II

(Nelegislatívne akty)

ROZHODNUTIA

ROZHODNUTIE KOMISIE (EÚ) 2017/1283

z 30. augusta 2016

o štátnej pomoci SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ktorú poskytlo Írsko spoločnosti Apple

[oznámené pod číslom C(2017) 5605]

(Iba anglické znenie je autentické)

(Text s významom pre EHP)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek,

so zreteľom na Dohodu o Európskom hospodárskom priestore a najmä na jej článok 62 ods. 1 písm. a),

po vyzvaní zainteresovaných strán, aby predložili pripomienky v súlade s uvedenými ustanoveniami ([1]), a so zreteľom na tieto pripomienky,

keďže:

1. POSTUP

(1) Komisia požiadala Írsko listom z 12. júna 2013 o poskytnutie informácií o jeho postupoch vydávania záväzných stanovísk ([2]). Požiadala najmä o informácie o stanoviskách, ktoré vydalo Írsko v prospech spoločností skupiny Apple, a to Apple Operations International (ďalej len „AOI“), Apple Sales International (ďalej len „ASI“) a Apple Operations Europe (ďalej len „AOE“). Komisia tiež požiadala o názorný zoznam (aspoň päť príkladov) írskych spoločností rezidentov alebo stálych prevádzkarní zahraničných spoločností, na ktoré sa pri podobných činnostiach v Írsku vzťahovali takéto záväzné stanoviská.

(2) Írsko poslalo požadované informácie Komisii listom z 9. júla 2013. Uviedlo v ňom, že írska daňová správa (ďalej len „írska finančná správa“) vydala stanoviská pre spoločnosti nerezidentov v súvislosti s rozdelením zisku ich írskym pobočkám v deviatich prípadoch. Prípady sa týkali týchto deviatich spoločností: spoločnosť [A] (*), spoločnosť [B], spoločnosť [C1], spoločnosť [D], spoločnosť [E], spoločnosť [F], spoločnosť [G1], spoločnosť [G2] a spoločnosť [G3].

(3) Komisia listom z 26. augusta 2013 požiadala o stanoviská vydané írskou finančnou správou pre týchto deväť spoločností. Taktiež požiadala o všetky stanoviská, ktoré írska finančná správa vydala v rokoch 2010, 2011 a 2012. Írsko 25. septembra 2013 predložilo stanoviská vydané pre deväť spoločností, ako aj stanoviská vydané v rokoch 2010, 2011 a 2012 obsahujúce iba niekoľko záväzných stanovísk k stanoveniu metódy ocenenia vrátane dvojstranných záväzných stanovísk k stanoveniu metódy ocenenia.

([1]) Ú. v. EÚ C 369, 17.10.2014, s. 22.

([2]) Írsko v predložených informáciách neuvádza záväzné stanoviská, ale predbežné stanoviská. Na účely tohto rozhodnutia a v záujme jednotnosti s rozhodnutím o začatí konania bude Komisia používať pojem záväzné stanoviská. Tieto pojmy sú vo svojej podstate rovnaké.

(*) Keďže niektoré predložené stanoviská boli určené spoločnostiam tej istej skupiny, deväť spoločností uvedených v odôvodnení 2 a desať spoločností uvedených v odôvodnení 6 patrí do 14 rôznych nadnárodných skupín.

(4) Komisia požiadala Írsko listom z 21. októbra 2013 o predloženie stanovísk, ktoré írska finančná správa vydala v rokoch 1991 a 2007 v prospech spoločností ASI a AOE, ako aj o uvedenie všetkých podstatných prvkov odôvodňujúcich žiadosti adresované írskej finančnej správe o získanie týchto stanovísk, najmä východiskových správ daňového poradcu spoločností. Komisia tiež požiadala o informácie týkajúce sa všetkých spoločností skupiny Apple s daňovou rezidenciou v Írsku vrátane všetkých platných stanovísk a daňových priznaní týchto spoločností skupiny Apple v Írsku za roky 2010, 2011 a 2012. Írske orgány predložili 21. novembra 2013 požadované informácie vrátane stanovísk vydaných v rokoch 1991 a 2007 v prospech spoločností ASI a AOE a daňových priznaní deviatich spoločností uvedených v odôvodnení 2.

(5) Listom z 24. januára 2014 Komisia požiadala o vysvetlenie stanovísk, ktoré Írsko predložilo 25. septembra 2013. Komisia požiadala Írsko aj o poskytnutie všetkých stanovísk o rozdelení zisku vydaných od roku 2004 a všetkých stanovísk vydaných pred týmto dátumom, ktoré sú stále platné, ako aj všetkých podstatných prvkov, z ktorých tieto stanoviská vychádzajú.

(6) Írsko 6. marca 2014 predložilo ďalšie stanoviská o rozdelení zisku v súvislosti so spoločnosťami, ktorých žiadosťami sa zaoberala írska finančná správa a jej oddelenie pre veľké prípady (Large Cases Division). Írsko predložilo stanoviská, kópiu korešpondencie, ktorú dostalo od spoločnosti alebo jej daňového poradcu, v ktorej sa uvádza základ žiadosti o stanovisko, a kópiu odpovede írskej finančnej správy. Tieto informácie boli predložené v súvislosti s desiatimi spoločnosťami: spoločnosť [H], spoločnosť [I], spoločnosť [C2], spoločnosť [J], spoločnosť [K], spoločnosť [D], spoločnosť [L], spoločnosť [M], spoločnosť [N] a spoločnosť [O] ([3]). Írsko okrem toho uviedlo, že informácie týkajúce sa spoločnosti [K] boli obsiahnuté v predchádzajúcej odpovedi.

