliavomis susijusios sąnaudos, o į bendrąsias sąnaudas įtraukiama pagrindinė kintamoji sudedamoji sąnaudų, iš esmės esančių pagrindinėmis tokios gamybos bendrovės kaip bendrovė AOE parduodamų prekių sąnaudomis, dalis. Komisija atkreipia dėmesį, kad tuo atžvilgiu ir PwC, ir [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitose siūloma pelno lygio rodikliu rinktis pelno dydį, apskaičiuojamą kaip procentinė visų sąnaudų dalis ([279]).

(344) Airijos mokesčių inspekcija, sutikusi su pelno paskirstymo metodu, kai pelno lygio rodikliu laikomos veiklos išlaidos, o ne bendrosios sąnaudos, bendrovei AOE suteikė atrankųjį pranašumą, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių neapmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo. Į ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintą bendrovės AOE Airijos filialui

([274]) Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 2.87 punktą: „[p]aprastai ir atsižvelgiant į konkretaus atvejo faktus ir aplinkybes, pardavimo arba platinimo veiklos išlaidos gali būti tinkama platinimo veiklos bazė, visos sąnaudos arba veiklos išlaidos gali būti tinkama paslaugų arba gamybos veiklos bazė, o veiklai naudojamas turtas gali būti tinkama kapitalui imlios veiklos, pvz., tam tikros gamybos veiklos ar viešųjų paslaugų, bazė“.

([275]) Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 2.101 punktą: „<…> su perleidimo sąnaudomis susijusių problemų gali kilti ir taikant Berio koeficientus. Kad Berio koeficientas būtų tinkamas vertinant kontroliuojamo sandorio (pvz., susijusio su produktų platinimu) atlygį, būtina, kad:
— vykdant kontroliuojamą sandorį atliekamų funkcijų vertė (atsižvelgiant į naudojamą turtą ir prisiimamą riziką) būtų proporcinga veiklos sąnaudoms,
— vykdant kontroliuojamą sandorį atliekamų funkcijų vertei (atsižvelgiant į naudojamą turtą ir prisiimamą riziką) esminio poveikio nedarytų platinamų produktų vertė, t. y. kad ji nebūtų proporcinga pardavimui, ir
— vykdant kontroliuojamus sandorius, mokesčių mokėtojas nevykdo jokios svarbios funkcijos (pvz., gamybos funkcijos), už kurią reikėtų atlyginti taikant kitokį metodą ar finansinį rodiklį“.

([276]) Žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 2.47 punktą.

([277]) Remiantis finansinėmis bendrovės AOE ataskaitomis, bendrovei AOE priklauso ir „žaliavų“ atsargos, ir „nebaigta gamyba ir pagamintos prekės“.

([278]) Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 2.93 punktą: „Taikant sąnaudomis grindžiamą sandorio grynosios maržos metodą, dažnai remiamasi absoliučiai visomis sąnaudomis, įskaitant visas tiesiogines ir netiesiogines sąnaudas, priskirtinas veiklai ar sandoriui, kartu tinkamai paskirstant verslo pridėtines išlaidas. Gali kilti klausimas, ar ir kokiu mastu įprastomis rinkos sąlygomis priimtina didžiulę dalį mokesčių mokėtojo sąnaudų laikyti perleidimo sąnaudomis, su kuriomis nesiejamas joks pelno elementas (t. y. sąnaudomis, kurios gali būti neįtraukiamos į grynojo pelno rodiklio vardiklį). Tai priklauso nuo to, kiek nepriklausoma šalis, kurios sąlygos panašios, sutiktų, kad nustatant pelno dydį nebūtų atsižvelgiama į dalį jos patiriamų sąnaudų.“

([279]) Žr. 167 ir 214 konstatuojamąsias dalis.

taikomą pelno lygio rodiklį neįtraukus tam tikrų sąnaudų, pavyzdžiui, parduotų prekių sąnaudų, nederamai sumažintas metinis Airijoje apmokestintinas tos bendrovės pelnas, nes bendrosios sąnaudos yra platesnis pelno lygio rodiklis nei veiklos išlaidos, taigi dėl to galėjo būti sumažintas jos Airijos filialo pelno mokesčio įsipareigojimas.

(345) Galiausiai, Airijos mokesčių inspekcijai sutikus su tuo, kad, taikant ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus pelno paskirstymo metodus, pelno lygio rodikliu turi būti veiklos išlaidos, o ne bendrovės ASI Airijos filialo pardavimai ir bendrovės AOE Airijos filialo bendrosios sąnaudos, nederamai sumažintas metinis abiejų bendrovių Airijoje apmokestintinas pelnas, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo. Todėl reikėtų laikyti, kad pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį ginčijamais sprendimais dėl mokesčių bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas.

c) **Grąžos dydis, su kuriuo sutikta, yra per mažas**

(346) Ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių Airijos mokesčių inspekcija sutiko su tuo, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams būtų taikomas skirtingas grąžos dydis. 1991 m. sprendime nustatyta, kad bendrovei ASI būtų taikoma 12,5 % filialo veiklos išlaidų marža, o 2007 m. sprendime nustatyta, kad būtų taikoma [10–15] proc. marža. 1991 m. sprendime nustatyta, kad bendrovei AOE būtų taikoma 65 % filialo veiklos išlaidų marža iki [60–70] mln. USD ir 20 %, kai ta suma viršijama, o 2007 m. sprendime nustatyta, kad būtų taikoma [10–15] proc. filialo veiklos išlaidų marža ir intelektinės nuosavybės grąža, sudaranti [1–5] proc. filialo apyvartos, susijusios su Airijos filialo sukaupta gamybos proceso technologija ([280]). Kadangi bendrovė „Apple“, prašydama priimti ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, nebuvo parengusi jokių pelno paskirstymo ataskaitų, nėra jokių to meto paaiškinimų, kuriais būtų pagrįstas tokio grąžos dydžio pasirinkimas 1991 ir 2007 m.

(347) Kalbant apie 1991 m. sprendimą, atrodo, kad dėl bendrovei AOE taikytinų ribų – 65 % veiklos išlaidų ir 20 %, kai viršijama [60–70] mln. USD riba, – sistemos susitarta derybomis ir susitarimas priklausė nuo su užimtumu susijusių dalykų, kaip matyti iš 2.2.3 skirsnyje pateiktų ištraukų ir visų pirma tose ištraukose esamo paminėjimo, jog reikia užtikrinti, kad „nebūtų stabdoma Airijoje vykdomos veiklos plėtra“ ([281]). Teismas šiuo atžvilgiu nusprendė, kad, jei mokesčių administratorius turi plačią veiksmų laisvę nustatyti mokesčių lengvatos gavėjus ar sąlygas, kuriomis ta lengvata suteikiama, pagal kriterijus, nesusijusius su mokesčių sistema, kaip antai su užimtumu susiję dalykai, turi būti pripažįstama, kad, naudojantis tokia veiksmų laisve, yra suteikiamas atrankusis pranašumas.

(348) Komisija nesutinka su tuo, kaip Airija aiškina tą nuorodą ([282]), – pasak Airijos nebūtų nepagrįsta gamintojui rangovui sutikti su mažesniu pelno dydžiu, apskaičiuojamu kaip procentinė visų sąnaudų dalis, jeigu jam prieš tai dosniai atlyginta. Racionalaus ekonominės veiklos vykdytojo tikslas – gauti kuo didesnį pelną, atsižvelgiant į rizikos dydį, ir racionalus ekonominės veiklos vykdytojas nesutiktų su mažesne grąža bei neatsisakytų pelno dėl to, kad kitais atžvilgiais gavo pakankamos grąžos. Komisija taip pat nemano, kad bendrovės „Apple“ pateiktame tos nuorodos tekste ([283]) būtų esminių dalykų, kuriuos, pasak „Apple“, reikėtų aiškinti atsižvelgiant į tai, kad plėtrai būtinos papildomos fiksuotosios investicijos greičiausiai nebūtų tokios didelės kaip pradinės fiksuotosios investicijos ([284]). Visų pirma negali būti priimtinas [„Apple“ antrojo mokesčių konsultanto] parengtame *ad hoc* tyrime ([285]) pateiktas argumentas, kad pelnas, gaunamas padidinus veiklos veiksmingumą, turėtų būti apmokestintas mažesniu tarifu. Remiantis ta ataskaita, labiau nei nustatyta riba sumažintas pelno apmokestinimo

([280]) Žr. 2007 m. gegužės 16 d. prašymą priimti sprendimą, esantį 2007 m. sprendimo pagrindu, p. 1.
([281]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 119 punktas. Žr. 65 konstatuojamąją dalį.
([282]) 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P Oy*, C-6/12, ES:C:2013:525, 25–28 punktai ir nurodyta teismų praktika.
([283]) Žr. 65 konstatuojamąją dalį.
([284]) Žr. „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 112 punktą.
([285]) Žr. 170 konstatuojamąją dalį.

procentas rodo, kad esama masto ekonomijos. Tačiau Komisija negali rasti ekonominio pagrindimo, kuriuo remiantis būtų galima sutikti su mažesniu pelnu, kai jam gauti patiriama mažiau sąnaudų. Taip pat tai, kad didžiulėms bendrovėms, turinčioms naudos iš masto ekonomijos, taikomi mažesni mokesčiai, mokesčių sistemos logikai yra svetima. Konkrečiau, jeigu dėl masto ekonomijos gaunamas pelnas būtų apmokestinamas mažesniu tarifu, nei mažų įmonių gaunamas pelnas, didžiulėms bendrovėms būtų suteikiamas dvigubas pranašumas: didžiulės bendrovės, veikiančios veiksmingiau nei tokią pat veiklą vykdančios mažesnės bendrovės, turėtų naudos iš to, kad gauna didesnį pelną, ir, kadangi apmokestinama procentinė pelno dalis, iš to, kad joms taikomas mažesnis to pelno mokesčio tarifas. Toks papildomas pranašumas svetimas mokesčių sistemos logikai, t. y. siekiui apmokestinti visų bendrovių, Airijoje privalančių mokėti mokesčius, pelną, neatsižvelgiant į jų dydį ar padėtį rinkoje. Galiausiai, tai, kad sutinkama su mažesne pelno, gaunamo iš kiekvienos parduotos prekės, marža, didėjant konkrečiam klientui parduodamam kiekiui, galbūt atitiktų komercinę logiką. Bet tai savaime nėra mažesnis pelnas, siejamas su to kliento sąskaita, nes sumažinta pelno, gaunamo iš kiekvieno parduoto vieneto, marža galėtų būti iš esmės daugiau nei kompensavimas dėl didesnio šiam klientui parduodamo kiekio. Airija neturėjo jokios informacijos apie pagrindinę bendrovės „Apple“ kainodaros strategiją, kuri atitiktų panašų pelningumo modelį. Bet kuriuo atveju, paskatos, panašios į faktinių mokesčių atskaitą, kuria siekiama paskatinti intensyvesnę veiklą ir didesnį užimtumą, neatitinka mokesčių sistemos logikos.

(349) Ir priešingai, Komisija gali sutikti su Airijos ([286]) ir „Apple“ ([287]) paaiškinimais dėl 1991 m. sprendime nustatytos neapmokestinamosios kapitalo dalies, dėl kurios Komisija sprendime pradėti tyrimą pareiškė abejonių. Sprendime pradėti tyrimą Komisija laikėsi nuomonės, kad to, jog Airijos mokesčių inspekcija sutiko su tuo, kad neapmokestinama kapitalo dalis būtų [1–10] mln. USD, viršijus sumą, ataskaitose įrašytą kaip nusidėvėjimo suma, negalima pagrįsti kokiu nors metodu ar kokiomis nors faktinėmis išlaidomis, nes tai veikiau derybų rezultatas. Airija ir „Apple“ šiuo klausimu tvirtino, kad 1991 m. sprendimu mokesčio atskaita apribota. Visų pirma, Airija paaiškino, kad bendrovės ASI ir AOE savanoriškai sutiko su metine neapmokestinamosios kapitalo dalies, kuria jie galėtų pasinaudoti, riba, nors abi bendrovės būtų turėjusios teisę prašyti didesnės neapmokestinamosios dalies per mažiau metų ([288]), taigi ši sprendimo dalis, vertinama individualiai ir atskirai nuo kitų sprendimo elementų, nėra atrankusis toms bendrovėms suteiktas pranašumas.

(350) Kalbant apie 2007 m. sprendimą, bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams taikytino grąžos dydžio, dėl kurio susitarta, *ex post* pagrindimas pateiktas PwC ir [„Apple“ mokesčių konsultanto] parengtose *ad hoc* ataskaitose. Abi ataskaitos paremtos lyginamuoju tyrimu, bet, nors PwC ataskaitoje nurodytos visos bendrovės, su kuriomis, mokesčių konsultanto nuomone, gali būti lyginama siekiant nustatyti abiem filialams taikytiną įprastas rinkos sąlygas tariamai atitinkančią grąžą, [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje neatskleidžiama, su kuo lyginta. [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitoje nurodoma, kad kyla palyginamumo problemų, ir toje ataskaitoje visų pirma nurodoma, kad esama esminių skirtumų ([289]), bet vis tiek toliau ieškoma lyginamųjų duomenų bazės.

(351) Preliminariai Komisija mano, kad lyginamasis tyrimas, pagrįstas lyginamųjų duomenų bazės paieška, nėra tinkama priemonė bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų pelnui, atitinkančiam įprastas rinkos sąlygas, apskaičiuoti. Kad atliekant tokį tyrimą būtų gautas rezultatas, kuris iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, į lyginamąjį tyrimą įtrauktų trečiųjų šalių parduodami produktai turi būti panašūs į bendrovės ASI parduodamas ir bendrovės AOE gaminamas prekes. Tačiau, nustatant atmetimo kriterijus, PwC ir [„Apple“ mokesčių konsultanto] taikytus atrenkant objektus, su kuriais būtų galima lyginti, neatsižvelgta į tai, kad „Apple“ parduoda aukštos kokybės prekių ženklo produktus ir tie produktai rinkoje laikomi būtent tokiais, o atrinktų bendrovių padėtis rinkoje gali būti kitokia. Į tai neatsižvelgus, tokios platintojos

([286]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 121 ir tolesni punktai.
([287]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 115 ir tolesni punktai.
([288]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 127 punktas.
([289]) Žr. [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* sandorių kainodaros ataskaitą, p. 13: „įtrauktos trečiųjų šalių platintojų geografinės rinkos, sutarčių sąlygos, produktų asortimentas ir produktų kiekis iš esmės skiriasi, lyginant su atitinkama bendrovės ASI Airijos filialo veikla.“

kaip bendrovė ASI įprastos rinkos sąlygas atitinkančios grąžos apskaičiuoti nepavyks visų pirma dėl to, kad bendrovė ASI yra atsakinga už parduodamų produktų garantinę priežiūrą, kaip aiškinama 338 konstatuojamojoje dalyje, ir parduodant aukštos kokybės prekių ženklo produktus tenka prisiimti riziką, kurios negalima laikyti nedidele ([290]), o bendrovei ASI tenka nemaža rizika, susijusi su aukščiausios klasės prekėmis, kurių Airijos filialas fiziškai neparduoda, kaip aiškinama 339 konstatuojamojoje dalyje, bet to negalima pasakyti apie lyginimui pasirinktas bendroves. Be to, lyginant problemų gali kilti ir dėl didelio skirtumo tarp kintamųjų sąnaudų intensyvumo, nes bendrovės ASI veikos sąnaudos sudaro tik labai mažą jos pardavimo dalį.

(352) Be šių bendrų abejonių dėl rėmimosi lyginamąja studija šiuo atveju, Komisijai neatrodo gerai ir tai, kad bent trys iš 52 PwC lyginimui pasirinktų bendrovių yra likviduojamos ([291]). Tvaraus verslo modelio netaikančios bendrovės iš esmės negali būti palyginamuoju objektu nustatant tinkamą atlygio dydį. Kadangi didelė imties dalis yra likviduojamos įmonės ir iš to matyti, kad vykdant atranką nebuvo deramai atsižvelgta į verslo modelio tvarumo veiksnį, negalima nustatyti bendro palyginamųjų įmonių reprezentatyvumo.

(353) Nors ir esama šių bendrų ir konkrečių susirūpinimą dėl lyginamųjų tyrimų, atliktų rengiant *ad hoc* ataskaitas, keliančių dalykų, siekdama išsamumo, Komisija nagrinėjo, koks būtų tinkamas grąžos dydis, jeigu pelno lygio rodikliu bendrovė ASI būtų pasirinkusi pardavimą, o ne veiklos išlaidas, o bendrovė AOE – bendrąsias sąnaudas, o ne veiklos išlaidas. Komisija primena, kad šią analizę atlieka ne tam, kad nustatytų įprastas rinkos sąlygas atitinkantį atlygį už Airijos filialų vykdomas funkcijas ([292]), bet veikiau tam, kad parodytų, jog, net jeigu Airijos mokesčių inspekcija būtų buvusi teisi sutikdama su nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, nors Komisija su tuo nesutinka, netinkamai pasirinkus veiklos išlaidas ir Airijos mokesčių inspekcijai sutikus su nederamai maža grąža, taikant ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus vienašalius pelno paskirstymo metodus, bendrovių ASI ir AOE metinis Airijoje apmokestinamas pelnas nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą.

(354) 13 pav. pateikta bendrovės ASI vidutinės pardavimo grąžos ([293]) analizė, apima tą patį laikotarpį kaip ir PwC analizė, kuri buvo atlikta naudojant tas pačias palyginamąsias įmones.

13 pav.

52 PwC atrinktų bendrovių veiklos pelno dydis, apskaičiuojamas kaip procentinė apyvartos dalis

	2007–2011 m. vidurkis (%)
Apatinis kvartilis (25-asis procentilis)	1,3
Mediana	3,0
Viršutinis kvartilis (75-asis procentilis)	4,5

([290]) Garantinės priežiūros rizika didėja didėjant pagrindinių prekių kainai, todėl aukštos kokybės prekių ženklo prekėms dėl jų palyginti didelės kainos, taip pat ir sudedamųjų dalių savikainos, taikoma garantija. Šiuo klausimu taip pat žr. 1995 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 3.37 punktą; jame pateikiamas šis pavyzdys: „[t]arkime, kad, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas asocijuotajai įmonei parduoda aukščiausios kokybės vaizdo kasečių rašytuvus, ir vienintelė turima su pelnu susijusi informacija apie panašią verslo veiklą yra gaunama vertinant vidutinės kokybės bendrųjų vaizdo kasečių rašytuvų pardavimą. Tarkime, kad aukščiausios kokybės vaizdo kasečių rašytuvų rinka auga pagal pardavimo mastą, kliūtys patekti į šią rinką yra didesnės, konkurentų mažai ir esama plačių galimybių produktus įvairinti. Visi šie skirtumai greičiausiai turės esminį poveikį nagrinėjamosios veiklos ir lyginamosios veiklos pelningumui, o tokiu atveju reikia koregavimo. Kaip ir taikant kitus metodus, būtino koregavimo patikimumas turės poveikį analizės patikimumui. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad, net jeigu dvi įmonės veiklą vykdo visiškai tame pat pramonės sektoriuje, pelningumas gali skirtis atsižvelgiant į jų rinkos dalis, konkurencinę padėtį ir kt.“ Šio pavyzdžio 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairėse nebėra.

([291]) Iš bendrovės „Bureau Van Dijk“ duomenų bazės, kuria remdamasi PwC atrinko bendroves TECNOTEL ITALIA S.P.A. ir MIELCO SPA, matyti, kad tos bendrovės likviduojamos, be to, remiantis viešais šaltiniais, likviduojama ir bendrovė MEMTEC IBERICA SL.

([292]) Žr. 326 konstatuojamąją dalį.

([293]) Apyvarta (arba veiklos pajamos) yra įtraukta į duomenų bazės paiešką.

(%)

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

(%)

	Pajamos nesumokėjus palūkanų ir mokesčių/apyvarta	2011 m.	2010 m.	2009 m.	2008 m.	2007 m.	vidurkis
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

(%)

	Pajamos nesumokėjus palūkanų ir mokesčių/apyvarta	2011 m.	2010 m.	2009 m.	2008 m.	2007 m.	vidurkis
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) Vertinant PwC pasirinktas palyginamąsias įmones, vertinama šalimi laikant bendrovės ASI Airijos filialą ir pelno rodikliu pasirinkus pardavimą, atliekant 13 pav. parodytą analizę gaunama, kad vidutinė pardavimo grąža yra 3 %, o kvartilių intervalas ([294]) yra 1,3–4.5 % Remiantis šio sprendimo 1 lentelėje pateikta finansine informacija ir 105 konstatuojamojoje dalyje pateikta iš mokesčių deklaracijų paimta informacija, bendrovės ASI Airijos filialo prekybos pajamos, kurioms taikytas standartinis 12,5 % Airijos pelno mokesčio tarifas, buvo apie [40–50] mln. USD 2012 m., o tai sudarė apie [0,0–0,5] proc. bendrovės ASI 2012 m. apyvartos. Ta suma beveik 20 kartų mažesnė už sumą, kuri būtų gauta taikant 13 pav. pateiktos analizės, grindžiamos pakoreguota PwC lyginamąja analize, apatinį kvartilį.

(356) Taigi, net jeigu Airijos mokesčių inspekcija būtų buvusi teisi sutikdama su pelno paskirstymo metodu, grindžiamu vienašaliu pelno paskirstymo metodu, bendrovės ASI Airijos filialą pasirinkus vertinama šalimi, nors Komisija su tuo nesutinka, bendrovės ASI Airijoje apmokestintinas pelnas nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Taip nukrypus, labai sumažintas bendrovės ASI Airijoje vykdytinas pelno mokesčio įsipareigojimas, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo. Todėl reikėtų laikyti, kad pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį tais sprendimais bendrovei ASI suteikiamas atrankusis pranašumas.

(357) Kalbant apie bendrovę AOE, 2012 m. jos apmokestinamasis pelnas atitiko apie [1–5] proc. bendrųjų sąnaudų. Ta procentinė dalis patenka į PwC ir [„Apple“ mokesčių konsultanto] *ad hoc* ataskaitose pateiktą kvartilių intervalą ir yra artima 25-jam procentiliui, o mokesčių konsultantas tai laiko mažesniąja įprastų rinkos sąlygų intervalo komponente. Pasak [„Apple“ mokesčių konsultanto, 2009–2011 m. ([295]) apatinio kvartilio pelno dydis apskaičiuojamas kaip procentinė visų sąnaudų dalis, būtų [4,5–5,0] proc. ([5–10] proc. mediana), o 2007–2011 m. ([296]), pasak PwC, jis būtų [3,0–3,5] proc. ([5–10] proc. mediana).

(358) Tačiau kiekvienos bendrovės palyginamumas su bendrovės AOE Airijos filialu PwC *ad hoc* ataskaitoje nustatomas remiantis informacija, gauta tik iš komercinių duomenų bazių, ir toje ataskaitoje nepaaiškinta, kodėl, nesant išsamios kiekvienos bendrovės verslo ir sąnaudų struktūros palyginamumo analizės, sutikta, kad 25-asis procentilis yra intervalo mažesnysis dydis, užuot reikalavus susiaurinti intervalą, kad neliktų susirūpinimą keliančių dalykų ([297]).

([294]) PwC ir [„Apple“ mokesčių konsultantas] nurodo, kad kvartilių intervalas yra įprastas rinkos sąlygas atitinkantis intervalas.
([295]) Žr. 10 pav.
([296]) Žr. 217 konstatuojamąją dalį.
([297]) 2010 m. EBPO gairių 3.57 punkte šiuo klausimu nustatyta: „Gali būti ir taip, kad, nors kiek įmanoma stengtasi atmesti dalykus, kurių palyginamumas mažesnis, gaunamas skaičių intervalas, kurį vertinant galima nustatyti, kad, dėl palyginamųjų įmonių atrankai naudoto proceso ir ribotos informacijos apie palyginamąsias įmones, tebėra keletas palyginamumo trūkumų, kurių negalima nustatyti ir (arba) skaičiais įvertinti, todėl jie nekoreguojami. Tokiais atvejais, jeigu intervalą sudaro daug stebinių, analizės patikimumui padidinti gali būti naudojamos statistinės priemonės, kuriomis atsižvelgiama į tai, kad artėjama link vidurio ir intervalas (pvz. kvartilių intervalas arba kiti procentiliai) susiaurinamas.“

(359) Be to, PwC *ad hoc* ataskaitos rezultatas grindžiamas tik lyginimu su gamybos bendrovėmis, nors toje ataskaitoje teigiama, kad bendrovės AOE Airijos filialas EARIA regione taip pat teikia bendras su finansais (apskaita, darbo užmokesčiu ir mokėtinomis sumomis), informacinėmis sistemomis ir technologijomis, taip pat žmogiškaisiais ištekliais susijusias paslaugas kitoms „Apple“ grupės bendrovėms ([298]). Nė viena ta funkcija neįtraukta į PwC *ad hoc* ataskaitos analizę, taigi ta ataskaita negalima remtis norint *ex post* pagrįsti, kad atlygis už tas funkcijas atitiko įprastas rinkos sąlygas.

d) **Išvada dėl netinkamo vienašalių pelno paskirstymo metodų taikymo ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių**

(360) Taigi, Komisija mano, kad net jeigu Airijos mokesčių inspekcija būtų buvusi teisi sutikdama su nepagrįsta prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijos turėtų būti priskiriamos ne Airijoje esantiems subjektams, nors Komisija su tuo nesutinka ([299]), taikant pelno paskirstymo metodus, patvirtintus ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, pelnas vis tiek nenustatomas taip, kad iš tikrųjų apytikriai atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Tais sprendimais patvirtinamas apmokestinamasis atlygis, su kuriuo, galvodami apie savo pelningumą, Airijos filialai, jeigu būtų atskiros ir nepriklausomos bendrovės, vykdančios tokią pat arba panašią veiklą tokiomis pat ar panašiomis sąlygomis nebūtų sutikę. Kadangi taikant tuos pelno paskirstymo metodus sumažinamas bendrovių ASI ir AOE mokestinis įsipareigojimas, vykdytinas pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių pagal tą pačią sistemą apmokestinamas pelnas nustatomas pagal kainas, dėl kurių susitariama rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą, ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, kuriais patvirtinti tie metodai, pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį bendrovėms ASI ir AOE suteiktas atrankusis pranašumas.

8.2.2.4. ***Išvada dėl atrankiojo pranašumo, atsiradusio nukrypus nuo įprastinių Airijos pelno apmokestinimo taisyklių, buvimo***

(361) Remdamasi abiem aiškinimais Komisija daro išvadą, kad, taikant ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus pelno paskirstymo metodus, sumažinamas bendrovių ASI ir AOE pelno mokesčio įsipareigojimas, vykdytinas pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo. Todėl Komisija mano, kad pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį tais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas.

(362) Tą išvadą patvirtina ir du papildomi veiksniai, kuriais remiantis galima teigti, kad, taikant ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtintus pelno paskirstymo metodus, negaunama rezultato, iš tikrųjų apytikriai atitinkančio rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą.

(363) Pirma, kaip nurodoma (262) konstatuojamojoje dalyje, ginčijami sprendimai dėl mokesčių buvo priimti negavus pelno paskirstymo ataskaitos. Kaip aiškinama sprendime pradėti tyrimą, tai, kad tuo metu, kai buvo tvirtinami ginčijami sprendimai dėl mokesčių, bendrovė „Apple“ nepateikė jokios pelno paskirstymo ataskaitos, kad pagrįstų Airijai siūlomus pelno paskirstymo metodus, greičiausiai rodo, kad, taikant tais sprendimais patvirtintus pelno paskirstymo metodus, negaunama rezultato, iš tikrųjų apytikriai atitinkančio rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą.

(364) Antra, 1991 m. sprendimas buvo neterminuotas, jame nebuvo jokio straipsnio dėl peržiūros ir jis faktiškai galiojo 15 metų, kol buvo priimtas 2007 m. sprendimas. 2007 m. sprendimas – jame buvo straipsnis dėl peržiūros –

([298]) PwC *ad hoc* ataskaita, p. 12.
([299]) 8.2.2.2 skirsnis.

taip pat buvo neterminuotas ir, pasak „Apple“ galiojo 8 metus, kol Airijoje buvo įdiegta nauja bendrovės „Apple“ struktūra. Mokesčių administratoriaus ir mokesčio mokėtojo susitarimui galiojant neterminuotai, galima manyti, kad ateities sąlygos, kuriomis tas susitarimais grindžiamas, nėra labai tiksliai žinomos, todėl kyla abejonių dėl tuo susitarimu patvirtinto metodo patikimumo ([300]). Tai *a priori* pasakytina apie neterminuotą sprendimą.

(365) Airijos teigimu, kad ir kokia buvo 1991 m. sprendimo galiojimo trukmė, kiekvienų metų deklaracija buvo rengiama iš naujo ir būtų buvę neįmanoma filialo pelno paskirstymo pagrindo, nustatyto sprendime, taikyti, „jeigu, pasikeitus faktams ir aplinkybėms, tas pagrindas būtų tapęs nepatikimu“ ([301]). Tačiau neaišku, kaip Airijos mokesčių inspekcija būtų galėjusi sužinoti apie kokį nors faktų ir aplinkybių pasikeitimą. Bendrovė „Apple“ savo metines mokesčių deklaracijas galėjo teikti tiesiog laikydamasi 1991 m. sprendimo, jai nebuvo nustatyta pareigos Airijos mokesčių inspekciją informuoti apie kokį nors esminį pasikeitimą ([302]). Iš tikrųjų, kitaip nei 2007 m. sprendime, 1991 m. sprendime nėra jokio straipsnio dėl peržiūros, kuriuo būtų nustatyta, kad sprendimas nebegalios, jeigu iš esmės pasikeis vykdomos veiklos pobūdis.

(366) Be to, neaišku, dėl kokių pasikeitimų buvo pagrįsta 1991 m. sprendimą pakeisti 2007 m. sprendimu. Iš esmės, išankstinė kainodaros tvarka galioja tol, kol esama svarbių prielaidų, dėl kurių buvo pagrįsta priimti sprendimus ([303]). Ginčijamuose sprendimuose nenustatyta jokių svarbių prielaidų. Taip pat neaišku, dėl kokių svarbių prielaidų pokyčių, jeigu jų būta, 2007 m. teko prašyti pakeisti 1991 m. patvirtintą tvarką.

(367) Kalbant apie 2007 m. sprendimą, netgi susitarta, kad, jeigu „Apple“ nuspręstų restruktūriuzoti savo patronuojamųjų įmonių veiklą Airijoje, į struktūrą įtraukdama naujas Airijos bendroves arba sujungdama esamas bendroves, 2007 m. sprendimu patvirtinti pelno paskirstymo metodai būtų toliau taikomi bet kuriam naujam ar sujungtam subjektui, jeigu tik bendrovės „vykdytų iš esmės tos pat rūšies veiklą“, kaip bendrovės ASI ir AOE. Nors tiesa, kad 2007 m. sprendime yra straipsnis dėl peržiūros, kuriuo nustatyta, kad sprendimas nebegalios, jeigu iš esmės pasikeis vykdomos veiklos pobūdis, neaišku, kas yra tas esminis pasikeitimas, nes Airija to nepaaiškino, o ir sprendime tai išsamiau nepaaiškinta. Remiantis tuo, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų veikla sprendimuose apibūdinta neišsamiai, sunku nuspręsti, ar Airijos filialų vykdomų funkcijų arba valdomos rizikos pasikeitimas būtų laikomas esminiu pasikeitimu. Kadangi akivaizdu, jog net verslo restruktūrizavimas nelaikomas „esminiu veiklos pobūdžio pasikeitimu“, atrodo, kad bendrovė „Apple“ palankią mokesčių tvarką, nustatytą ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, pagal 2007 m. sprendimą galėtų taikyti paisydama tik keleto apribojimų.

(368) Bet kuriuo atveju, net jeigu ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinti pelno paskirstymo metodai sprendimų priėmimo metu būtų atitikę metodus, kuriuos taikant gaunamas rezultatas, iš tikrųjų apytikriai atitinkantis rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, nors taip nebuvo, tai, kad tų sprendimų trukmė neribota, kelia abejonių dėl pelno paskirstymo tinkamumo, atsižvelgiant į ekonominės ir reguliavimo aplinkos pokyčius sprendimų galiojimo metais ([304]).

([300]) Žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių IV skyriaus priedo ir 1995 m. EBPO sandorių kainodaros gairių priedo „Išankstinės kainodaros tvarkos nustatymo taikant bendro sutarimo procedūrą gairės“ (angl. *Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure*) 51 punktą.

([301]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 130 punktas.

([302]) Savo pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 72 punkte „Apple“ teigia 1991–2006 m. su Airijos mokesčių inspekcija nuolat palaikiusi ryšius dėl organizacinės struktūros ir pagrindinės Airijos filialų veiklos, nes mokesčių inspekcija apskritai yra įgaliota stebėti, kaip laikomasi Airijos mokesčių taisyklių. Tačiau tai nepanaikina būtinybės, kad po kelerių metų mokesčių administratorius turėtų iš naujo įvertinti, ar susitarimas tebegalioja, ar jo nereikia keisti, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad per tą laikotarpį bendrovės „Apple“ veikla sparčiai plėtojosi. Be to, neatrodo, kad būtų kaip nors užregistruota, kad vyko tas tariamas bendravimas, nes Komisija savo 2013 m. spalio 8 d. raštu Airijos prašė kartu su ginčijamais sprendimais dėl mokesčių pateikti viską, kas būtų svarbu tiems sprendimams dėl mokesčių pagrįsti.

([303]) Žr. 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių 4.142 punktą: „[j]eigu svarbios prielaidos įvykdomos, bendro sutarimo procedūra dalyvaujantiems mokesčių mokėtojams tam tikrą nurodytą laikotarpį suteikiama tikrumo, kad sandorių kainodaros klausimams, kuriems taikoma bendro sutarimo procedūra, bus taikoma tam tikra apmokestinimo tvarka.“

([304]) Sprendimo pradėti tyrimą 65 konstatuojamoji dalis.