(7) Listom zo 7. marca 2014 Komisia informovala Írsko, že prešetruje, či záväzné stanoviská vydané írskou finančnou správou v rokoch 1991 a 2007 v prospech spoločností ASI a AOE predstavujú novú pomoc, a vyzvala írske orgány, aby sa vyjadrili k zlučiteľnosti takejto pomoci. Keďže v liste z 21. októbra 2013 už Komisia požiadala o všetky podstatné prvky, z ktorých vychádzali tieto stanoviská, zároveň vyzvala Írsko, aby poskytlo prípadné ďalšie informácie súvisiace s daňovými dohodami schválenými v týchto stanoviskách, ako aj daňové priznania spoločností skupiny Apple v Írsku. Írsko 25. marca 2014 predložilo daňové priznania spoločností ASI a AOE za obdobie rokov 2004 až 2010.

(8) V listoch z 1. a 28. mája 2014 írske orgány vyjadrili obavy, že rozhovory medzi Komisiou a Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“) mohli viesť k zverejneniu dôverných informácií o daňovníkoch. Komisia odpovedala na tieto obavy listom zo 6. júna 2014, keď vysvetlila, že rozhovory medzi Komisiou a OECD mali všeobecný charakter a OECD sa nedozvedela žiadne dôverné informácie o daňovníkoch.

(9) V súlade s článkom 108 ods. 2 zmluvy prijala Komisia 11. júna 2014 rozhodnutie o začatí formálneho vyšetrovacieho konania vo veci záväzných stanovísk, ktoré v rokoch 1991 a 2007 vydala írska finančná správa v prospech spoločností ASI a AOE, na základe toho, že tieto stanoviská by mohli predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“).

(10) Listom z 5. septembra 2014 Írsko predložilo svoje pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania.

(11) Rozhodnutie o začatí konania bolo 17. októbra 2014 zverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* ([4]), čím boli zainteresované strany vyzvané, aby k vyšetrovaniu Komisie predložili svoje pripomienky. Listom zo 17. novembra 2014 boli Komisii doručené pripomienky spoločnosti Apple. K pripomienkam bola priložená správa *ad hoc* o rozdelení zisku, ktorú vypracoval daňový poradca spoločnosti [daňový poradca spoločnosti Apple] (ďalej len „správa *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple]“). Pripomienky predložili aj organizácie Ibec ([5]) a Oxfam a niekoľko obchodných organizácií predložilo spoločný list ([6]).

(12) Dňa 9. januára 2015 sa konalo stretnutie medzi útvarmi Komisie a zástupcami spoločnosti Apple, počas ktorého spoločnosť Apple vysvetlila Komisii svoju novú podnikovú štruktúru v Írsku. V nadväznosti na stretnutie, ktoré sa uskutočnilo 9. januára 2015, spoločnosť Apple e-mailom z 19. januára 2015 predložila Komisii súhrn kľúčových prvkov reštrukturalizácie […] spoločnosti Apple v Írsku.

([3]) Niektoré časti tohto textu boli redakčne upravené, aby sa nezverejnili dôverné informácie. Tieto časti sú uvedené v hranatých zátvorkách.
([4]) Ú. v. EÚ C 369, 17.10.2014, s. 22.
([5]) Združenie podnikateľov a zamestnávateľov pre organizácie so sídlom v Írsku.
([6]) Obchodné združenia a signatári spoločného listu sú: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SoFTEC), Tech America, TechNet.

(13) Írsko predložilo 30. januára 2015 a 11. marca 2015 svoje pripomienky k pripomienkam tretích strán, ktoré dostala Komisia v reakcii na rozhodnutie o začatí konania.

(14) Komisia listom zo 4. februára 2015 požiadala Írsko o stanovisko k novej podnikovej štruktúre spoločnosti Apple v Írsku, ako aj o celú písomnú komunikáciu medzi írskou finančnou správou a spoločnosťou Apple týkajúcu sa uvedenej novej podnikovej štruktúry. Írsko odpovedalo na túto žiadosť listom z 25. februára 2015 a poskytlo požadovanú písomnú komunikáciu a zápisnicu z konferenčného hovoru, ktorý sa uskutočnil 11. decembra 2014 medzi írskou finančnou správou a spoločnosťou Apple. Írsko okrem toho požiadalo Komisiu, aby objasnila niektoré aspekty svojho vyšetrovania záväzných stanovísk z rokov 1991 a 2007, ktoré podľa Írska mohli byť založené na nesprávnom pochopení platného vnútroštátneho práva zo strany Komisie.

(15) Listom z 5. marca 2015 Komisia poslala Írsku žiadosť o informácie v súvislosti s informáciami o príjme z úrokov, ktorý sa uvádzal vo finančných účtoch spoločností ASI a AOE, a o rozdelení tohto príjmu medzi spoločnosti ASI a AOE. Okrem toho Komisia požiadala o informácie o správe licencií na práva duševného vlastníctva, ktoré vlastnia spoločnosti ASI a AOE na obstarávanie, výrobu, predaj a distribúciu výrobkov spoločnosti Apple mimo amerického kontinentu (ďalej len „licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple“), a o tom, či sa na takejto správe podieľali aj zamestnanci skupiny Apple. Írsko odpovedalo listom z 15. apríla 2015, v ktorom poskytlo všetky požadované informácie vrátane prílohy predloženej spoločnosťou Apple. V druhom liste odoslanom v ten istý deň Írsko súhlasilo so stretnutím s Komisiou.

(16) Komisia 17. apríla 2015 poslala Írsku list, v ktorom reagovala na žiadosť Írska z 25. februára 2015 o objasnenie určitých aspektov svojho vyšetrovania stanovísk z rokov 1991 a 2007 (ďalej len „list zo 17. apríla 2015“). Komisia požiadala Írsko, aby kópiu tohto listu doručila spoločnosti Apple.

(17) Dňa 22. apríla 2015 sa konalo stretnutie útvarov Komisie a spoločnosti Apple. Na tomto stretnutí, na ktorom sa zástupcovia sústredili na rozdelenie zisku v spoločnostiach ASI a AOE, bolo prítomné aj Írsko.

(18) E-mailom z 23. apríla 2015 Komisia vyzvala spoločnosť Apple, aby vyjadrila pripomienky k listu zo 17. apríla 2015. Okrem toho Komisia požiadala spoločnosť Apple, aby poskytla zápisnice zo zasadnutí predstavenstva spoločnosti ASI za rovnaké obdobie, za ktoré predtým predložila zápisnice zo zasadnutí predstavenstva spoločnosti AOE.

(19) Írsko a spoločnosť Apple odpovedali na list zo 17. apríla 2015 listami zo 4. mája 2015. List od spoločnosti Apple bol 7. mája 2015 odoslaný Írsku, aby mohlo vyjadriť svoje pripomienky.

(20) Dňa 7. mája 2015 sa konalo stretnutie útvarov Komisie a predstaviteľov Írska.

(21) Írsko 20. mája 2015 vyjadrilo svoje pripomienky k pripomienkam spoločnosti Apple k listu zo 17. apríla 2015.

(22) Na základe žiadosti Komisie predloženej e-mailom z 23. apríla 2015 spoločnosť Apple 27. mája 2015 predložila všetky zápisnice a uznesenia predstavenstva spoločností ASI aj AOE za požadované obdobie.

(23) E-mailom z 9. júla 2015 Komisia poslala Írsku návrh zápisnice zo stretnutia, ktoré sa konalo 7. mája 2015, a vyzvala Írsko, aby túto zápisnicu odsúhlasilo alebo navrhlo jej zmeny.

(24) Dňa 17. júla 2015 Írsko odpovedalo na e-mail: Komisie z 9. júla 2015, pričom uviedlo najmä to, že sa nedomnieva, že by návrh zápisnice predstavoval presný a úplný záznam zo stretnutia, ktoré sa konalo 7. mája 2015. Írsko predložilo svoje pripomienky k stretnutiu a zopakovalo argumenty vyjadrené v liste zo 4. mája 2015. Okrem toho priložilo aj stanovisko, ktoré vypracoval Hon. John D. Cooke (ďalej len „Cookovo stanovisko“). Listom z 28. júla 2015 Komisia odpovedala na list Írska zo 17. júla 2015.

(25) Listom zo 14. augusta 2015 Írsko vyjadrilo svoje pripomienky k zápisnici zo stretnutia, ktoré sa konalo 7. mája 2015.

(26) Listom zo 7. septembra 2015 spoločnosť Apple vyjadrila svoje pripomienky k zápisnici zo stretnutia, ktoré sa konalo 7. mája 2015. Spoločnosť Apple predložila aj stanovisko, ktoré vypracoval profesor [poradca spoločnosti Apple] (ďalej len „stanovisko [poradcu spoločnosti Apple]“).

(27) Listom z 11. novembra 2015 Komisia požiadala Írsko o podrobnejšie objasnenie činností spoločností ASI, AOE a Apple Distribution International (ďalej len „ADI“), aby lepšie chápala vykonávané úlohy a riziká znášané ústrediami spoločností ASI a AOE a ich príslušnými írskymi pobočkami.

(28) Po niekoľkých výmenách listov medzi Írskom a Komisiou (25. novembra 2015, 27. novembra 2015 a 2. decembra 2015) o rozsahu žiadosti o informácie a lehote na odpovedanie Írsko listom z 8. decembra 2015 poskytlo časť požadovaných informácií. V tomto liste Írsko zároveň uviedlo, že chýbajúce informácie predloží neskôr a že spoločnosť Apple pracuje na zhromaždení požadovaných informácií. V liste však vyjadrilo aj svoje obavy zo spôsobu, akým vyšetrovanie prebieha.

(29) Dňa 21. januára 2016 sa konalo stretnutie medzi generálnym riaditeľom spoločnosti Apple Inc. (ďalej len „riaditeľ spoločnosti Apple“), Cookom a komisárkou pre hospodársku súťaž Vestagerovou, na ktorom bolo prítomné aj Írsko. Riaditeľ spoločnosti Apple listom z 25. januára 2016 podrobnejšie objasnil body otvorené spoločnosťou Apple počas stretnutia, ktoré sa konalo 21. januára 2016. Komisárka pre hospodársku súťaž na tento list odpovedala listom z 29. februára 2016.

(30) Listom z 29. januára 2016 Írsko poskytlo ďalšie informácie v reakcii na žiadosť Komisie z 11. novembra 2015.