8.2.3. ALTERNATYVUS AIŠKINIMAS. ATRANKUSIS PRANAŠUMAS TIK PAGAL RIBOTĄ PAGRINDINĘ 1997 M. MKĮ 25 SKIRSNIO SISTEMĄ

8.2.3.1. ***Atrankusis pranašumas, atsirandantis nukrypstant nuo 1997 m. MKĮ 25 skirsnio ir lemiantis mokesčio bazės sumažinimą***

(369) Airija ir „Apple“ tvirtina, kad tinkama pagrindinė sistema turėtų būti tik 1997 m. MKĮ 25 skirsnis ir kad tai, kaip buvo nustatomas bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas, visiškai atitinka įprastinę pagal tą nuostatą taikomą administracinę praktiką ([305]). Kaip aiškinama šio sprendimo 8.2.1.2 skirsnyje, Komisija nemano, kad šiuo atveju pagrindinė sistema yra tik 1997 m. MKĮ 25 skirsnis; ji veikiau mano, kad ta nuostata yra neatskiriama ir būtina 8.2.1.1 skirsnyje nurodytos pagrindinės sistemos – įprastinių Airijos pelno apmokestinimo taisyklių – dalis, o šios sistemos tikslas yra apmokestinti visų Airijoje privalančių mokėti mokestį bendrovių pelną.

(370) Nedarydama poveikio tai išvadai, remdamasi alternatyviu aiškinimu Komisija mano, kad, net jeigu vien 1997 m. MKĮ 25 skirsnis šiuo atveju būtų tinkama pagrindinė sistema, ginčijamais sprendimais dėl mokesčių bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas, o jo forma – sumažintas jų apmokestinamasis pelnas, kuriam pagal tą nuostatą taikomas mokestis.

(371) Airija pripažįsta, kad 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje nepateikiama rekomendacijų, kaip nustatyti apmokestintiną Airijos filialo pelną, tą pripažįsta ir „Apple“ ([306]). Tačiau Airija teigia, kad taikant 1997 m. MKĮ 25 skirsnį nereikalaujama vadovautis įprastų rinkos sąlygų principu, bet veikiau reikalaujama, kad Airijos mokesčių inspekcija priimtų sprendimą atsižvelgdama į konkrečius kiekvieno atvejo faktus ir aplinkybes, o tai gali būti „bet kurio filialo atliekamos funkcijos, jo teisė (jeigu turima) į bendrovės turtą, bet kokios filialo prisiimamos rizikos pobūdis ir dydis, taip pat bendras filialo indėlis į bendrovės pelną“ ([307]). Komisija atkreipia dėmesį, kad Airijos pateikti kriterijai, kuriais remiantis nustatomas apmokestintinas filialo pelnas – vykdomos funkcijos, naudojamas turtas ir filialo prisiimama rizika, – iš esmės yra tie patys pelno paskirstymo integruotos bendrovės nerezidentės nuolatinei buveinei kriterijai, nustatyti EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 7 straipsnio 2 dalyje ([308]). Kitaip sakant, Airija nepateikė informacijos ir Komisija negalėjo nustatyti jokio kito objektyvaus standarto, išskyrus įprastų rinkos sąlygų principą, kuriuo būtų užtikrintas nuoseklus 1997 m. MKĮ 25 skirsnio taikymas, užtikrinant, kad pagal tą nuostatą visoms integruotoms bendrovėms nerezidentėms būtų taikoma vienoda tvarka.

(372) Be to, nors Airija įprastų rinkos sąlygų principą į savo nacionalinę teisinę sistemą oficialiai įtraukė tik 2010 m. Biudžeto įstatymu, įsigaliojusiu 2011 m. sausio 1 d., ir į tą teisės aktą neįtraukti filialo ir jo pagrindinės buveinės nerezidentės susitarimai ([309]), atlikus Airijos mokesčių inspekcijos sprendimų dėl pelno paskirstymo bendrovių nerezidenčių Airijos filialams, kad vėliau būtų galima taikyti 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, priėmimo praktikos analizę matyti, jog keliais iš tų sprendimų Airijos mokesčių inspekcijos patvirtinti pelno paskirstymo metodai grindžiami įprastų rinkos sąlygų principu ([310]).

(373) Pavyzdžiui, vertinant bendrovę [B] ([311]), šios bendrovės mokesčių konsultanto rašte Airijos mokesčių inspekcijai ypač remiamasi įprastų rinkos sąlygų principu. Bendrovė [B] mokesčių tikslais yra […] rezidentė, turinti Airijos

([305]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 159, 160 ir 171 punktai. Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 27 punktas. Tačiau nei Airija, nei „Apple“ nepateikė jokių „įprastinės administracinės praktikos“ pavyzdžių, kad įrodytų tariamą derėjimą su Airijos mokesčių inspekcijos sprendimų priėmimo praktika.

([306]) Žr. 248 konstatuojamąją dalį.

([307]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 21 punktas. Taip pat žr. „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 154 ir 155 punktus. Abi tų pastabų ištraukos pateiktos atitinkamai 188 ir 189 išnašose.

([308]) Žr. 84 konstatuojamąją dalį.

([309]) Žr. 78 konstatuojamąją dalį.

([310]) Atsakydama į prašymą pateikti sprendimų dėl veiklos Airijoje, susijusios su mokesčių klausimais, panašiais į nustatytus ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių, Airija pateikė septynis sprendimus dėl pelno paskirstymo devynių bendrovių nerezidenčių Airijos filialams. Atsakydama į dar vieną Komisijos prašymą pateikti visus sprendimus dėl pelno paskirstymo, priimtus nuo 2004 m., ir, papildomai, visus tebegaliojančius iki tos datos priimtus sprendimus, Airija pateikė dar dešimt sprendimų, įskaitant keturis sprendimus, susijusius su pelno paskirstymu filialui (žr. 3 ir 6 konstatuojamąsias dalis). Todėl manoma, kad tuos du kartus pateikta medžiaga aprėpia visą Airijos mokesčių inspekcijos sprendimų priėmimo praktiką, susijusią su pelno paskirstymu integruotų bendrovių nerezidenčių filialui.

([311]) Žr. 385 konstatuojamąją dalį.

filialą ir esanti tarptautinės įmonių grupės […] dalis [dauguma (2) ir (6) konstatuojamosiose dalyse nurodytų bendrovių patenka į JAV tarptautines įmonių grupes]. Šios bendrovės mokesčių konsultantas siūlo pelno paskirstymo filialui tikslais laikyti, kad bendrovės [B] pagrindinė buveinė ir jos Airijos filialas yra du atskiri juridiniai subjektai, tarpusavio sandorius vykdantys įprastomis rinkos sąlygomis, ir remiasi EBPO pavyzdine sutartimi dėl apmokestinimo. Kalbant apie įprastų rinkos sąlygų principą, rašte teigiama, kad „[n]ors Airija su […] nėra pasirašiusi sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, EBPO pavyzdinėje sutartyje pateiktos filialo pelno apskaičiavimo gairės ir jomis galima remtis kaip tinkamu kriterijumi“. 1998 m. sprendime Airijos mokesčių inspekcija laikėsi nuomonės, kad yra priimtina paskirstant pelną Airijos filialui taikyti įprastų rinkos sąlygų principą.

(374) 2003 m. sprendime dėl mokesčių, susijusiame su bendrove [A] ([312]), Airijos mokesčių inspekcija sutiko, kad pelnas bendrovei nerezidentei ir jos Airijos filialui būtų paskirstomas taikant įprastų rinkos sąlygų principą. Bendrovė [A] įsteigta […] ir turi filialų […], įskaitant Airiją, be to, ji priklauso […] tarptautinei įmonių grupei. Prašyme priimti sprendimą mokesčių konsultantas, aiškindamas bendrovės padėtį, nurodo 1997 m. MKĮ 25 skirsnį ir teigia, pirma, kad ta nuostata nepateikiama jokių išsamesnių rekomendacijų, kaip nustatyti prekybos pajamas, ir, antra, kad naudinga atkreipti dėmesį į metodą, taikomą EBPO pavyzdinėje sutartyje dėl apmokestinimo, ir įprastų rinkos sąlygų principą. Pasak mokesčių konsultanto, „EBPO pavyzdinėje sutartyje patvirtintas metodas atitinka Airijos vidaus teisę ir, iš tikrųjų, tai nedaug daugiau nei pakartotinis pozicijos, kurios laikomasi pagal vidaus teisę, patvirtinimas“. Prašyme priimti sprendimą pateikiamas pelno padalijimo metodas, o jį taikant 12,5 % viso bendrovės [A] pelno paskiriama Airijos filialui. Airijos mokesčių inspekcija su šiuo metodu sutiko, ir šis metodas taikytas paskirstant pelną bendrovės [A] Airijos filialui.

(375) 2006 m. sprendime dėl mokesčių, susijusiame su bendrove [F] ([313]), Airijos mokesčių inspekcija sutiko su tos bendrovės siūlomu pelno paskirstymo jos būsimam Airijos filialui metodu. Bendrovė [F] mokesčių tikslais yra […] rezidentė, turinti Airijos filialą ir esanti […] tarptautinės įmonių grupės dalimi. Bendrovės [F] siūlomą pelno paskirstymo metodą bendrovės konsultantas grindė EBPO įprastų rinkos sąlygų principu, o šį taikant „reikalaujama, kad filialo pelnas būtų nustatomas filialą iš esmės laikant atskiru subjektu, kiek įmanoma nesusijusiu su savo pagrindine buveine, ir kad bet kokios filialo ir jo pagrindinės buveinės diskusijos ar derybos, priimant sprendimus dėl filialo pelningumo, būtų laikomos atitinkančiomis įprastų rinkos sąlygų principą“.

(376) Galiausiai, sprendime dėl mokesčių, susijusiame su bendrove [M] ([314]), mokesčių konsultantas Airijos mokesčių inspekcijos prašo sutikti su „pelno paskirstymu bendrovės [M] PB [pagrindinei buveinei] ir Airijos filialui, kuriuo būtų atsižvelgiama į tai, kad Airijos filialui tenkanti rizika bus susijusi tik su […]“. Prašyme toliau aiškinama, kad „Airijos filialas veiks kaip [bendrovės [M]] PB [pagrindinės buveinės] […] žaliavas iš užsakovo gaunantis gamintojas, kuriam mokamas įprastas rinkos sąlygas atitinkantis atlygis“.

(377) Vadinasi, nors įprastų rinkos sąlygų principas Airijos teisės aktuose iki 2011 m. nebuvo aiškiai nustatytas ([315]), tai, kad Airija nepateikė jokio kito objektyvaus standarto ir atsižvelgiant į tai, kad, atrodo, Airijos sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktikoje tas principas nustatant integruotos bendrovės nerezidentės pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį apmokestintiną pelną taikomas jau nuo praėjusio amžiaus paskutiniojo dešimtmečio, Komisija teigia, kad taikyti įprastų rinkos sąlygų principą būdinga taikant 1997 m. MKĮ 25 skirsnį.

(378) Komisija 8.2.2.2 ir 8.2.2.3 skirsniuose jau įrodė, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių buvo patvirtinti pelno paskirstymo metodai, kuriuos taikant negaunama rezultato, iš tikrųjų apytikriai atitinkančio rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, taigi tais sprendimais sumažinamas bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas, nustatomas Airijos pelno mokesčio tikslais, ir pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį suteikiamas ekonominis pranašumas. Remdamasi tuose skirsniuose pateiktu aiškinimu, Komisija taip pat mano,

([312]) Žr. 387 konstatuojamąją dalį.
([313]) Žr. 392 konstatuojamąją dalį.
([314]) Žr. 391 konstatuojamąją dalį.
([315]) Tai nenurodoma 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje.

kad tais sprendimais dėl mokesčių bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas, taikant siauresnę pagrindinę sistemą – 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, nes sprendimais sumažintas bendrovių ASI ir AOE pelnas, apmokestintinas pagal tą nuostatą, taigi ir jų Airijoje vykdytinas pelno mokesčio įsipareigojimas, palyginti su kitomis bendrovėmis nerezidentėmis, taip pat apmokestinamomis pagal tą nuostatą.

8.2.3.2. ***Atrankusis pranašumas, atsirandantis Airijos mokesčių inspekcijai naudojantis veiksmų laisve, nesant su mokesčių sistema susijusių objektyvių kriterijų***

(379) NET darant prielaidą, kad 1997 m. MKĮ 25 skirsnis taikomas nesiremiant įprastų rinkos sąlygų principu, nors Komisija su tuo nesutinka, turėtų vis tiek būti laikoma, kad ginčijamais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, nes, nesant objektyvių su mokesčių sistema susijusių kriterijų, sprendimai buvo priimti Airijos mokesčių inspekcijai naudojantis savo veiksmų laisve.

(380) Nors mokesčių administratoriams privaloma suteikti tam tikrą veiksmų laisvę, kad, taikydami savo nacionalines mokesčių nuostatas jie atsižvelgtų į mokesčių mokėtojų skirtumus, kai mokesčių administratorius turi plačią veiksmų laisvę nustatyti mokesčių lengvatos gavėjus ar sąlygas, kuriomis ta lengvata suteikiama, pagal kriterijus, nesusijusius su mokesčių sistema, turi būti laikoma, kad naudojantis tokia veiksmų laisve tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai, palyginti su kitomis įmonėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šia tvarka siekiamą tikslą, yra panaši, suteikiamas pranašumas ([316]). Kitaip sakant, sprendimais, kuriuose tik pateikiamas teisingas atitinkamų nacionalinių mokesčių nuostatų aiškinimas ir kuriais nenukrypstama nuo nuoseklios administracinės praktikos, iš esmės nesuteikiama atrankiojo pranašumo. Ir atvirkščiai, atsiranda pagrindas manyti, kad sprendimais, kuriuos priimdami mokesčių administratoriai naudojasi veiksmų laisve ir kurie nėra pagrįsti objektyviais su mokesčių sistema susijusiais kriterijais, suteikiamas atrankusis pranašumas.

(381) Komisija ir Airija sutaria, kad 1997 m. MKĮ 25 skirsnyje nepateikta jokių objektyvių pelno paskirstymo įvairiems tos pačios bendrovės nerezidentės padaliniams kriterijų ([317]). Tačiau Airija nesutinka su Komisija, kad 1997 m. MKĮ 25 skirsnis turi būti taikomas remiantis įprastų rinkos sąlygų principu. Darant prielaidą, kad Airija yra teisi ir atsižvelgiant į tai, kad Airija nepateikė jokio kito objektyvaus bendrovės nerezidentės pelno paskirstymo, siekiant taikyti 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, standarto, tai reikštų, kad Airijos mokesčių inspekcijos veiksmų laisvė taikant tą nuostatą nėra grindžiama su mokesčių sistema susijusiais objektyviais kriterijais, taigi atsiranda pagrindas manyti, kad atrankusis pranašumas buvo suteiktas. Komisija 8.2.2.2 ir 8.2.2.3 skirsniuose jau įrodė, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių buvo patvirtinti pelno paskirstymo metodai, kuriuos taikant sumažinamas bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas, nustatomas Airijos pelno mokesčio tikslais, ir pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį suteikiamas ekonominis pranašumas. Remiantis tuose skirsniuose dėstomu aiškinimu, taip pat turėtų būti laikoma, kad pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį ginčijamais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas, nes, nesant objektyvių su mokesčių sistema susijusių kriterijų, sprendimai buvo priimti Airijos mokesčių inspekcijai naudojantis savo veiksmų laisve pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį.

(382) Galiausiai, Airija ir „Apple“ tvirtina, jog Komisija privalo įrodyti, kad bendrovei „Apple“ taikyta palankesnė tvarka, palyginti su kitomis bendrovėmis nerezidentėmis, kurių atžvilgiu Airijos mokesčių inspekcija 1997 m. MKĮ 25 skirsnio taikymo tikslais priėmė sprendimus dėl mokesčių. Remiantis šiuo aiškinimu, atrodytų, jog Airija ir „Apple“ tvirtina, kad tinkama pagrindinė sistema yra ne pats 1997 m. MKĮ 25 skirsnis, bet Airijos mokesčių inspekcijos sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktika, susijusi su bendrovėmis nerezidentėmis.

(383) Remdamasi Airijos jai pateiktų sprendimų dėl mokesčių, susijusių su pelno paskirstymu bendrovių nerezidenčių Airijos filialams ([318]) – šiuos sprendimus galima laikyti aprėpiančiais visą Airijos sprendimų priėmimo praktiką, susijusią su pelno paskirstymu filialams, ([319]) – patikrinimu, Komisija negalėjo nustatyti jokio nuoseklaus taisyklių

([316]) 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P Oy*, C-6/12, ES:C:2013:525, 27 punktas.
([317]) Žr. 248 konstatuojamąją dalį.
([318]) Žr. 2 ir 6 konstatuojamąsias dalis.
([319]) Sprendime iš anksto nedaroma jokios išvados dėl bet kurio iš tų šiame sprendime apibūdinamų sprendimų galimo neteisėto ir nesuderinamo pobūdžio pagal valstybės pagalbos taisykles, išskyrus sprendimus, priimtus bendrovių ASI ir AOE atžvilgiu.

rinkinio, kuris, atsižvelgiant į objektyvius kriterijus, būtų paprastai taikomas visoms bendrovėms nerezidentėms, Airijoje veikiančioms per filialą. Kitaip sakant, Airijos mokesčių inspekcijos sprendimų priėmimo praktika pernelyg nenuosekli, kad ją būtų galima laikyti tinkama pagrindine sistema, pagal kurią būtų galima nagrinėti ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, siekiant nustatyti, ar bendrovėms ASI ir AOE sprendimais suteiktas atrankusis pranašumas.

(384) Keletas tų sprendimų aprašyta 385–395 ([320]) konstatuojamosiose dalyse.

(385) *1998 m. vasario mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [B] Airijos filialui*. Bendrovė [B] yra […] tarptautinės įmonių grupės dalis ([321]). Tos bendrovės Airijos filialas gamina […], organizuoja gamybos užbaigimo procesą ir stebi bei administruoja prekių pristatymą klientams. Remiantis prašymu priimti sprendimą, […] gamyba, apskritai, yra pati sudėtingiausia gamybos grandinės veikla ([322]). Mokesčių tikslais Airijos filialui mokėtinas atlygis, kurį pasiūlė bendrovės mokesčių konsultantas ir su kuriuo sutiko Airijos mokesčių inspekcija, yra 117 % visų Airijos filialo sąnaudų ([323]), kurias sudaro pardavimo sąnaudos ir pridėtinės išlaidos.

(386) *2001 m. gegužės mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [C2] Airijos filialui*. Bendrovė [C2] yra […] bendrovė, priklausanti […] tarptautinei […] grupei [C]. Mokesčių mokėtojo prašymu priimtu sprendimu patvirtintas pelno paskirstymas tos bendrovės Airijos filialui; pagal jį su veikla, sprendime vadinama „specialistų vykdomu produktų pirkimu ir perpardavimu teikiant tolesnio pardavimo sąskaitų išrašymo paslaugas“, susijęs pelnas nebus didesnis nei 9 % administracinio bendrų paslaugų centro, kuris bus įsteigtas Airijoje, sąnaudų.

(387) *2003 m. gegužės mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [A] Airijos filialui*. Bendrovė [A] yra […] tarptautinės grupės dalis ([324]). Prašyme priimti sprendimą nurodoma, kad tos bendrovės Airijos filialas gamina […], taip pat visai bendrovei, kurios dalis jis yra, teikia apskaitos paslaugas. Prašyme priimti sprendimą bendrovės [A] mokesčių konsultantas remiasi EBPO pavyzdine sutartimi dėl apmokestinimo ir siūlo, kaip paskirstyti pelną filialui. Remiantis prašymu priimti sprendimą, nors […] pardavimo, rinkodaros veiklos, teisės į intelektinę nuosavybę ir iždo funkcijų kontrolė vykdoma ne Airijoje, bendrovė [A] nemano, kad Airijos filialas yra tik „gamintojas rangovas“, atsižvelgiant į tai, kad […] tiekimo požiūriu Airija laikoma viena iš pagrindinių pasaulio vietovių. Todėl siūlomas pelno paskirstymas, atliekamas taikant pelno padalijimo metodą, t. y. 12,5 % ([325]) viso bendrovės [A] pelno paskiriama Airijos filialui, užuot taikius visų sąnaudų ir maržos metodą, nors, taikant pastarąjį, bendrovės [A] Airijoje gaunamas pelnas būtų sumažintas.

(388) *2003 m. rugsėjo mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [N] Airijos filialui*. Bendrovė [N] yra Airijoje įsteigta bendrovė nerezidentė, esanti […] tarptautinės grupės dalimi. Remiantis prašymu priimti sprendimą, bendrovės [N] Airijos filialo veiklą sudarys […] gamyba ir kitų su tuo susijusių paslaugų, pavyzdžiui, sandėliavimo ir siuntimo, teikimas. Su tais produktais susijusi intelektinė nuosavybė būtų priskiriama bendrovės [N] pagrindinei buveinei, esančiai ne Airijoje, o Airijos filialas veiktų kaip žaliavas iš užsakovų gaunantis gamintojas arba gamintojas rangovas. Airijos

([320]) Kai aprašyme nenurodoma sprendimo galiojimo trukmė, tai reiškia, kad pačiame sprendime nėra jokio straipsnio dėl peržiūros arba jo galiojimo trukmė kaip nors kitaip nenurodyta.

([321]) Žr. 373 konstatuojamąją dalį.

([322]) Kita Airijos filialo veikla taip pat būtų […]. Taip pat, tai, kokiu mastu bus naudojamasi Airijos gamykla, bus sprendžiama ne Airijoje. Remiantis prašymu priimti sprendimą, bendrovės [B] […] pagrindinė buveinė turi […] patronuojančiosios bendrovės suteiktą licenciją parduoti ir gaminti […].

([323]) Šį 117 % lygį apskaičiavo mokesčių konsultantas, kad pagrindinė buveinė gautų tinkamą turimų teisių grąžą, o ši, pasak mokesčių konsultanto, yra 20 % apyvartos, remiantis standartiniu autorinio atlyginimo dydžiu, taikomu […]. Šie dydžiai buvo apskaičiuoti remiantis prognozėmis, o ne ankstesnių laikotarpių duomenimis. Tačiau prašyme priimti sprendimą nepateikiama jokio taikyto metodo paaiškinimo, taip pat nėra jokios informacijos apie *ex post* peržiūrą.

([324]) Žr. 374 konstatuojamąją dalį.

([325]) 12,5 % marža gaunama apskaičiuojant Airijos filialo vidutinį Airijos filialo sąnaudų ir bendrųjų sąnaudų santykį. Nepatikslinta, kuri sąnaudų bazė laikoma pagrindine, nes atitinkamos sąnaudos prašyme priimti sprendimą nurodomos kaip „vykdant veiklą patiriamos sąnaudos“.

filialas neprisiimtų jokios rizikos, susijusios su rinkodara, MTTP, kokybės kontrole, atsakomybe už produktus ir prekių atsargomis. Sprendimu patvirtintas pelno paskirstymas Airijos bendrovei, kad būtų nustatomas toks pat Airijoje gaunamas veiklos pelnas, koks būtų gaunamas, jeigu Airijos filialas būtų įsteigtas kaip bendrovės [N] patronuojamoji bendrovė. Atlygis už Airijos filialo veiklą, dėl kurio susitarta sprendime, yra 25–30 % nuo Airijos filialo gamintojo sąnaudų. Ši procentinė dalis taikoma filialo veiklos sąnaudoms. Sprendimu taip pat patvirtinama, kad, pardavus bendrovei [N] priklausančią intelektinę nuosavybę, nebūtų taikoma jokio Airijos kapitalo prieaugio mokesčio, nes Airijos filialas neturėtų jokio su bendrovės [N] turima nuosavybės teise susijusio nuosavybės intereso.

(389) *2004 m. birželio mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [I] Airijos filialui*. Bendrovė [I] įsteigta Airijoje, bet yra […] rezidentė. Bendrovė, veiklą vykdanti […], prašo, kad būtų nustatyta, jog Airijos filialui už jai teikiamas administracines paslaugas būtų atlyginama taikant visų sąnaudų ir 10 % maržos metodą. Remiantis prašymu priimti sprendimą, iš esmės visos su intelektine nuosavybe susijusios teisės priklauso ne Airijoje esančiam subjektui. Prašyme priimti sprendimą nenurodyta, apie kokias sąnaudas kalbama, bet patvirtinta, kad Airijoje apmokestintinas bendrovės filialo pelnas bus ribotas ir susijęs tik su faktine veikla, kurią Airijoje vykdo filialo darbuotojai.

(390) *2005 m. sausio mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [E] Airijos filialui*. Bendrovė [E] registruota […] ir yra […] tarptautinės įmonių grupės dalis. Remiantis prašymu priimti sprendimą, Airijos filialas gamina […]. Bendrovė [E] patentais ir susijusiomis teisėmis į intelektinę nuosavybę gali naudotis tik pagal licencijų susitarimą, sudarytą su susijusiomis grupės bendrovėmis. Bendrovė [E] Airijoje veikia kaip „gamintoja rangovė“. Prašyme nurodyta, kad į Airijos filialo mokesčio bazę nebeturėtų būti įtraukiamas visas pelnas, kaip buvo anksčiau. Prašyme aprašoma galimybė dabar vykdomą gamybą iš Airijos iškelti į kurią nors kitą šalį ir nurodoma, kad toks sprendimas turėtų didžiulių padarinių veiklai Airijoje. Atliekant numatomą restruktūrizavimą, intelektinės nuosavybės teisės, kurias būtų turėjusi bendrovė [E] ([326]), būtų perduotos naujai sukurtam subjektui, pavadintam „Newco“, kuris bus steigiamas Airijoje, bet nebus Airijos rezidentu mokesčių tikslais. Esant tai naujai struktūrai, Airijos filialas tęstų savo gamybos veiklą naujai įsteigtos bendrovės, vadinamos „Newco“, vardu ir veiktų kaip gamintojas rangovas. Bendrovė prašo, kad Airijos mokesčių inspekcija patvirtintų, jog perduodant intelektinę nuosavybę Airijoje neteks mokėti kapitalo prieaugio mokesčio, o „Newco“ Airijoje neturės mokėti mokesčių. Bendrovė [E] vykdys ir kitas funkcijas, visų pirma ji išrašinės sąskaitas bendrovės „Newco“ vardu. Tolesnė teisė į bendrovės [E] parduodamus produktus bendrovės klientams būtų perduodama per Airiją. Susitarta, kad mokesčių tikslais atlygis už tas funkcijas ir už gamybos funkcijas bus lygus gamybos veiklos sąnaudoms ir 100 % maržai.

(391) *2005 m. gruodžio mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [M] Airijos filialui*. Bendrovė [M] įsteigta Airijoje, bet mokesčių tikslais ji yra ne Airijos rezidentė, be to, ji yra […] tarptautinės įmonių grupės dalis. Bendrovė [M] parduoda […] ir pagamintas prekes. Prašyme priimti sprendimą nurodoma, kad, siekdama užtikrinti, jog esamas Airijos filialo veiklos lygis ir užimtumas išliktų toks pats, […], grupė svarsto galimybę Airiją pasirinkti kaip naujos […], plėtojamos tos grupės bendrovės vietą. Patvirtinus prašyme apibūdintą naująją struktūrą, apskaitos tikslais bendrovė [M] ir jos Airijos filialas būtų du atskiri teisiniai subjektai. Pajamos būtų paskirstomos mokant įprastų rinkos sąlygų principą atitinkantį mokestį, kad Airijos filialas gautų tokio pat dydžio veiklos pelną, kokį gautų, jeigu Airijos filialo vykdomą gamybos veiklą vykdytų bendrovės [M] patronuojamoji įmonė. Bendrovės [M] pagrindinė buveinė iš grupės bendrovės […] įsigytų licenciją naudotis intelektine nuosavybe ir Airijos filialas veiktų kaip žaliavas iš užsakovo gaunantis gamintojas. Būdamas žaliavas iš užsakovo gaunančiu gamintoju, pagal pagrindinės buveinės specifikacijas jis gamintų pagamintas prekes ir tam naudotų žaliavas, priklausančias bendrovės [M] pagrindinei buveinei. Airijos filialas neprisiimtų jokios rizikos, susijusios su rinkodara, MTTP, kokybės kontrole, atsakomybe už produktus ir prekių atsargomis. Be gamybos Airijos filialas galėtų padėti teikti sąskaitų išrašymo ir surinkimo paslaugas, taip pat galėtų padėti vykdyti su gamyba susijusią veiklą, pvz., sandėliavimo ir siuntimo. Atlygis už tą veiklą, dėl kurio susitarta sprendime, yra 10 % nuo Airijos filialo veiklos sąnaudų.

([326]) Nors bendrovė [E] būtų turėjusi galimybę patentais ir intelektinės nuosavybės teisėmis naudotis tik pagal licencijų susitarimus su susijusiomis bendrovėmis, prašyme priimti sprendimą minimos bendrovės [E] intelektinės nuosavybės teisės iki numatomo restruktūrizavimo.

(392) *2006 m. liepos mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [F] Airijos filialui*. Bendrovė [F] yra […] rezidentė mokesčių tikslais ir […] tarptautinės įmonių grupės dalis. Sprendimu pratęsiamas 1997 m. susitarimas, pagal kurį 15 % bendrovės [F] pelno mokesčių tikslais paskiriama Airijos filialui. Ši tvarka turi būti persvarstyta 2025 m. Airijos filialas yra pasaulinė centrinė […] būstinė; jis atsakingas už […] strateginį planavimą ir pirkimą, taip pat už […], įskaitant logistiką, koordinavimą ir priežiūrą. Bendrovės [F] direktorių valdybą, įsikūrusią […] pagrindinėje būstinėje, sudaro pagrindiniai grupės vadovai. Pasak bendrovės [F] mokesčių konsultanto, 1997 m. sprendimu pripažinta, kad intelektinė nuosavybė priklausė […] pagrindinei buveinei, o ne Airijos filialui. Prašyme priimti sprendimą pateikti bendrovės [F] užimtumo Airijoje duomenys ir per pastaruosius aštuonerius metus sumokėtų mokesčių suma, bet nepateikta jokių bendrovės apskaitos duomenų ar finansinių prognozių.

(393) *2006 m. gruodžio mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [C1] Airijos filialui*. Bendrovė [C1] yra […] bendrovė, priklausanti […] tarptautinei […] grupei. Filialas gamina […]. Filialo veiklos sritis – […], gamyba, žmogiškieji ištekliai, viešieji reikalai, finansai, pirkimas ir kt. Prašyme priimti sprendimą nenurodoma, kad būtų intelektinės nuosavybės, kuria naudotųsi Airijos filialas, ir intelektinė nuosavybė priskiriama ne Airijoje esančiam subjektui. Apmokestinamasis filialo atlygis, kaip susitarta sprendime, yra 18 % nuo Airijoje patiriamų veiklos sąnaudų, 1,6 % intelektinės nuosavybės grąža, skaičiuojama nuo metinės bendrovės […] – filialas priklauso tai bendrovei – apyvartos, susidarančios dėl Airijos filialo gaminamų produktų, ir neapmokestinamoji kapitalo dalis, susijusi su įrenginiais ir pastatais.

(394) *2007 m. gruodžio mėn. sprendimas, skirtas grupės [G] Airijos filialui*. Grupė [G] yra […] tarptautinė įmonių grupė, Airijoje turinti tris patronuojamąsias bendroves. Todėl sprendimas, pasirodo, yra susijęs su pelno paskirstymu bendrovėms, o ne filialui. Buvo susitarta, kad sprendimas įsigalios 2008 m. ir galios penkerius metus. Prašyme priimti sprendimą nurodyta, kad Airijos patronuojamųjų įmonių vykdomos funkcijos yra […], […] ir susijusių produktų pardavimas, prekyba […], bendras paslaugų centras, teikiantis paslaugas grupės susijusioms įmonėms visame pasaulyje, ir MTTP. Nei prašyme priimti sprendimą, nei kurioje nors Airijos pateiktoje patvirtinamojoje medžiagoje, neminama, kad būtų intelektinės nuosavybės, kuria naudotųsi Airijos patronuojamosios įmonės, ir intelektinė nuosavybė priskiriama ne Airijoje esančiam subjektui. Sprendimu patvirtinta, kad vienos iš trijų patronuojamųjų įmonių, kuri apibūdinama kaip gamybos įmonė, Airijoje mokėtino mokesčio bazę sudarytų 15 % Airijoje patiriamų veiklos sąnaudų (įtraukiamos sąnaudos išvardytos prašyme priimti sprendimą), intelektinės nuosavybės grąža, kurią sudaro 0,8 % metinės apyvartos, susidarančios iš Airijoje gaminamų produktų, ir neapmokestinamoji kapitalo dalis, susijusi su įrenginiais ir pastatais. Sprendimu patvirtinta, kad kitų dviejų patronuojamųjų įmonių mokesčio bazę sudaro 15 % veiklos sąnaudų (įtraukiamos sąnaudos išvardytos prašyme priimti sprendimą).

(395) *2010 m. rugsėjo mėn. sprendimas, skirtas bendrovės [D] Airijos filialui*. Bendrovė [D] yra […] bendrovė rezidentė […], priklausanti […] tarptautinei grupei. Remiantis prašymu priimti sprendimą, atsižvelgiant į numatomas mokesčių sąnaudas, grupė nori […] ir svarsto galimybę rinktis Airiją, kaip šiai veiklai tinkamą vietą. Airijos filialas šiai grupei ir […] teiktų aukšto lygio centralizuotas valdymo paslaugas. Atlygis už centralizuoto valdymo funkciją, dėl kurio susitarta sprendime, yra 10 % nuo visų filialo patiriamų sąnaudų. 10 % pelno dydis yra grindžiamas bendrovės mokesčių konsultanto atlikta lyginamąja analize. Pelnas, susijęs su trečiosioms šalims teikiamų […] paslaugų funkcija, nustatomas kaip iš trečiųjų šalių gautinų sumų ir bendrų priskirtinų Airijoje patirtų sąnaudų, pagrindinės buveinės išlaidų, paskiriamų […], ir kitų susijusių įmonių bendrovei tiekiamų paslaugų rinkos sąlygas atitinkančios vertės skirtumas.