(31) Listom zo 17. februára 2016 Írsko znovu vyjadrilo svoje obavy zo spôsobu, akým prebieha vyšetrovanie, pričom uviedlo, že sa domnieva, že Komisia porušila pravidlá spravodlivosti konania a práva na obhajobu.

(32) Spoločnosť Apple listom z 18. februára 2016 predložila podrobnejšie informácie o bodoch otvorených počas stretnutia, ktoré sa konalo 21. januára 2016. Taktiež predložila aktualizovanú správu *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple], ktorá bola pôvodne predložená 17. novembra 2014 ako súčasť pripomienok spoločnosti k rozhodnutiu o začatí konania (ďalej len „druhá správa *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple]“). V tomto liste spoločnosť Apple uviedla, že situáciu chápe tak, že v rozhodnutí o začatí konania bolo spochybnené rozdelenie zisku írskym pobočkám spoločností ASI a AOE.

(33) Listom zo 18. februára 2016 Írsko predložilo nevyžiadanú správu *ad hoc* o rozdelení zisku, ktorú vypracovala spoločnosť Pricewaterhouse Cooper (ďalej len „správa *ad hoc* spoločnosti PwC“). Táto správa podľa Írska podporila jeho názor, že pri rozdelení zisku írskym pobočkám spoločností ASI a AOE, ktoré schválila írska finančná správa vo svojich záväzných stanoviskách z rokov 1991 a 2007, sa dodržal princíp nezávislého vzťahu.

(34) Komisia listom z 8. marca 2016 […] požiadala o dodatočné […] informácie […]. Ďalej sa vyjadrila k obavám vyjadreným Írskom v liste zo 17. februára 2016 o rozsahu vyšetrovania, pričom vysvetlila, že predmetné vyšetrovanie pozostávalo z preskúmania, či pridelenie zisku írskym pobočkám spoločností ASI a AOE schválené v záväzných stanoviskách z rokov 1991 a 2007 predstavovalo štátnu pomoc.

(35) Dňa 14. marca 2016 spoločnosť Apple […] poslala ďalší list vyjadrujúci […] obavy týkajúce sa spravodlivosti konania. Komisia na tento list odpovedala 20. apríla 2016 a kópiu svojho listu poslala aj Írsku. V reakcii na list Komisie z 20. apríla 2016 spoločnosť Apple poslala Komisii list 6. mája 2016. Komisia na list zo 6. mája 2016 odpovedala 22. júla 2016 a kópiu svojho listu poslala aj Írsku. V reakcii na list Komisie z 22. júla 2016 spoločnosť Apple poslala list Komisii 24. augusta 2016, v ktorom vyjadrila svoje obavy týkajúce sa spravodlivosti konania.

(36) Dňa 23. marca 2016 Írsko poslalo Komisii dva listy. V prvom liste Írsko poskytlo časť informácií, o ktoré Komisia požiadala listom z 8. marca 2016, a uviedlo, že zvyšné informácie poskytne 22. apríla 2016. V druhom liste Írsko opätovne vyjadrilo obavy týkajúce sa spravodlivosti konania.

(37) Listom z 22. apríla 2016 Írsko predložilo list od spoločnosti Apple z 22. apríla 2016, čím predložilo Komisii informácie na základe jej žiadostí o informácie z 11. novembra 2015 a […] z 8. marca 2016.

(38) Dňa 24. mája 2016 Írsko poskytlo ďalšie informácie, ktorými doplnilo svoj list z 22. apríla 2016. Tieto informácie pozostávali zo zápisníc zo zasadnutí predstavenstva spoločností ASI a AOE, ktoré predtým chýbali.

2. SKUTKOVÝ A PRÁVNY RÁMEC

(39) Toto rozhodnutie sa týka dvoch záväzných stanovísk vydaných írskou finančnou správou 29. januára 1991 a 23. mája 2007 v prospech spoločností ASI a AOE (ďalej len „napadnuté záväzné stanoviská"). Napadnutými záväznými stanoviskami sa schvaľujú spôsoby, akými spoločnosti ASI a AOE rozdeľujú zisk svojim írskym pobočkám. Napadnuté záväzné stanoviská umožňujú spoločnostiam ASI a AOE určiť svoju ročnú daňovú povinnosť v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb v Írsku tak, že použijú spôsoby rozdelenia zisku, ktoré írska finančná správa schválila v uvedených stanoviskách. Stanovisko z roku 1991 bolo platné do roku 2007, keď bolo nahradené stanoviskom z roku 2007. Stanovisko z roku 2007 bolo platné, kým nezačala platiť nová podniková štruktúra spoločnosti Apple v Írsku. Podľa informácií poskytnutých spoločnosťou Apple je posledným účtovným obdobím, na ktoré sa vzťahuje stanovisko z roku 2007, účtovné obdobie roku 2014, ktoré sa končí 27. septembra 2014.

2.1. *PRÍJEMCOVIA POMOCI PODĽA NAPADNUTÝCH ZÁVÄZNÝCH STANOVÍSK*

2.1.1. SKUPINA APPLE

(40) Skupinu Apple tvoria spoločnosť Apple Inc. a všetky spoločnosti, ktoré spoločnosť Apple Inc. ovláda (ďalej spolu len „spoločnosť Apple"). Sídlo spoločnosti Apple sa nachádza v Spojených štátoch amerických (ďalej len „USA").