(396) Komisija tuose sprendimuose mato keletą neatitikimų.

(397) Pirma, metodai buvo pasirinkti nesistemiškai, net kai apibūdinta veikla yra panaši. Pavyzdžiui, ir bendrovės [A], ir bendrovės AOE filialai pristatomi kaip gaminantys produktus, naudojant bendrovei priklausančią intelektinę nuosavybę, nepriskirtą Airijos filialui. Bendrovės [A] prašyme priimti sprendimą padaryta išvada, kad bendrovės [A] Airijos filialas nėra gamintojas rangovas, o ginčijamuose sprendimuose dėl mokesčių sutinkama,

kad AOE yra gamintoja rangovė. Atitinkamai, bendrovės [A] atžvilgiu priimtame sprendime buvo patvirtintas pelno padalijimo metodas, aprašytas EBPO sandorių kainodaros gairėse ([327]), o bendrovei AOE patvirtintas visų sąnaudų ir maržos metodas arba sandorio grynosios maržos metodas, nors bendrovės [A] prašyme priimti sprendimą apibūdinta veikla, atrodo, yra panaši į bendrovės AOE prašyme priimti sprendimą nurodytą veiklą. Tačiau, jeigu bendrovei AOE taip pat buvo pasirinkta taikyti pelno padalijimo metodą, visas tos bendrovės pelnas turėtų būti paskirstomas jos Airijos filialams, nes to filialo veiklos pelnas rodo bendrąsias bendrovės veiklos sąnaudas.

(398) Panašiai, bendrovės [A] prašyme priimti sprendimą bendrovė Airijos mokesčių inspekcijos prašo patvirtinti, kad jos gamyklai paskirtinas pelnas turėtų būti skaičiuojamas tam tikrai proporcingai bendrovės visų sąnaudų daliai, atitinkančiai jos Airijos filialo sąnaudas, taikant pelno padalijimo metodą. Airijos filialo apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti siūloma taikyti pelno padalijimo, o ne visų sąnaudų ir maržos metodą, nors, pasak bendrovės [A], taikant pastarąjį, būtų sumažintas filialo apmokestinamasis pelnas. Tai skiriasi nuo metodo, su kuriuo Airijos mokesčių inspekcija sutiko bendrovių [B], [C2], [N], [I], [E], [M], ir [D] atžvilgiu priimtuose sprendimuose, nes tų Airijos filialų mokesčio bazė buvo skaičiuojama kaip procentinė sąnaudų, o ne viso bendrovės pelno dalis ([328]).

(399) Pelno padalijimo metodą leista taikyti ir bendrovei [F] – Airijos filialui nustatytas pelno dydis sudarė 15 % viso bendrovės pelno. Vis dėlto, nors bendrovės [F] filialo funkcijų aprašymas skiriasi nuo bendrovės [A] filialo funkcijų aprašymo – bendrovė [A] nurodė, kad jos Airijoje vykdoma veikla yra gamyba, naudojant intelektinę nuosavybę, priklausančią ne Airijoje esančiam padaliniui ([329]), o bendrovė [F] nurodė, kad jos Airijoje vykdoma veikla yra bendrovės […] operacijų pasaulinės centrinės būstinės veikla, – atlygis, dėl kurio buvo susitarta, abiem atvejais nustatytas taikant tokį pat sandorių kainodaros metodą, o procentinė dalis per daug nesiskiria (15 % bendrovei [F] ir 12,5 % bendrovei [A]), nors pirmuoju atveju veikla apibūdinta kaip sudėtinga ir susijusi su verslo rizika, o antruoju – tik įprastos rizikos veikla.

(400) Be to, daugelyje sprendimų pelnas paskirstytas remiantis sąnaudomis, iš tikrųjų taikant sandorio grynosios maržos metodą, pelno dydžio rodikliu pasirenkant sąnaudas. Tačiau vienais atvejais atskaitos tašku laikomos sąnaudos yra filialo veiklos sąnaudos, kitais atvejais, pvz., bendrovės [B] atveju, į pelno paskirstymo tikslais taikomą sąnaudų bazę įtrauktos ir pardavimo sąnaudos. Neatrodo, kad šis sąnaudų bazės, sprendimuose laikomos atskaitos tašku, skirtumas būtų pagrįstas konkrečiu aiškinimu, kodėl didesnė arba mažesnė sąnaudų bazė laikoma tinkama.

(401) Dar vienas akivaizdus atvejis, kai panašios aplinkybės vertinamos skirtingai, matomas lyginant Airijos mokesčių inspekcijos bendrovės [M] ir bendrovės [E] Airijos filialams taikomą tvarką. Abiejų bendrovių atžvilgiu sprendimas priimtas 2005 m. ir abiejų bendrovių Airijos filialai gamina […]. Nurodyta, kad abu filialai prisiima ribotą riziką – bendrovės [E] filialas įvardijamas kaip gamintojas rangovas, o bendrovės [M] filialas įvardijamas kaip žaliavas iš užsakovo gaunantis gamintojas, nors iš esmės vykdo tokią pat veiklą, – o prašymuose priimti sprendimą nurodoma, kad naudotinos žaliavos priklausytų pagrindinei buveinei. Kadangi filialai yra gamintojai, nėra sutartinių priemonių tokiai nuosavybės teisei priskirti pagrindinei buveinei arba filialui, nes abu yra tas pats juridinis subjektas. Todėl iš tikrųjų nurodyta, kad bendrovės [F] ir bendrovės [M] filialai prisiima labai panašią

([327]) Tai atitinka penktąjį EBPO metodą, o ne sandorio grynosios maržos metodą.

([328]) Šiais atvejais Airijos filialų mokesčio bazė nustatoma kaip procentinė sąnaudų dalis, neatsižvelgiant į tai, ar bendrovė yra nurodžiusi, kad vertinant reikėtų atsižvelgti į intelektinę nuosavybę, nes bendrovės [A], kaip ir bendrovės [I], prašyme, pavyzdžiui, nurodyta, kad intelektinė nuosavybė turėtų būti priskirta ne Airijoje esantiems subjektams, tačiau vienu atveju pelno padalijimo metodas paliktas, o kitu – ne.

([329]) Prašyme priimti sprendimą teigiama, kad „[grupė] […] nemano, kad [bendrovės [A] veikla Airijoje būtų tik gamintojo rangovo veikla. Nors atlikus funkcijų analizę […] aiškiai nustatyta, kad Airijoje vykdoma veikla iš esmės yra […] gamyba."

riziką ir vykdo labai panašias funkcijas, be to, abu filialai yra susiję su sąskaitų išrašymu. Abiejuose sprendimuose apmokestinamoji filialo bazė yra tam tikra procentinė bendrovių Airijos filialų veiklos sąnaudų dalis ([330]). Tačiau Airijos mokesčių inspekcija sutiko, kad bendrovės [E] filialo atlygį sudaro 100 % pelno dydis, apskaičiuojamas pagal veiklos sąnaudas, nors bendrovės [M] filialo pelno dydis yra dešimt kartų mažesnis, t. y. 10 % veiklos sąnaudų. Nė viename iš tų dviejų sprendimų nepateikta jokio paaiškinimo, kuriuo būtų galima pagrįsti tą skirtingą atlygio lygį, neatsižvelgiant į tai, ar taikant tais sprendimais patvirtintus pelno paskirstymo metodus gaunamas rezultatas, iš tikrųjų apytikriai atitinkantis rinkos sąlygomis ir taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautiną rezultatą.

(402) Galiausiai, grupės [G] ir bendrovės [C1] atžvilgiu priimtuose sprendimuose sutikta su atlygio apskaičiavimo metodu, panašiu į atlygio apskaičiavimo metodą, su kuriuo sutinka bendrovės AOE atžvilgiu priimtame ginčijamame 2007 m. sprendime. Taikant tą metodą, remiamasi apyvartos procentinės dalies, atitinkamuose prašymuose priimti sprendimą nurodytos kaip „intelektinės nuosavybės grąža“, ir procentinės veiklos sąnaudų dalies deriniu. Tas metodas neatitinka metodo, nurodyto EBPO sandorių kainodaros gairėse. Visi trys sprendimai susiję su skirtingų sektorių gamyba: bendrovė G gamina […], bendrovė [C1] – […], o AOE – asmeninius kompiuterius. Bendrovės [G] Airijos filialas apibūdinamas kaip vykdantis platinimo funkciją, o bendrovės [C1] ir bendrovės AOE Airijos filialai tokios funkcijos, atrodo, nevykdo. Vis dėlto, bendrovės [G] atlygis, su kuriuo sutikta, nustatomas kaip procentinė apyvartos dalis, nurodoma kaip „intelektinės nuosavybės grąža“, yra mažiausia ir sudaro 0,8 %, palyginti su 1,6 % bendrovės [C1] Airijos filialo dalimi ir [1–5] proc. bendrovės AOE Airijos filialo dalimi. Procentinė sąnaudų dalis, taikoma apskaičiuojant bendrovės [G] Airijos filialo mokesčio bazę, t. y. 15 % veiklos išlaidų, taip pat yra mažesnė nei 18 % veiklos išlaidų dalis, patvirtinta bendrovei [C]. Todėl, taikant bendrovės [G] Airijos filialo atlygio metodą ir parametrus, su kuriais sutikta, sistemingai gaunama mažesnė Airijos filialo mokesčio bazė, nei mokesčio bazė, gaunama, taikant bendrovės [C1] atlygio metodą ir parametrus, su kuriais sutiko Airijos mokesčių inspekcija, nors bendrovės [G] Airijos filialas, atrodo, vykdo daugiau funkcijų nei bendrovės [C1] Airijos filialas. Skirtumo nepavyksta paaiškinti ir atitinkamuose prašymuose dėl sprendimų pateiktais aprašymais. Visų pirma, 0,8, 1,6 ir [1–5] proc. intelektinės nuosavybės grąžos parametrai, taip pat procentinės veiklos sąnaudų dalys, nurodytos bendrovių [G], [C1] ir AOE prašymuose priimti sprendimus, nepagrįstos jokiais skaičiavimais.

(403) Taigi, panagrinėjus Airijos mokesčių inspekcijos taikomą sprendimų dėl pelno paskirstymo priėmimo praktiką, matyti, kad 1997 m. MKĮ 25 skirsnio taikymo tikslais nustatant, kaip turėtų būti paskirstomas pelnas bendrovių nerezidenčių Airijos filialams, netaikoma jokių nuoseklių kriterijų. Tuo taip pat patvirtinama, kad ginčijami sprendimai dėl mokesčių buvo priimti Airijos mokesčių inspekcijai naudojantis savo veiksmų laisve ir netaikant jokių objektyvių su mokesčių sistema susijusių kriterijų, todėl patvirtinama ir tai, kad reikėtų laikyti, jog tais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį suteiktas atrankusis pranašumas ([331]).

8.2.4. NEPAGRINDŽIAMA MOKESČIŲ SISTEMOS POBŪDŽIU IR BENDRĄJA STRUKTŪRA

(404) Priemonė, kuria nukrypstama nuo pagrindinės sistemos, vis dėlto gali būti pripažinta neatrankia, jeigu ji pagrindžiama remiantis šios sistemos pobūdžiu arba bendrąja struktūra. Taip yra tuo atveju, kai priemonė tiesiogiai kyla iš bazinei sistemai būdingų pagrindinių ar svarbiausių principų arba kai ji atsiranda dėl būdingų mechanizmų, kurie yra būtini tos sistemos veikimui ir jos veiksmingumui ([332]).

(405) Nei Airija, nei „Apple“ nepateikė įtikinamo pagrindimo dėl atrankiojo pranašumo, suteikto ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, nors su tuo susijusi įrodymo prievolė tenka valstybei narei. Iš tikrųjų, Airija nepateikė jokio pagrindimo, susijusio su atrankiąja tvarka, nors „Apple“ teigia, kad naudojimasis veiksmų laisve būdingas Airijos pelno mokesčio sistemai, o sprendimais padėta užtikrinti sistemos veiksmingumą ir jie buvo proporcingi ([333]).

(406) Komisija nemano, kad šiuo atveju tais argumentais pateisinama tai, jog bendrovėms ASI ir AOE taikoma atrankioji tvarka.

([330]) Tai, pavyzdžiui, yra tas pats metodas, kurį 2007 m. sprendimu leista taikyti bendrovei ASI.
([331]) Žr. 381 konstatuojamąją dalį.
([332]) Žr., pvz., 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kiti*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ES:C:2011:550, 69 punktą.
([333]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 216 ir tolesni punktai.

(407) Pirma, tuo, kad mokesčių administratorius naudojasi savo veiksmų laisve, net jeigu tai ir būdinga taikant tam tikras mokesčių taisykles, savaime negalima pateisinti mokesčių mokėtojų, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, diskriminavimo. Kaip nustatė Teisingumo Teismas ([334]), kai taikydamas mokesčių taisykles mokesčių administratorius naudojasi savo veiksmų laisve ir nesiremia objektyviais su mokesčių sistema susijusiais kriterijais, atsiranda pagrindas manyti, kad taikoma atrankioji tvarka, o bendrovei „Apple“ nepavyko įrodyti, kad Airijos mokesčių inspekcijos veiksmų laisvė priimant sprendimus dėl mokesčių yra grindžiama objektyviais su mokesčių sistema susijusiais kriterijais.

(408) Bet kuriuo atveju Komisija primena, kad, remiantis ir pagrindiniu ([335]), ir papildomu ([336]) aiškinimu, taip pat pirmuoju alternatyviu aiškinimu ([337]), atrankusis pranašumas bendrovėms ASI ir AOE suteiktas ne dėl to, kad Airijos mokesčių inspekcija naudojosi savo veiksmų laisve, bet dėl to, kad ginčijamais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE sumažinta jų mokesčio bazė, taigi ir jų pelno mokesčio įsipareigojimas, o ekonominės veiklos vykdytojai, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, tokios galimybės neturi. Remiantis tais aiškinimais, atrankusis pranašumas suteiktas dėl to, kad Airijos mokesčių inspekcija patvirtino bendrovės „Apple“ pasiūlytus pelno paskirstymo metodus, taikytinus nustatant bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestintiną pelną, o ne dėl to, kad patvirtindama tuos metodus ji naudojosi savo veiksmų laisve. Tai, kad ginčijamais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE atrankusis pranašumas suteiktas dar ir dėl to, kad Airijos mokesčių inspekcija tomis aplinkybėmis naudojosi savo veiksmų laisve ir nesilaikė objektyvių su mokesčių sistema susijusių kriterijų, yra dar vienas alternatyvus aiškinimas, kuriuo pagrindžiama išvada, kad šiuo atveju suteiktas atrankusis pranašumas ([338]). Tas aiškinimas dėstomas siekiant atsakyti į Airijos ir „Apple“ teiginį, kad 1997 m. MKĮ 25 skirsnis taikomas nesiremiant įprastų rinkos sąlygų principu ir kad atrankusis pranašumas turi būti įrodomas lyginant ginčijamus sprendimus dėl mokesčių ir Airijos mokesčių inspekcijos administracine praktika. Atitinkamai, išskyrus tą galutinį aiškinimą, Komisijos išvada, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių bendrovėms ASI ir AOE suteikiamas atrankusis pranašumas, nepriklauso nuo to, ar Airijos mokesčių inspekcijos turima plati veiksmų laisvė priimti tuos sprendimus yra per plati, arba nuo to, kaip Airijos mokesčių inspekcija naudojosi ta veiksmų laisve, ji padaryta dėl to, kad tais sprendimais atrankiąja tvarka sumažintas bendrovių ASI ir AOE Airijoje mokėtino pelno mokesčio įsipareigojimas, palyginti su ekonominės veiklos vykdytojais, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši.

(409) Antra, net jeigu Komisijos išvada, kad atrankusis pranašumas suteiktas, būtų grindžiama tuo, kad Airijos mokesčių inspekcija naudojosi savo veiksmų laisve, bendrovės „Apple“ argumento, kad „[sprendimai dėl mokesčių] priimti laikantis 1997 m. MKĮ 25 skirsniui būdingų principų“ ([339]), išsamiau nepaaiškinant, kaip reikėtų tai suprasti arba kaip tuo būtų galima pateisinti atrankųjį pranašumą, nepakanka šiuo atveju taikytai atrankiajai tvarkai pateisinti. Remiantis Teisingumo Teismo praktika, reikia užtikrinti, kad įmonei suteiktas pranašumas atitiktų ne tik nagrinėjamai mokesčių sistemai būdingas savybes, bet ir šios sistemos įgyvendinimą ([340]). Todėl, net jeigu Airijos mokesčių inspekcijos administracinė praktika, kurios laikomasi taikant pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, būtų teisinga pagrindinė sistema, nors Komisija su tuo nesutinka, tai, kaip Airijos mokesčių inspekcija įgyvendino 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, priimdama individualius sprendimus dėl mokesčių, rodo, kad ji naudojosi savo veiksmų laisve ir nesirėmė objektyviais kriterijais. Todėl tokia bendrovėms ASI ir AOE taikoma tvarka negali būti pagrįsta mokesčių sistemos logika ar bendruoju pobūdžiu.

(410) Trečia, bendra nuoroda į „mokesčių sistemos veiksmingumą“ ([341]), kurį sprendimais dėl mokesčių tariamai siekta padėti užtikrinti, negalima pagrįsti tam tikroms įmonėms pagal tą sistemą taikomos atrankiosios tvarkos. Tiesa, kad sprendimai dėl mokesčių apskritai laikomi svaria ir mokesčių administratorių dažnai taikoma teisinio tikrumo užtikrinimo priemone, bet tai nereiškia, kad negali būti vykdomas sprendimų dėl mokesčių patikrinimas pagal valstybės pagalbos taisykles.

(411) Taigi, bendrovėms ASI ir AOE ginčijamais sprendimais dėl mokesčių nustatytos atrankiosios tvarkos negalima pateisinti mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendrąja schema.

([334]) 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P Oy*, C-6/12, ES:C:2013:525, 27 punktas.
([335]) 8.2.2.2 skirsnis.
([336]) 8.2.2.3 skirsnis.
([337]) 8.2.3.1 skirsnis.
([338]) 8.2.3.2 skirsnis.
([339]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 218 punktas.
([340]) 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kiti*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ES:C:2011:550, 73 punktas.
([341]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 219 punktas.

8.2.5. IŠVADA DĖL ATRANKIOJO PRANAŠUMO BUVIMO

(412) Ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinus pelno paskirstymo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams metodus, kuriuos taikant negaunama rezultato, iš tikrųjų apytikriai atitinkančio rinkos sąlygomis ir taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautiną rezultatą, buvo sumažinta bendrovių ASI ir AOE mokesčio bazė, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo. Todėl ginčijamais sprendimais dėl mokesčių sumažintas bendrovių ASI ir AOE pelno mokesčio įsipareigojimas, nustatytinas pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles, taigi toms bendrovėms pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį suteiktas atrankusis pranašumas ([342]).

(413) Aiškinant kitaip, ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinus pelno paskirstymo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams metodus, kuriuos taikant negaunama rezultato, iš tikrųjų apytikriai atitinkančio rinkos sąlygomis ir taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautiną rezultatą, buvo sumažinta bendrovių ASI ir AOE mokesčio bazė, palyginti su kitomis bendrovėmis nerezidentėmis, Arijoje veikiančioms per filialus. Todėl ginčijamais sprendimais dėl mokesčių sumažintas bendrovių ASI ir AOE pelno mokesčio įsipareigojimas, nustatytinas pagal 1997 m. MKĮ 25 skirsnį, taigi pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį toms bendrovėms suteiktas atrankusis pranašumas ([343]).

8.3. *IŠVADA DĖL PAGALBOS BUVIMO*

(414) Atsižvelgdama į tai, kas pirmiau išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad ginčijamais Airijos mokesčių inspekcijos sprendimais dėl mokesčių, priimtais bendrovių ASI ir AOE atžvilgiu, toms bendrovėms suteikiamas atrankusis pranašumas yra priskirtinas Airijai ir finansuojamas iš valstybės išteklių, o tuo iškraipoma arba gali būti iškraipyta konkurencija ir gali būti daromas poveikis valstybių narių tarpusavio prekybai. Todėl ginčijami mokesčių sprendimai yra valstybės pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

(415) Kadangi dėl ginčijamų sprendimų sumažinami mokesčiai, kuriuos bendrovės ASI ir AOE paprastai turėtų mokėti vykdydamos savo verslo veiklą, ginčijami sprendimai dėl mokesčių turėtų būti laikomi veiklos pagalba bendrovėms ASI ir AOE.

8.4. *GINČIJAMŲ PRIEMONIŲ GAVĖJAI*

(416) Todėl ginčijamais sprendimais dėl mokesčių bendrovėms ASI ir AOE suteikiama valstybės pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Tačiau bendrovės ASI ir AOE patenka į tarptautinę įmonių grupę, būtent „Apple“ grupę, o šią sudaro daug bendrovių, ir visas jas galiausiai kontroliuoja bendrovė „Apple Inc.“ Taikant valstybės pagalbos taisykles, gali būti laikoma, kad atskiri juridiniai subjektai sudaro vieną ūkio subjektą. Tokiu atveju šis ūkio subjektas laikomas suinteresuota bendrove, kuriai taikoma pagalbos priemonė. Kaip anksčiau yra nurodęs Teisingumo Teismas, „[k]onkurencijos teisėje sąvoką „įmonė“ reikia suprasti kaip ekonominį vienetą <…> net jeigu pagal teisės normas tą ekonominį vienetą sudaro keli, fiziniai arba juridiniai, asmenys“ ([344]). Siekdamas nustatyti, ar keli subjektai yra vienas ūkio subjektas, Teisingumo Teismas nagrinėja, ar yra kontrolinis akcijų paketas arba palaikomi struktūriniai, ekonominiai ar funkciniai ryšiai ([345]). Šiuo atveju bendrovės ASI ir AOE galiausiai visiškai priklauso bendrovei „Apple Inc.“ ([346]), o dauguma bendrovių ASI ir AOE valdybos narių yra bendrovės „Apple Inc.“ darbuotojai ([347]), taigi gali būti laikoma, kad bendrovė „Apple Inc.“, esanti „Apple“ grupę kontroliuojančiu subjektu, kontroliuoja ir bendroves ASI bei AOE ir palaiko su jomis struktūrinius, ekonominius ar funkcinius ryšius.

([342]) 8.2.2 skirsnis.
([343]) 8.2.3 skirsnis.
([344]) 1984 m. liepos 12 d. Sprendimo *Hydrotherm*, C-170/83, ES:C:1984:271, 11 punktas. Taip pat žr. 2004 m. spalio 14 d. Sprendimo *Pollmeier Malchow prieš Komisiją*, T-137/02, ES:T:2004:304, 50 punktą.
([345]) 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Acea Electrabel Produzione SpA prieš Komisiją*, C-480/09 P, ES:C:2010:787, 47–55 punktai; 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze SpA ir kiti*, C-222/04, ES:C:2006:8, 112 punktas.
([346]) Žr. 47 konstatuojamąją dalį.
([347]) Žr. 114 konstatuojamąją dalį.

(417) Be to, sprendimą bendroves ASI ir AOE steigti Airijoje priėmė būtent „Apple“ grupė ir būtent „Apple“ grupė priėmė sprendimą dėl Airijoje steigiamų bendrovių ASI ir AOE struktūros bei to, kad tos bendrovės Airijoje turi veikti tik per vienintelį kiekvienos iš jų filialą. Todėl būtent visa „Apple“ grupė yra valstybės pagalbos, Airijos ginčijamais sprendimais dėl mokesčių suteiktos bendrovėms ASI ir AOE, gavėja, nes bet kokia palanki Airijos mokesčių inspekcijos bendrovėms ASI ir AOE taikoma apmokestinimo tvarka galiausiai naudingai visai „Apple“ grupei, nes dėl to ji turi laisvų papildomų finansinių išteklių, kuriuos gali naudoti visos įmonių grupės naudai.

(418) Taigi, nors „Apple“ grupę sudaro įvairūs juridiniai subjektai, ta grupė vis tiek laikoma vienu ūkio subjektu, gaunančiu naudos iš ginčijamais sprendimais dėl mokesčių Airijos suteiktos valstybės pagalbos ([348]).

8.5. *GINČIJAMŲ PRIEMONIŲ SUDERINAMUMAS*

(419) Valstybės pagalba laikoma suderinama su vidaus rinka, jeigu ji suteikta taikant kurias nors Sutarties 107 straipsnio 2 dalyje nurodytas išimtis ([349]), ir ją galima laikyti suderinama su vidaus rinka, jeigu Komisija nustato, kad ji suteikta taikant kurias nors Sutarties 107 straipsnio 3 dalyje nurodytas išimtis ([350]). Tačiau pagalbos suderinamumą su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 2 arba 3 dalį turi įrodyti ją suteikusi valstybė narė ([351]).

(420) Airija nenurodė jokių išimčių, numatytų kuriose nors iš tų dviejų nuostatų, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių suteiktą pagalbą būtų galima laikyti suderinama.

(421) Be to, kaip dėstoma 222 ir 415 konstatuojamosiose dalyse, ginčijami sprendimai dėl mokesčių turėtų būti laikomi veiklos pagalba bendrovėms ASI, AOE ir visai „Apple“ grupei. Visų pirma, tokia pagalba iš esmės negali būti laikoma suderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 3 dalies c punktą, nes ja neskatinama tam tikrų rūšių ekonominė veikla arba tam tikrų ekonomikos sričių plėtra, ir nagrinėjamos mokesčių paskatos netaikomos ribotą laikotarpį, nėra mažėjančios ar proporcingos priemonėms, reikalingoms konkrečiai atitinkamų regionų nepalankiai ekonominei padėčiai ištaisyti.

(422) Vadinasi, ginčijamais sprendimais dėl mokesčių Airijos suteikta valstybės pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka.

9. **PAGALBOS NETEISĖTUMAS**

(423) Kaip nurodyta SESV 108 straipsnio 3 dalyje, valstybės narės privalo informuoti Komisiją apie visus ketinimus suteikti pagalbą (pareiga pranešti) ir negali įgyvendinti numatytų pagalbos priemonių, kol Komisija nepriima

([348]) Pagal analogiją žr. 1984 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Intermills*, C-323/82, ECLI:ES:C:1984:345, 11 punktą; jame teigiama, kad „[r]emiantis pačių ieškovų pateikta informacija apie restruktūrizacijos tęsinį, tiek bendrovę „Intermills“, tiek pramonės bendroves kontroliuoja Valonijos regionas, o gamybos įrenginius perdavus trims naujai sudarytoms bendrovėms, ši bendrovė vis dar yra jomis suinteresuota. Todėl reikia pažymėti, kad nors trys pramonės bendrovės yra teisiškai nepriklausomos nuo buvusios „Intermills“ bendrovės, bent Belgijos valdžios institucijų teikiamos pagalbos atžvilgiu visos jos sudaro vieną bendrą grupę […].“ Žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 ASBL prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ES:C:2006:416, 102 punktą: „Komisija teisingai įvertino, kad apmokestinamųjų pajamų nustatymo taisyklės yra palankios koordinavimo centrams ir grupėms, kurioms jie priklauso“.

([349]) Sutarties 107 straipsnio 2 dalyje nurodytos išimtys: a) socialinio pobūdžio pagalba individualiems vartotojams; b) pagalba gaivalinių nelaimių ar kitų ypatingų įvykių padarytai žalai atitaisyti; ir c) pagalba, teikiama tam tikrų Vokietijos Federacinės Respublikos regionų ūkiui.

([350]) Sutarties 107 straipsnio 3 dalyje nurodytos išimtys: a) pagalba, skirta regionų ekonominei plėtrai skatinti; b) pagalba, skirta bendriems Europos interesams svarbių projektų vykdymui skatinti arba kurios nors valstybės narės ekonomikos dideliems sutrikimams atitaisyti; c) pagalba, skirta tam tikros ekonominės veiklos rūšių arba tam tikrų ekonomikos sričių plėtrai skatinti; d) pagalba, skirta kultūrai remti ir paveldui išsaugoti; ir e) kitos pagalbos rūšys, kurios gali būti nurodytos Tarybos sprendimuose.

([351]) 2007 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Olympiaki Aeroporia Ypiresies prieš Komisiją*, T-68/03, ES:T:2007:253, 34 punktas.

galutinio sprendimo (pareiga sustabdyti). Pareiga pranešti dar kartą nustatyta Tarybos reglamento (ES) 2015/1589 ([352]) 2 straipsnyje, o pareiga sustabdyti – to reglamento 3 straipsnyje. To reglamento 1 straipsnio f punkte apibrėžiama, kad nauja pagalba, įgyvendinta prieštaraujant SESV 108 straipsnio 3 daliai, yra neteisėta pagalba.

(424) Komisija atkreipia dėmesį, kad Airija Komisijai nepranešė apie kokį nors planą priimti ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, taip pat ji nevykdė sustabdymo pareigos. Todėl pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio f punktą ginčijami sprendimai dėl mokesčių yra neteisėta pagalba, suteikta pažeidžiant SESV 108 straipsnio 3 dalį.

10. **TARIAMI PROCEDŪRINIAI NETIKSLUMAI**

(425) Ir Airija, ir „Apple“ teigia, kad Komisija pažeidė jų teisę būti išklausytoms, nes, kaip matyti iš 2015 m. balandžio 17 d. rašto, priėmusi sprendimą pradėti tyrimą, Komisija tariamai pakeitė tyrimo objektą, ir kad joms tariamai nebuvo suteikta galimybės tinkamai išdėstyti savo požiūrį dėl Komisijos tame rašte pareikštos pozicijos. Todėl Airija ir „Apple“ tvirtina, kad Komisija turėtų išplėsti sprendimą pradėti tyrimą arba priimti naują sprendimą pradėti oficialią tyrimo procedūrą ir nurodyti tariamai naują tyrimo objektą.

(426) Komisija mano, kad šiuo atveju visiškai paisyta procesinių Airijos ir „Apple“ teisių.

(427) Komisija pirmiausia atkreipia dėmesį, kad Komisijos valstybės pagalbos tyrimo aprėptis nepasikeitė nuo sprendimo pradėti tyrimą iki šio sprendimo priėmimo. Abu sprendimai (Airijos mokesčių inspekcijos priimti 1991 ir 2007 m. sprendimai dėl mokesčių) susiję su tomis pat priemonėmis, tomis pačiomis gavėjomis (ASI, AOE ir „Apple“ grupė) ir tomis pačiomis abejonėmis dėl valstybės pagalbos (ar taikant tais sprendimais patvirtintus sprendimus tinkamai paskirstomas pelnas bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams, ar toms bendrovėms suteikiamas atrankusis pranašumas, nes jos gali savo mokesčio bazę nustatyti taip, kad negaunamas taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamas rezultatas).

(428) Sprendime pradėti tyrimą Komisija pareiškė savo pirmąsias abejones dėl pelno paskirstymo metodų, patvirtintų ginčijamais sprendimais dėl mokesčių, atitikties valstybės pagalbos taisyklėms, visų pirma įprastų rinkos sąlygų principui, remiantis Sutarties 107 straipsnio 1 dalimi. Išsamaus tyrimo etapas, vykstantis priėmus sprendimą pradėti tyrimą, reikalingas tam, kad Komisija atkreiptų dėmesį į papildomus faktinius ir teisinius veiksnius. Tie veiksniai gali lemti tolesnį Komisijos sprendime pradėti tyrimą nurodytų pradinių abejonių plėtojimą ar nagrinėjimą. Atitinkamai, baigiantis tai procedūrai, Komisijos analizė gali būti pasikeitusi, o tai reiškia, kad galutinis sprendimas gali kažkiek skirtis nuo sprendimo pradėti tyrimą, tačiau tie skirtumai neturi poveikio galutinio sprendimo teisėtumui ([353]).

(429) Airijai ir „Apple“ pateikus labai daug rašytinės medžiagos dėl sprendime pradėti tyrimą Komisijos pareikštų abejonių dėl valstybės pagalbos, nagrinėjant šią bylą Komisijos analizė buvo toliau plėtojama. Atsakydamos į Airijos prašymą išsamiau paaiškinti savo valstybės pagalbos vertinimą, atsižvelgiant į tuos aspektus, ir atsižvelgdamos į Airijos tvirtinimą, kad Komisijos vertinimas yra, atrodytų, grindžiamas neteisingu taikytinos nacionalinės teisės supratimu, Komisijos tarnybos, siekdamos skaidrumo, 2015 m. balandžio 17 d. nusiuntė Airijai raštą, o ši jį persiuntė bendrovei „Apple“. Tačiau, kadangi priėmus sprendimą pradėti tyrimą Komisijos valstybės pagalbos tyrimo esmė (ginčijamais sprendimais dėl mokesčių patvirtinti pelno paskirstymo metodai) nesikeitė, taip pat nesikeitė pagrindinės abejonės dėl ginčijamų priemonių atitikties valstybės pagalbos taisyklėms (ar taikant tuos metodus nustatomas apmokestinamasis bendrovių ASI ir AOE pelnas, atitinkantis įprastų rinkos sąlygų principą).

([352]) 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1589 nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015 9 24, p. 9).

([353]) 2009 m. kovo 4 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, T-424/05, ES:T:2009:49, 69 punktas; 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Nyderlandai ir NOS prieš Komisiją*, T-231/06 ir T-237/06, ES:T:2010:525, 50 punktas. Taip pat žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *(SNCF) prieš Komisiją*, T-242/12, ES:T:2015:1003, 345–367 punktus.