(41) Spoločnosť Apple navrhuje, vyrába a uvádza na trh zariadenia určené na mobilnú komunikáciu a mediálne zariadenia, osobné počítače a prenosné prehrávače digitálnej hudby. Predáva rôzny súvisiaci softvér, služby, periférne zariadenia, sieťové riešenia a externý digitálny obsah a aplikácie. Spoločnosť Apple predáva svoje výrobky po celom svete prostredníctvom svojich maloobchodných predajní, online obchodov a priamych predajcov, ako aj prostredníctvom externých prevádzkovateľov mobilných sietí, veľkoobchodníkov, maloobchodníkov a predajcov s pridanou hodnotou. Okrem toho spoločnosť Apple predáva rôzne externé výrobky kompatibilné s výrobkami Apple vrátane aplikačného softvéru a rôzneho príslušenstva a periférnych zariadení, a to prostredníctvom online predaja alebo maloobchodných predajní.

(42) Spoločnosť Apple predáva spotrebiteľom, podnikom a vládam na celom svete. Spoločnosť Apple riadi svoje podnikanie predovšetkým z geografického hľadiska. Segmenty v rámci geografického vykazovania sú Amerika, Európa ([7]), Japonsko, veľká Čína a zvyšný ázijsko-tichomorský región.

(43) V roku 2015 dosiahla spoločnosť Apple celosvetový čistý objem predaja vo výške 233,7 miliardy USD a čistý príjem vo výške 53,4 miliardy USD ([8]). K 26. septembru 2015 vykázala spoločnosť Apple v zahraničných dcérskych spoločnostiach peňažné prostriedky, peňažné ekvivalenty a obchodovateľné cenné papiere vo výške 186,9 miliardy USD ([9]). Táto suma v podstatnej miere zodpovedá zahraničným ziskom, ktoré nepodliehali zdaneniu ([10]).

(44) Globálne podnikanie spoločnosti Apple je organizované v rámci kľúčových funkčných oblastí, ktoré sú centrálne spravované a riadené z USA riaditeľmi so sídlom v meste Cupertino, USA. Kľúčové funkčné oblasti v skupine Apple sú: výskum a vývoj, marketing, prevádzka, predaj a všeobecné riadenie a administratíva.

2.1.2. ŠTRUKTÚRA SPOLOČNOSTI APPLE V ÍRSKU

(45) Súčasťou skupiny Apple sú spoločnosti založené v Írsku. Spoločnosti skupiny Apple založené v Írsku možno rozdeliť na spoločnosti založené v Írsku, ktoré v Írsku majú aj daňovú rezidenciu, ako napríklad ADI, Apple Operations a Apple Sales Ireland, a spoločnosti, ktoré sú založené v Írsku, ale nie sú írskymi daňovými rezidentmi, ako napríklad AOI, ASI a AOE.

([7]) Segment Európy zahŕňa európske krajiny, ako aj Blízky východ, Indiu a Afriku a spoločne sa ďalej označuje ako „región EMEIA".

([8]) Účtovné a finančné obdobie sa končí 26. septembra 2015. Účtovné obdobie v spoločnosti Apple je 52- alebo 53-týždňové obdobie končiace sa v poslednú septembrovú sobotu.

([9]) Vo verejných finančných účtoch spoločnosti Apple Inc. sa pritom neuvádza, ktoré dcérske spoločnosti držia tieto peňažné prostriedky, peňažné ekvivalenty a obchodovateľné cenné papiere.

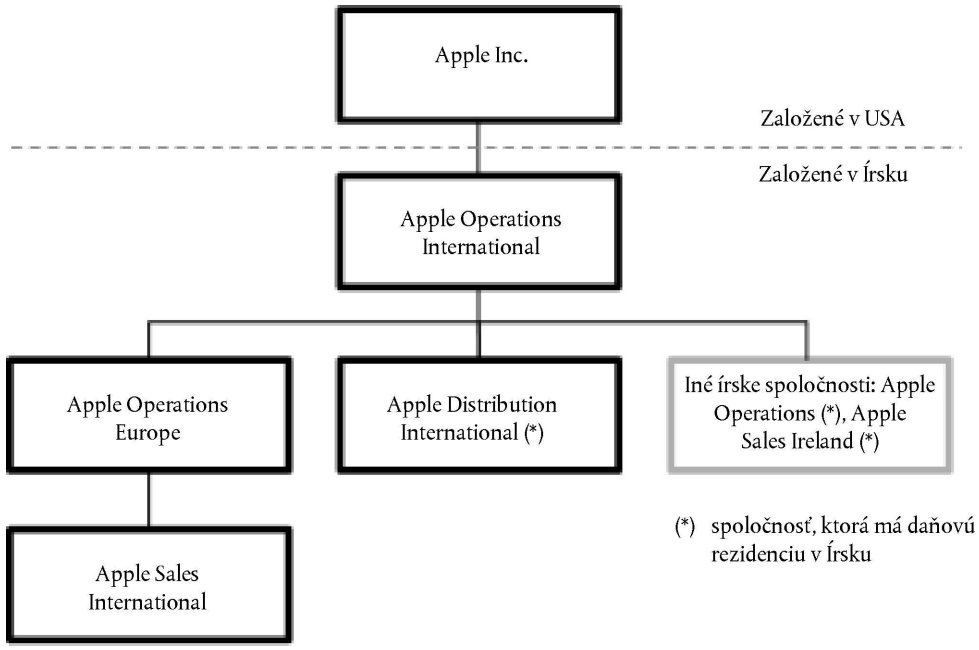
([10]) Pozri poznámku č. 5 k výročnej správe spoločnosti Apple za rok 2015 (K-10 Cenné papiere a burza, verejné dokumenty Komisie), podľa ktorej „v podstate všetky nerozdelené medzinárodné zisky spoločnosti [Apple] určené na opätovné investovanie do prevádzky mimo USA na neurčité obdobie boli generované dcérskymi spoločnosťami založenými v Írsku". Spoločnosť Apple si na svojich účtoch vyčlenila rezervu na možné budúce zdanenie časti týchto ziskov.