(430) Bet kuriuo atveju, gavusi 2015 m. balandžio 17 d. raštą, Airija turėjo daug galimybių Komisijai pareikšti savo nuomonę dėl tame rašte išdėstytos pozicijos ir ne kartą veiksmingai pasinaudojo tomis galimybėmis tiek raštu, tiek žodžiu ([354]). Kalbant apie bendrovę „Apple“, Komisija primena, kad, būdama suinteresuotoji šalis, ji turi teisę pastabas teikti tik dėl sprendimo pradėti tyrimą. Vis dėlto, kai bendrovei „Apple“ buvo persiųstas 2015 m. balandžio 17 d. raštas, ji turėjo galimybę (ir ja veiksmingai pasinaudojo) Komisijai ne kartą pateikti savo ir rašytines, ir žodines pastabas ([355]).

(431) Taigi Komisija mano, kad, nagrinėjant šią bylą, Airijos ir „Apple“ procesinių teisių buvo paisyta.

11. **IŠIEŠKOJIMAS**

11.1. *PAREIGA IŠIEŠKOTI PAGALBĄ*

(432) Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 1 dalyje Komisijai nustatyta pareiga reikalauti, kad neteisėta ir nesuderinama pagalba būtų išieškota. Ta nuostata taip pat nustatyta, kad susijusi valstybė narė privalo imtis visų priemonių, kurios būtinos, kad neteisėta pagalba, kuri, kaip nustatoma, yra nesuderinama su vidaus rinka, būtų išieškota iš gavėjo. To paties reglamento 16 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad pagalba, kurią reikia išieškoti, apima palūkanas nuo neteisėtos pagalbos išmokėjimo gavėjui dienos iki jos išieškojimo dienos. Komisijos reglamente (EB) Nr. 794/2004 ([356]) nustatyti metodai, taikytini apskaičiuojant išieškojimo palūkanas. Galiausiai Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „pagalba išieškoma nedelsiant ir pagal atitinkamos valstybės narės nacionalinę teisę nustatytas procedūras, jeigu jos leidžia nedelsiant ir veiksmingai įvykdyti Komisijos sprendimą“.

11.2. *NAUJA PAGALBA*

(433) Pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio c punktą „nauja pagalba – visa pagalba, t. y. pagalbos sistemos ir individuali pagalba, kuri nėra egzistuojanti pagalba, įskaitant egzistuojančios pagalbos pakeitimus“.

(434) Pagal Reglamento (ES) 2015/1589 17 straipsnį, Komisijos įgaliojimams išieškoti pagalbą taikomas dešimties metų senaties terminas. Senaties terminas prasideda tą dieną, kai gavėjui priteisiama neteisėta pagalba kaip individuali pagalba arba pagal atitinkamą pagalbos sistemą. Bet kuri su neteisėta pagalba susijusi priemonė, kurios imasi Komisija arba jos prašymu veikianti valstybė narė, nutraukia senaties terminą. Kiekvieną kartą nutraukus senaties terminą, laikas pradedamas skaičiuoti iš naujo. Senaties terminas sustabdomas, kol Komisijos sprendimas yra nagrinėjamas Teisingumo Teisme. Bet kokia pagalba, kurios senaties terminas yra pasibaigęs, laikoma esama pagalba.

(435) 1991 m. sprendimas buvo priimtas daugiau kaip prieš dešimt metų. Šiuo atveju Reglamento (ES) 2015/1589 17 straipsnyje nustatytas senaties terminas nutrauktas 2013 m. birželio 12 d., kai Komisija Airijai nusiuntė raštą, kuriuo Airijos prašyta pateikti Komisijai informacijos apie savo sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktiką ir visų pirma informacijos apie visus sprendimus Airijos priimtus bendrovių AOI, ASI ir AOE naudai ([357]). Tai reiškia, kad bet kokia iki 2003 m. birželio 12 d. pagal 1991 m. sprendimą dėl mokesčių suteikta pagalba turi būti laikoma esama pagalba pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio b punkto iv papunktį. Ir atvirkščiai, bet kokia po tos dienos pagal 1991 m. arba 2007 m. sprendimą dėl mokesčių suteikta pagalba yra nauja pagalba pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio c punktą

([354]) Žr. pastabas, kuriomis keitėsi Airija ir Komisija ir kurios minimos 7.1, 7.2, 7.4 ir 7.5 skirsniuose.
([355]) Žr. pastabas, kuriomis keitėsi „Apple“ ir Komisija ir kurios minimos 7.1, 7.2 ir 7.3 skirsniuose.
([356]) 2004 m. balandžio 21 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 794/2004, įgyvendinantis Tarybos reglamentą (ES) Nr. 2015/1589, nustatantį išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 140, 2004 4 30, p. 1).
([357]) Žr.) konstatuojamąją dalį. Airijos pirmojo atsakymo į Komisijos prašymą pateikti informaciją – jame prašyta informacijos apie Airijos sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktiką ir įtraukti konkretūs klausimai dėl ASI ir AOE, data yra 2013 m. liepos 9 d.

(436) Airija tvirtina, kad bet kokia šiuo atveju suteikta pagalba galėtų būti tik esama pagalba, nes ji atsiranda dėl to, kad Airijos mokesčių inspekcija netaikė įprastų rinkos sąlygų principo, kuris Airijoje nebuvo taikytas nei Airijai 1973 m. sausio 1 d. stojant į Sąjungą, nei kada nors vėliau. Pasak Airijos, 1997 m. MKĮ 25 skirsniu tik atkartojamas 1967 m. Pajamų mokesčio įstatymo 201 skirsnis, galiojęs Airijai stojant į Sąjungą, ir nė vienoje tų nuostatų neminimas įprastų rinkos sąlygų principas ar EBPO sistema. Taigi, kadangi pelno paskirstymo Airijos filialams teisinis pagrindas Airijai stojant į Sąjungą iš esmės nepasikeitė, priemonė, jeigu ji laikoma valstybės pagalba, yra esama pagalba pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio b punktą ([358]).

(437) Su tuo argumentu negalima sutikti, nes šiuo atveju suteikta pagalba yra individuali bendrovėms ASI bei AOE ir „Apple“ grupei suteikta pagalba, t. y. ginčijami sprendimai dėl mokesčių, kuriais patvirtinti pelno paskirstymo metodai, kuriais sumažinta bendrovių ASI ir AOE mokesčio bazė, pagal kurią turi būti taikomas Airijos pelno mokestis, o ne, kaip, atrodytų, teigia Airija, pagalbos schema, paremta 1997 m. MKĮ 25 skirsniu ir 1967 m. Pajamų mokesčio įstatymo 201 skirsniu. Kitaip sakant, pagalbos priemonė, kuria teikiama pagalba, yra ginčijami sprendimai dėl mokesčių, kuriais bendrovės ASI ir AOE kasmet rėmėsi siekdamos Airijos pelno apmokestinimo tikslais nustatyti savo apmokestinamąjį pelną ir, remiantis tuo nustatytu apmokestinamuoju pelnu, savo metinę pelno mokesčio prievolę. T. y., tais sprendimais teikiama pagalba yra teikiama kasmet tuo metu, kai bendrovės ASI ir AOE turi mokėti pelno mokestį, ir apskaičiuodamos mokėtiną mokestį tos bendrovės taiko pelno paskirstymo metodus, patvirtintus tais sprendimais. Todėl bendrovėms ASI bei AOE ir „Apple“ grupei ginčijamais sprendimais suteikta pagalba yra kasmet teikiama nauja pagalba ([359]).

11.3. *TEISINIS TIKRUMAS IR TEISĖTI LŪKESČIAI*

(438) Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 1 dalyje taip pat nurodyta, kad Komisija privalo nereikalauti susigrąžinti pagalbos, jeigu tai prieštarautų bendrajam teisės principui.

(439) Ir Airija, ir „Apple“ argumentavo, kad, pradėjusi oficialią tyrimo procedūrą ir po 22 metų suabejojusi, ar abu sprendimai dėl mokesčių atitinka valstybės pagalbos taisykles, Komisija pažeidė teisinio tikrumo principą. Pasak Airijos, valstybės pagalbos taisyklės turi būti iš anksto žinomos, ir Komisija neturi teisės Sąjungos teisės plėtoti kaip nors naujai plėsdama šių taisyklių ribas arba remdamasi tarptautinėmis aplinkybėmis, pvz., EBPO sistema ([360]). Taikydama įprastų rinkos sąlygų principą ir EBPO sistemą, visų pirma 2010 m. EBPO gaires, Komisija atgaline data taiko pagrindinę išorės sistemą, tuo metu nebuvusią Airijos vidaus teisės dalimi ([361]). Galiausiai Airija teigia, kad tai, jog Komisija atgaline data taiko šiandienos principus, reiškia, kad yra tikimasi, jog Airija (ir bendrovė „Apple“) laikysis reikalavimų, kurių šios negalėjo numatyti tuo metu, kai tie sprendimai buvo priimti ([362]).

(440) Remiantis teismų praktika, pagrindinis teisinio tikrumo principas užkerta Komisijai kelią nuolatos atidėti savo įgaliojimų įgyvendinimą ([363]). Tačiau, kad būtų galima taikyti teisinio tikrumo principą, turėjo būti susidariusi tokia padėtis, kai Komisija, sužinojusi apie pagalbą ir apie tai, kad susiklostė teisinio netikrumo aplinkybės, ilgą

([358]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 141 ir tolesni punktai.
([359]) Žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimą *Belgija ir Forum 187 ASBL prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ES:C:2006:416. Tokio pat aiškinimo Bendrasis Teismas laikėsi priimdamas 2009 m. lapkričio 30 d. sprendimą *Prancūzija ir France Telecom prieš Komisiją*, sujungtos bylos T-427/04 ir T-17/05, ES:T:2009:474; bendrovei „France Telecom“ buvo taikoma mokestinė lengvata, Komisija padarė išvadą, kad pagalba buvo teikiama kasmet, t. y. nustatytinas apmokestinimo skirtumas ir lengvata buvo skaičiuojama kasmet ir, be kita ko, priklausė nuo kasmet vietos savivaldos vienetų nustatytų apmokestinimo tarifų lygio, ir Bendrasis Teismas šią išvadą patvirtino.
([360]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 90 punktas.
([361]) Airijos pastabų dėl trečiųjų šalių pastabų 22–41 punktai.
([362]) „Apple“ pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 300 punktas.
([363]) 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Falck ir Acciaierie di Bolzano prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-74/00 P ir C-75/00 P, ES:C:2002:524, 140 punktas.

laiką dėl to nesiima jokių veiksmų. Vien ilgo laiko nepakanka, kad būtų galima remtis teisinio tikrumo reikalavimu, o laikyti, kad Komisija nesiėmė veiksmų, galima tik nuo to laiko, kai Komisija sužino apie tai, kad teikiama pagalba. Šiuo atveju, kadangi Airija Komisijai niekada nepranešė apie ginčijamus sprendimus dėl mokesčių ir ta informacija nebuvo paskelbta viešai, tai, kad tie sprendimai priimti, Komisija galėjo sužinoti tik tada, kai buvo viešai atskleista, kad tokie sprendimai yra priimti, o tai pirmą kartą įvyko per JAV Senato posėdį. Šis posėdis įvyko 2013 m. gegužės 21 d., po jo, 2013 m. birželio 12 d., Komisija Airijai nusiuntė prašymą pateikti informacijos. Todėl negalima kaltinti, kad Komisija, ilgai nesiimdama veiksmų, pažeidė teisinio tikrumo principą, nes, atsiradus galimybei sužinoti apie sprendimus (2013 m. gegužės 21 d.), Komisija veiksmų ėmėsi greičiau nei per mėnesį (2013 m. birželio 12 d.).

(441) Kalbant apie Airijos argumentą, kad teisinio tikrumo principas buvo pažeistas, nes Komisija veikė nesilaikydama savo sprendimų priėmimo praktikos, kad vienintelis galiojantis atskaitos taškas yra nacionalinė mokesčių sistema, Komisija primena, kad pagrindinė sistema, kuria remdamasi šiuo atveju ji vertino, ar esama atrankiojo pranašumo, yra įprastinės Airijos pelno apmokestinimo taisyklės. Komisija taip pat primena, kad, nors valstybės narės turi teisę savarankiškai priimti mokestinius sprendimus tiesioginio apmokestinimo srityje, visos valstybės narės priimtos mokesčių priemonės privalo atitikti Sąjungos valstybės pagalbos taisykles, o jos valstybėms narėms yra privalomos ir pirmumas teikiamas būtent šioms taisyklėms, o ne valstybių narių vidaus teisės aktams ([364]). Šiuo atžvilgiu Komisija primena, kad Sutarties 107 straipsnio 1 dalimi, kaip ją aiškina Teisingumo Teismas ([365]), draudžiama taikyti mokesčių priemonę, pagal kurią integruotai grupei leidžiama savo apmokestinamąjį pelną nustatyti taip, kad tai neatitiktų pelno, kuris būtų gautas laisvos konkurencijos sąlygomis, t. y. remiantis kainomis, dėl kurių pagal įprastų rinkos sąlygų principą susitaria panašiomis aplinkybėmis veikiančios nepriklausomos įmonės. Priimdama šį sprendimą, Komisija ginčijamiems sprendimams dėl mokesčių, o šie, kaip Komisija nustatė, lemia rezultatą, neatitinkantį rezultato, kuris būtų gautas taikant įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles, nes jais bendrovėms ASI ir AOE leidžiama savo apmokestinamąjį pelną nustatyti taip, kad šis neatitinka pelno, kuris būtų gaunamas įprastomis rinkos sąlygomis, taiko Sutarties 107 straipsnio 1 dalį. Kalbant apie Airijos argumentą, kad Komisija taiko tarptautinius standartus ir 2010 m. gaires iki tų metų priimtiems sprendimams, Komisija primena, kad jos šiame sprendime padaryta išvada grindžiama ne EBPO sistemos, bet Sutarties 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, o ši nuostata Airijos teisinės tvarkos dalimi yra nuo 1973 m. Šiame sprendime EBPO sistemą Komisija mini dėl to, kad joje esama vertingų rekomendacijų, susijusių su tuo, ar taikant metodą filialo apmokestinamajam pelnui nustatyti gaunamas rezultatas iš tikrųjų apytikriai atitinka rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, nes ta sistema parengta po EBPO ekspertų diskusijų ir joje nuodugniai išaiškinti būdai, kuriais galima spręsti bendrus tarptautinio apmokestinimo srityje kylančius uždavinius.

(442) Galiausiai, atsakydama į bendrai pateiktą medžiagą, pasirašytą kelių prekybos asociacijų, Airija nurodė, kad dėl teisėtų lūkesčių principo šiuo atveju išieškojimas negalimas. Airija savo pastabose taip pat nurodė sprendimą dėl „France Télécom“ ([366]), tvirtindama, kad ginčijamais sprendimais dėl mokesčių suteiktą pagalbą šiuo atveju būtų sunku įvertinti skaičiais ([367]). Tačiau valstybė narė, kurios institucijos suteikė pagalbą pažeisdamos SESV 108 straipsnio 3 dalyje nustatytas procedūros taisykles, negali remtis teisėtais pagalbos gavėjų lūkesčiais, siekdama pateisinti pareigos imtis reikiamų priemonių, kad būtų įvykdytas Komisijos sprendimas, kuriame jai nurodoma susigrąžinti pagalbą, nesilaikymą Sutikti su tokia galimybe iš tikrųjų reikštų pripažinti, kad SESV 107 ir 108 straipsnių nuostatos nedaro jokio naudingo poveikio, nes nacionalinės institucijos, siekdamos, kad vadovaujantis šiomis SESV nuostatomis priimti Komisijos sprendimai būtų neveiksmingi, galėtų remtis savo

([364]) Žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 ASBL prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ES:C:2006:416, 81 punktą; 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija prieš Gibraltaro Vyriausybę ir Jungtinę Karalystę*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ES:C:2011:732; 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia*, C-417/10, ES:C:2012:184, 25 punktą, ir Nutarties *Safilo*, C-529/10, ES:C:2012:188, 18 punktą; taip pat žr. 2015 m. kovo 25 d. Sprendimo *Belgija prieš Komisiją*, T-538/11, ES:T:2015:188, 66 punktą.

([365]) Žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 ASBL prieš Komisiją*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ES:C:2006:416, 95–97 punktus.

([366]) 2004 m. rugpjūčio 2 d. Komisijos sprendimas 2006/621/EB dėl valstybės paramos, kurią Prancūzija skiria „France Télécom“ (OL L 257, 2006 9 20, p. 11).

([367]) Airijos pastabų dėl sprendimo pradėti tyrimą 155 ir 156 punktai.

pačių neteisėtu elgesiu ([368]). Todėl pranešti apie išimtines aplinkybes, kuriomis galėjo būti pagrįstas pagalbą gavusios įmonės teisėtas lūkestis, turi ne atitinkama valstybė narė, o pagalbą gavusi įmonė, norėdama paprieštarauti reikalavimui susigrąžinti neteisėtą pagalbą ([369]). Kadangi „Apple“ jokiose Komisijai pateiktose savo pastabose tuo principu nesirėmė, Airijos bandymas remtis teisėtų lūkesčių principu dėl tos priežasties yra nepagrįstas. Kad ir kaip būtų, kai pagalba suteikta prieš tai apie ją nepranešus Komisijai, pagalbos gavėjas, nesant tam tikrų aplinkybių, negali turėti teisėtų lūkesčių, kad pagalba yra teisėta ([370]).

(443) Kalbant apie bendrai pateiktoje medžiagoje pateiktą argumentą, kad šioje byloje laikomasi tariamai naujo požiūrio ir dėl to pažeidžiamas teisėtų lūkesčių principas, taigi išieškojimas yra negalimas ([371]), Komisija primena, kad teisėtų lūkesčių principu gali remtis tik tas asmuo, kuriam Sąjungos institucija, suteikdama aiškių garantijų, sukėlė pagrįstų lūkesčių ([372]). Nei Airija, nei bendrai pateiktą medžiagą pateikusios šalys neįrodo, kad Komisija kada nors suteikė aiškių garantijų, jog ginčijami sprendimai dėl mokesčių atitinka valstybės pagalbos taisykles arba kad Sutarties 107 straipsnio 1 dalis netaikoma sprendimams dėl mokesčių arba panašiai mokesčių priemonei, kuria patvirtinamas metodas, kurį taikydama integruota bendrovė gali nustatyti savo apmokestinamąjį pelną. Atvirkščiai, 1998 m. Pranešime dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms ([373]) Komisija nustatė, kad sprendimai dėl mokesčių yra mokesčių priemonė, dėl kurios atsiranda valstybės pagalba, ir nuo tada mokesčių priemonėms, kuriomis integruotoms bendrovėms leidžiama nustatyti savo apmokestinamąjį pelną, ne kartą taikė valstybės pagalbos taisykles ([374]). Todėl Airija neturi jokio pagrindo reikalauti taikyti teisėtų lūkesčių principą ir išvengti išieškojimo.

(444) Kalbant apie tai, kad tariamai sudėtinga apskaičiuoti pagalbos sumą, šiuo atveju padėtis gana aiški, nes mokesčių priemone jos gavėjams sumažinta jų mokesčio bazė, taigi ir jų pelno mokesčio prievolė. Komisija nemato, dėl ko būtų sunku šiomis aplinkybėmis nustatyti išieškotiną sumą, ji taip pat nemato jokių sąsajų su pagalbos priemone, nustatyta Sprendime *France Telecom*, – jame nagrinėjamu atveju pagalba buvo suteikta Vyriausybės ministrui viešai paskelbus informaciją, dėl kurios rinkoje padidėjo tos bendrovės kreditingumas.

11.4. *IŠIEŠKOJIMO BŪDAS*

(445) Įpareigojant valstybę narę panaikinti pagalbą, kurią Komisija laiko nesuderinama su vidaus rinka, siekiama tikslo atkurti iki tol rinkoje buvusią konkurencinę padėtį. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nustatęs, kad toks tikslas pasiektas, jeigu pagalbos gavėjas grąžino neteisėtą pagalbą ir taip prarado rinkoje prieš konkurentus turėtą pranašumą ir jeigu atkuriama iki pagalbos suteikimo buvusi padėtis.

([368]) Žr. 1990 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-5/89, ES:C:1990:320, 17 punktą ir 2002 m. kovo 7 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-310/99, ES:C:2002:143, 104 punktą.

([369]) Žr. 1998 m. sausio 27 d. Sprendimo *Ladbroke Racing prieš Komisiją*, T-67/94, ES:T:1998:7, 183 punktą; taip pat žr. 2003 m. rugpjūčio 5 d. Sprendimo *P&O European Ferries (Vizcaya) SA ir Diputacion Floral de Vizcaya prieš Komisiją*, sujungtos bylos T-116/01 ir T-118/01, ES:T:2003:217, 203 punktą.

([370]) 2004 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Demesa ir Territorio Histórico de Álava prieš Komisiją*, jungtinės bylos C-183/02 P ir C-187/02 P, ES:C:2004:701, 45 punktas.

([371]) Bendrai pateiktos medžiagos 16 punktas.

([372]) Žr. 1987 m. kovo 11 d. Sprendimo *Van den Bergh en Jurgens ir Van Dijk Food Products (Lopik) prieš Komisiją*, 265/85, ES:C:1987:121, 44 punktą ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Kahla Thüringen Porzellan prieš Komisiją*, C 537/08 P, ES:C:2010:769, 63 punktą.

([373]) OL C 147, 2002 6 20, p. 2.

([374]) Pvz., 2002 m. rugpjūčio 22 d. Komisijos sprendimas 2003/81/EB dėl valstybės pagalbos schemos, kurią Ispanijos Karalystė taiko Biskajos koordinavimo centrams (C 48/2001) (ex NN 43/2000) (OL L 31, 2003 2 6, p. 26); 2002 m. rugsėjo 5 d. Komisijos sprendimas 2003/512/EB dėl Vokietijos taikomos pagalbos schemos kontrolės ir koordinavimo centrams (OL L 177, 2003 7 16, p. 17); 2002 m. spalio 16 d. Komisijos sprendimas 2003/501/EB dėl Liuksemburgo įgyvendintos valstybės pagalbos schemos, taikomos koordinavimo centrams (C 49/2001) (ex NN 46/2000) (OL L 170, 2003 7 9, p. 20), 53 punktas; ir 2003 m. vasario 17 d. Komisijos sprendimas 2003/755/EB dėl pagalbos schemos, kurią Belgija įgyvendino Belgijoje įsteigtiems koordinavimo centrams (OL L 282, 2003 10 30, p. 25).

(446) Sąjungos teisėje nėra nuostatų, pagal kurias Komisija, nurodydama išieškoti pagalbą, kuri paskelbta nesuderinama su vidaus rinka, privalėtų tiksliai įvardyti išieškotinos pagalbos sumą ([375]). Priešingai, užtenka, kad Komisijos sprendime būtų pateikta informacija, pagal kurią jo adresatas be pernelyg didelių sunkumų galėtų pats nustatyti šią sumą ([376]). Sąjungos teisėje tiesiog reikalaujama, kad neteisėtai suteikta pagalba būtų išieškota, siekiant atkurti buvusią padėtį, ir kad grąžinimas vyktų remiantis nacionalinės teisės taisyklėmis ([377]). Todėl Komisija gali apsiriboti pareigos grąžinti nagrinėjamos pagalbos sumą pripažinimu ir palikti nacionalinėms valdžios institucijoms pačioms apskaičiuoti konkrečią grąžintiną sumą ([378]).

(447) Mokesčių priemonėmis suteikus neteisėtą valstybės pagalbą, išieškotina suma turėtų būti apskaičiuojama palyginus iš tiesų sumokėtus mokesčius ir sumą, kuri turėjo būti sumokėta, jei būtų buvusi taikyta bendrai taikoma taisyklė. Kaip nuspręsta 8.2.2.2 skirsnyje ir visų pirma 319 konstatuojamojoje dalyje, priimdama ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, Airijos mokesčių inspekcija turėjo padaryti galutinę išvadą, kad, paskirstant pelną bendrovėse ASI ir AOE, svarbiausia buvo teisingai paskirstyti turtą, funkcijas ir riziką, kad tuo metu, kai galiojo ginčijami sprendimai dėl mokesčių, visas tų bendrovių pardavimo pelnas būtų buvęs paskirstytas bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams. Kadangi Reglamento (ES) 2015/1589 17 straipsnyje nustatytas dešimties metų senaties terminas, turėtų būti išieškoma pagalba, teikta nuo 2003 m. birželio 12 d. iki 2014 m. rugsėjo 27 d., t. y. iki bendrovių ASI ir AOE 2014 finansinių metų pabaigos, nes, pasak „Apple“, 2014 finansiniai metai buvo paskutiniai metai, kuriais bendrovėms ASI ir AOE nustatant savo Airijoje apmokestintiną pelną taikytas 2007 m. sprendimas. Atitinkamai, visas pelnas, nuo 2003 m. birželio 12 d. iki 2014 m. rugsėjo 27 d. gautas iš bendrovių ASI ir AOE verslo veiklos pirmiausia turėtų būti paskirstytas jų atitinkamiems Airijos filialams, kad pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles būtų galima apskaičiuoti bendrovių ASI ir AOE pelno mokesčio prievolę. Be to, bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams turėtų būti paskirstytos pajamos iš palūkanų, gautos naudojant Airijos filialų nuosavybę, Airijos ir „Apple“ nurodytos teisės aktų reikalaujamose ataskaitose ([379]).

(448) „Apple“ gali prašyti leisti, jeigu tik pateiks pakankamų įrodymų, iš bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams paskirstytino pelno atskaityti šias sumas:

i) bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms priskirtinas pajamas iš palūkanų ir investicijų, gaunamas iš pasyviojo likvidumo valdymo, kurį, kaip matyti iš valdybos posėdžių protokolų, bendrovių ASI ir AOE direktorių valdybos pavedė vykdyti bendrovei „Braeburn“ ([380]); tai neapima pajamų iš palūkanų, gaunamų iš Airijos filialo nuosavybės, Airijos ir „Apple“ nurodytos teisės aktų reikalaujamose ataskaitose ([381]);

ii) neapmokestinamąją kapitalo dalį pagal 1991 m. sprendimą, jeigu tik galimybė pasinaudoti neapmokestinamąja pelno dalimi nustatyta taip, kad bendrovei „Apple“ tai būtų nepalanku ([382]); taip pat

iii) bendrovės AOE Singapūro filialo pelną, kuris turėjo būti apmokestintas Singapūre ([383]).

(449) Airijoje apmokestintinas prekybos pelnas taip pat gali būti koreguojamas veiksmingai iš naujo parengus teisės aktų nustatytas bendrovių ASI ir AOE ataskaitas arba mokesčių deklaracijas, prieš tai kitoms „Apple“ grupės bendrovėms atitinkamai atlikus mokėjimus ir pakoregavus teisės aktų nustatytas ataskaitas, laikantis bendrųjų taisyklių, Airijoje taikomų finansinių ataskaitų ar mokesčių deklaracijų tikslinimui atgaline data, ir jeigu bendrovė „Apple“ galės pagrįstai įrodyti bet kokį faktinį su vykdoma veikla ar teikiamomis paslaugomis, pavyzdžiui, MTTP ir rinkodaros veikla, susijusį įsipareigojimą bendrovei „Apple Inc.“ arba kitoms „Apple“ grupės bendrovėms, esančioms kitose šalyse.

([375]) Tačiau taip būtų dėl „galimybės išieškoti pagalbą nebuvimo“, o ne dėl „sudėtingumo kiekybiškai įvertinti pagalbos dydį“.
([376]) Žr. 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-441/06, ES:C:2007:616, 29 punktą ir jame nurodomą teismų praktiką.
([377]) 2009 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Prancūzija ir France Telecom prieš Komisiją*, sujungtos bylos T-427/04 ir T-17/05, ES:T:2009:474, 297 punktas.
([378]) 2009 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Prancūzija ir France Telecom prieš Komisiją*, sujungtos bylos T-427/04 ir T-17/05, ES:T:2009:474, 299 punktas.
([379]) Žr. 100 konstatuojamąją dalį.
([380]) Žr. 108 ir 291 konstatuojamąsias dalis.
([381]) Žr. 100 konstatuojamąją dalį.
([382]) Žr. 349 konstatuojamąją dalį.
([383]) Žr. 75 išnašą.

(450) Ataskaitas ar deklaracijas gali tekti patikslinti atgaline data pakeitus SPS arba rinkodaros paslaugų susitarimą. Airijos mokesčių inspekcija, priimdama ginčijamus sprendimus, tų susitarimų sąlygų nenagrinėjo ir, jeigu bendrovių ASI ir AOE finansiniai įnašai pagal tuos susitarimus dengiant MTTP ar rinkodaros sąnaudas neatitiko įnašų, dėl kurių įprastomis rinkos sąlygomis būtų susitarusios nepriklausomos bendrovės, pavyzdžiui, dėl to, kad bendrovės „Apple Inc." darbuotojai vykdė platesnę bendrovėms ASI ir AOE naudingą veiklą nei veikla, už kurią pagal SPS ir rinkodaros paslaugų susitarimus turėjo būti mokamas atlygis, tai, kad tokia veikla buvo vykdoma, galėtų būti pagrindas, tinkamai tai pagrindus dokumentais, atgaline data keisti SPS ir (arba) rinkodaros susitarimą, o dėl to padidėtų *ex post* išmokos, bendrovių ASI ir AOE atliekamos bendrovei „Apple Inc.", jeigu tokios išmokos atitiktų įprastų rinkos sąlygų principą.

(451) Ataskaitas ar deklaracijas taip pat gali tekti patikslinti atgaline data pakeitus šalį, kurioje fiksuojamas bendrovės ASI vykdomas EARIA regioną apimantis pardavimas, jeigu „Apple" manytų, kad tas užfiksuotas pardavimas neatitinka tikrosios rizikos, kurią tenka prisiimti platinant „Apple" produktus, ir kad ta rizika iš tikrųjų buvo prisiimama ne Airijoje, bet šalyse, kuriose buvo vykdoma svarbesnė ekonominė veikla. Taip gali būti, pavyzdžiui, tokiu atveju, kai kuri nors bendrovės ASI pelno dalis turi būti apmokestintina Italijos pelno mokesčiu ([384]), jeigu tik bendrovė ASI iš naujo parengtose teisės aktų nustatytose bendrovės ataskaitose nurodytų Italijos mokesčių administratoriaus atliktą vertinimą, o Airijoje apmokestintinas pelnas būtų proporcingai sumažintas tik atitinkamomis Italijoje apmokestintinomis pelno dalimis.

11.5. *IŠVADA*

(452) Taigi Komisija daro išvadą, kad Airija, priėmusi ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, pagal kuriuos tų sprendimų galiojimo metais bendrovės ASI ir AOE galėjo nustatyti savo metinę pelno mokesčio prievolę Airijoje, neteisėtai suteikė valstybės pagalbą bendrovėms ASI bei AOE ir „Apple" grupei pažeisdama Sutarties 108 straipsnio 3 dalį, ir pagal Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnį privalo ją išieškoti iš bendrovių ASI ir AOE,

PRIĖMĖ ŠĮ SPRENDIMĄ:

1 straipsnis

1. Bendrovės „Apple Sales International" atžvilgiu 1991 m. sausio 29 d. ir 2007 m. gegužės 23 d. Airijos priimti sprendimai dėl mokesčių, kuriais šiai bendrovei suteikta galimybė kasmet nustatyti savo mokestinę prievolę Airijoje, yra valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį. Airija tą pagalbą suteikė neteisėtai pažeisdama Sutarties 108 straipsnio 3 dalį, ir ši pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka.

2. Bendrovės „Apple Operations Europe International" atžvilgiu 1991 m. sausio 29 d. ir 2007 m. gegužės 23 d. Airijos priimti sprendimai dėl mokesčių, kuriais šiai bendrovei suteikta galimybė kasmet nustatyti savo mokestinę prievolę Airijoje, yra valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį. Airija tą pagalbą suteikė neteisėtai pažeisdama Sutarties 108 straipsnio 3 dalį, ir ši pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka.

2 straipsnis

1. Airija privalo iš bendrovės „Apple Sales International" išieškoti 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą pagalbą.

2. Airija privalo iš bendrovės „Apple Operations Europe" išieškoti 1 straipsnio 2 dalyje nurodytą pagalbą.

3. Išieškomoms sumoms taikomos palūkanos, skaičiuojamos nuo sumų išmokėjimo pagalbos gavėjams dienos iki jų faktinio išieškojimo dienos.

([384]) Žr. 74 išnašą.

4. Palūkanos skaičiuojamos nuo pagrindinės sumos ir susikaupusių palūkanų pagal Reglamento (EB) Nr. 794/2004 V skyrių.

3 straipsnis

1. 1 straipsnyje nurodyta pagalba išieškoma nedelsiant ir veiksmingai.

2. Airija užtikrina, kad šis sprendimas būtų įgyvendintas per keturis mėnesius nuo pranešimo apie šį sprendimą dienos.

4 straipsnis

1. Per du mėnesius nuo pranešimo apie šį sprendimą dienos Airija Komisijai pateikia informaciją apie metodus, taikytus tiksliai pagalbos sumai apskaičiuoti.

2. Airija Komisiją informuoja apie nacionalinių priemonių, kurių ji ėmėsi šiam sprendimui įgyvendinti, taikymo eigą tol, kol bus išieškota 1 straipsnyje nurodyta pagalbos suma. Gavusi paprastą Komisijos prašymą ji nedelsdama pateikia informaciją apie priemones, kurių jau imtasi ir kurių planuojama imtis šiam sprendimui įvykdyti.

5 straipsnis

Šis sprendimas skirtas Airijai.

Priimta Briuselyje 2016 m. rugpjūčio 30 d.

Komisijos vardu

Margrethe VESTAGER

Komisijos narė