(46) Pokiaľ ide o spoločnosti skupiny Apple, ktoré sú založené v Írsku a sú írskymi daňovými rezidentmi so zamestnancami v Írsku, spoločnosť ASI uzatvorila zmluvu so spoločnosťou ADI na zaistenie distribúcie výrobkov spoločnosti Apple mimo Ameriky, spoločnosť Apple Operations je nadobúdateľom prístrojového vybavenia, ktoré majú používať výrobcovia, a obstaráva diely od dodávateľov, ktoré predáva výrobcom, a spoločnosť Apple Sales Ireland poskytuje v Írsku lokálnu podporu predajným programom spoločnosti Apple.

(47) Pokiaľ ide o spoločnosti skupiny Apple, ktoré sú založené v Írsku, ale nie sú írskymi daňovými rezidentmi, spoločnosť ASI je dcérskou spoločnosťou spoločnosti AOE v úplnom vlastníctve, tá je zase dcérskou spoločnosťou spoločnosti AOI v úplnom vlastníctve a tá je dcérskou spoločnosťou spoločnosti Apple Inc. v úplnom vlastníctve, teda spoločnosti založenej v USA ([11]). Spoločnosti AOE a ASI pôsobia v Írsku prostredníctvom pobočiek. Na obrázku 1 je znázornená táto podniková štruktúra:

Obrázok 1

Podniková štruktúra spoločnosti Apple v Írsku



2.1.3. ASI A AOE AKO SPOLOČNOSTI BEZ DAŇOVEJ REZIDENCIE

(48) Spoločnosť, ktorá je založená podľa írskeho práva alebo centrálne riadená a ovládaná v Írsku, prípadne oboje, sa bežne považuje za daňového rezidenta v Írsku, a preto jej vzniká povinnosť platiť daň z príjmov právnických osôb z celosvetových ziskov. To znamená, že spoločnosti založené v Írsku sú v zásade povinné platiť daň v Írsku, aj keď sú riadené a ovládané subjektom mimo Írska.

(49) Pred úpravou prostredníctvom zákona o štátnom rozpočte (Finance Act) z roku 2013 a z roku 2014 sa však podľa oddielu 23A zákona o daňovej konsolidácii (Taxes Consolidation Act) z roku 1997 (ďalej len „zákon TCA 97“) povoľovali dve výnimky z tohto pravidla, ktoré umožňovali, aby sa spoločnosti založené v Írsku považovali za spoločnosti nerezidentov. Podľa oddielu 23A zákona TCA 97 sa spoločnosť nepovažovala za daňového

([11]) V roku 2006 spoločnosť Apple založila spoločnosť Baldwin Holdings Unlimited (ďalej len „spoločnosť Baldwin“), spoločnosť s rezidenciou na Britských Panenských ostrovoch. Spoločnosť Baldwin Holdings Unlimited vlastní jednu akciu ako poverený akcionár v spoločnostiach AOI, ASI, AOE a ADI. Podľa spoločnosti Apple bola spoločnosť Baldwin vytvorená s cieľom stať sa vlastníkom jednej akcie v írskych dcérskych spoločnostiach, pretože írske právo vyžaduje, aby spoločnosť s ručením neobmedzeným mala aspoň dvoch akcionárov. Podľa spoločnosti Apple bola spoločnosť Baldwin založená na Britských Panenských ostrovoch, pretože spoločnosť s ručením neobmedzeným s akcionárom, ktorý je spoločnosťou s ručením neobmedzeným regulovanou podľa práva štátu, ktorý nie je členským štátom EÚ, nemusí zverejňovať svoje finančné výkazy.

rezidenta, ak i) sa považovala za daňového rezidenta v inej krajine na základe uplatňovania zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (tzv. zmluvná výnimka) alebo ii) spoločnosť bola kótovaná na uznávanej burze alebo v konečnom dôsledku ovládaná osobou, ktorá bola rezidentom v členskom štáte alebo krajine s uzatvorenou daňovou zmluvou (tzv. výnimka pre relevantné spoločnosti), a ak tieto relevantné spoločnosti alebo ich dcérske spoločnosti uskutočňovali v Írsku obchodnú činnosť (tzv. obchodná výnimka) ([12]). Druhá z uvedených výnimiek znamenala, že relevantné spoločnosti založené v Írsku uskutočňujúce v Írsku obchodnú činnosť, ktoré boli centrálne riadené a ovládané subjektom mimo Írska, sa nepovažovali v Írsku za rezidentov na daňové účely. Nebola tu však požiadavka, aby mali spoločnosti daňovú rezidenciu v inej daňovej jurisdikcii.

(50) Obe spoločnosti ASI a AOE sú založené v Írsku. Počas obdobia platnosti napadnutých záväzných stanovísk sa spoločnosti ASI a AOE na účely oddielu 23A zákona TCA 97 považovali za tzv. relevantné spoločnosti, keďže obe boli v konečnom dôsledku ovládané spoločnosťou, ktorá je rezidentom v krajine s daňovou zmluvou, konkrétne spoločnosťou Apple Inc., ktorá je daňovým rezidentom v USA ([13]), a keďže spoločnosti ASI a AOE uskutočňovali v Írsku obchodnú činnosť prostredníctvom príslušných pobočiek a boli riadené a ovládané subjektom mimo Írska, považovali sa na základe obchodnej výnimky podľa oddielu 23A zákona TCA 97 za spoločnosti, ktoré v Írsku nie sú rezidentmi.

(51) Spoločnosti ASI a AOE pritom v čase platnosti napadnutých záväzných stanovísk nevykonávali zdaniteľnú činnosť v žiadnej inej daňovej jurisdikcii okrem Írska ([14]). Každá spoločnosť v skutočnosti fungovala prostredníctvom jedinej pobočky v Írsku a čo je ešte dôležitejšie, spoločnosti nevykonávali zdaniteľnú činnosť ani v USA ([15]), teda v krajine, v ktorej sa podľa írskej finančnej správy pri uplatnení oddielu 23A zákona TCA 97 vykonávalo ich riadenie a ovládanie ([16]). Pokiaľ ide o ústredia spoločností ASI a AOE, tieto ústredia ani fyzicky neexistujú, nemajú zamestnancov a nenachádzajú sa v žiadnej jurisdikcii.

(52) Situáciu teda možno zhrnúť tak, že spoločnosti ASI a AOE sú založené v Írsku, v čase platnosti napadnutých záväzných stanovísk však neboli v Írsku daňovými rezidentmi. Takisto v tomto období neboli daňovými rezidentmi v žiadnej inej daňovej jurisdikcii, keďže ich činnosti v iných jurisdikciách a najmä činnosti ich ústredí, ktoré ani fyzicky neexistovali a nemali zamestnancov, nemali podľa platných pravidiel zdaňovania za následok vznik daňovej povinnosti v USA ani v inej jurisdikcii. Počas platnosti napadnutých záväzných stanovísk možno teda spoločnosti ASI a AOE z hľadiska daňovej rezidencie najlepšie opísať ako „spoločnosti bez štátnej príslušnosti“.

2.1.4. FUNKCIE ÍRSKYCH POBOČIEK SPOLOČNOSTÍ ASI A AOE, AKO ICH PREDSTAVILI ÍRSKO A SPOLOČNOSŤ APPLE

(53) Írsko a spoločnosť Apple poskytli opisy funkcií vykonávaných írskymi pobočkami spoločností ASI a AOE ([17]), ktoré sa použili ako základ na prezentáciu a podporu odhadov zdaniteľného zisku týchto spoločností na účely írskej dane z príjmov právnických osôb, ktoré vypracovala spoločnosť Apple. Tieto opisy sú uvedené v odôvodneniach 54 až 57.

([12]) V pododdiele 2 oddielu 23A zákona TCA97 sa predtým uvádzalo: „Na základe pododdielov 3 a 4 sa spoločnosť založená v štáte považuje na účely daňových zákonov a zákonov o zdanení kapitálových príjmov za rezidenta v tomto štáte.“ V pododdiele 3 sa uvádzalo: „Pododdiel 2 sa nevzťahuje na spoločnosť založenú v štáte, ak je spoločnosť relevantnou spoločnosťou a ak a) vykonáva v štáte obchodnú činnosť alebo b) je prepojená so spoločnosťou, ktorá v štáte vykonáva obchodnú činnosť.“ Oddiel 23A bol revidovaný zákonom o štátnom rozpočte z roku 2013. Podľa jeho nového znenia už nie je možné, aby spoločnosť založená v Írsku nemala v tomto štáte daňovú rezidenciu, pretože spoločnosť založená v Írsku sa bude považovať za daňového rezidenta v prípade, že sa nepovažuje za daňového rezidenta v inej daňovej jurisdikcii. Oddiel 23A v novom znení platí od 1. januára 2015. Zákonom o štátnom rozpočte z roku 2014 sa uskutočnila ďalšia zmena oddielu 23A, podľa ktorej sa všetky spoločnosti založené v Írsku považujú za írskych daňových rezidentov s výnimkou prípadu, keď je spoločnosť daňovým rezidentom v inej jurisdikcii na základe uplatňovania zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Aj toto pravidlo sa uplatňuje od 1. januára 2015. Pre spoločnosti založené pred 1. januárom 2015 sa však uplatňuje prechodné obdobie až do 31. decembra 2020.

([13]) Podľa spoločnosti Apple sú obe spoločnosti centrálne riadené a ovládané subjektom mimo Írska, čo akceptovala aj írska finančná správa.

([14]) Výnimkou je singapurská pobočka spoločnosti AOE, pozri odôvodnenie 111.

([15]) V súvislosti s vypočutím v Senáte USA spoločnosť Apple uviedla, že spoločnosť ASI nemá daňovú rezidenciu v Írsku ani v USA; pozri vecné dôkazy z vypočutí o presunoch ziskov do daňových rajov a daňovom zákone USA, časť 2 (Apple Inc.) v stálom podvýbore pre vyšetrovanie Senátu USA, 21. mája 2013, s. 24.

([16]) Írsko v bode 12 svojich pripomienok k rozhodnutiu o začatí konania uviedlo, že „všetky kľúčové strategické obchodné rozhodnutia v súvislosti so spoločnosťami AOE a ASI boli prijaté mimo Írska a […] tieto dve spoločnosti boli prakticky riadené a ovládané z USA“. Pozri aj Cookovo stanovisko, v ktorom sa uvádza: „Na základe faktického opisu prevádzky v Írsku, ktorý som dostal, sa podľa mňa nedá poprieť, že v prípadoch spoločností ASI a AOE je centrálne riadenie a ovládanie v rukách manažérov materskej skupiny v Spojených štátoch amerických, ktorí ako jediní prijímajú všetky strategické rozhodnutia o tom, ako sa budú írske činnosti vykonávať: napríklad o tom, aké zmluvy uzatvoria, s kým a za akých podmienok.“

([17]) Podľa spoločnosti Apple „sa zisky pobočky so zdrojom v Írsku určujú podľa činností vykonávaných danou pobočkou“. List spoločnosti Apple zo 4. mája 2015, s. 5.

(54) Pokiaľ ide o spoločnosť ASI, jej írska pobočka zodpovedá predovšetkým za realizáciu obstarávania, predaj a distribúciu súvisiacu s predajom výrobkov spoločnosti Apple spriazneným osobám ([18]) a externým zákazníkom v regiónoch EMEIA a APAC ([19]). Kľúčové funkcie írskej pobočky spoločnosti ASI sú: obstarávanie finálnych výrobkov spoločnosti Apple od externých výrobcov a výrobcov spriaznených osôb ([20]); distribučné činnosti súvisiace s predajom výrobkov spriazneným osobám v regiónoch EMEIA a APAC ([21]); podpora predaja a distribučné činnosti súvisiace s predajom výrobkov externým zákazníkom v regióne EMEIA ([22]); činnosti predajných a distribučných tímov ([23]), online predaj ([24]); logistické operácie ([25]) a prevádzka AppleCare, popredajnej zákazníckej podpory spoločnosti Apple, ktorá zahŕňa zodpovednosť za záruku, riadenie servisných programov a servisnú sieť vrátane telefonickej podpory.

(55) Írska pobočka spoločnosti ASI tiež realizuje nákupné objednávky zadané miestnymi distribučnými subjektmi regiónu APAC v jednotlivých krajinách. Mnohé činnosti súvisiace s distribúciou do tohto regiónu vykonávajú spriaznené osoby (napríklad logistická podpora) v rámci zmlúv o poskytnutí služby s írskou pobočkou spoločnosti ASI. Okrem toho írska pobočka spoločnosti ASI zodpovedá za monitorovanie každodenného riadenia rizík distribúcie, predovšetkým rizík týkajúcich sa zásob, záruky a úverového limitu. Od 1. januára 2012 prevzala írska pobočka spoločnosti ASI zodpovednosť aj za úlohy lokalizácie výrobkov, ktoré predtým vykonávala írska pobočka spoločnosti AOE.

(56) Pokiaľ ide o spoločnosť AOE, jej írska pobočka zodpovedá za výrobu a montáž špecializovanej skupiny počítačových výrobkov v jej zariadeniach v Írsku vrátane stolných počítačov iMac, laptopov MacBook a iného počítačového príslušenstva, pričom všetky tieto výrobky sa vyrábajú pre región EMEIA ([26]). Írska pobočka AOE dodáva všetky svoje finálne výrobky spriazneným osobám. Hlavné činnosti írskej pobočky spoločnosti AOE zahŕňajú sústavnú realizáciu procesov potrebných na výrobu výrobkov, návrh procesu a nastavenie nových výrobkov. Kľúčové funkcie írskej pobočky spoločnosti AOE sú: plánovanie a programovanie výroby ([27]); procesné inžinierstvo ([28]); výroba a prevádzka ([29]); zabezpečenie kvality a kontrola kvality ([30]) a realizácia renovácií ([31]).

([18]) Spriaznené osoby sa na účtovné účely definujú ako subjekty, ktoré sú v konečnom dôsledku ovládané tou istou osobou alebo subjektom alebo v ktorých má tá istá osoba alebo subjekt významný vplyv; pozri IAS 24.

([19]) Pojmom EMEIA sa označuje Európa, Blízky východ, India a Afrika. Pojmom APAC sa označuje ázijsko-tichomorský región.

([20]) Írska pobočka spoločnosti ASI nakupuje výrobky spoločnosti Apple od vopred určených výrobcov […]. Írska pobočka spoločnosti ASI odhaduje prognózy očakávaného dopytu na základe zhromažďovania a analýzy regionálnych údajov, ktoré ďalej posúva do procesu prognózovania globálneho predajného dopytu riadeného v USA.

([21]) Tieto spriaznené osoby môžu byť miestnymi distribučnými subjektmi v krajinách alebo miestnymi maloobchodnými predajňami v krajinách. Írska pobočka spoločnosti ASI realizuje nákupné objednávky zadané týmito spriaznenými osobami a organizuje distribučné činnosti na účely vývozu alebo dodania výrobku týmto subjektom.

([22]) Štyri kľúčové cesty tretích strán na trh sú: komerční, maloobchodní, vzdelávací a telefónni prevádzkovatelia (spoločne označovaní ako odbytoví zákazníci). Írska pobočka spoločnosti ASI uzatvára zmluvy s inými spriaznenými osobami na účely podpory predaja, marketingu a iných podporných činností pre odbytových zákazníkov na miestnych trhoch regiónu EMEIA. Pomocou zabezpečovania vstupov a podporných služieb poskytovaných subjektmi spoločnosti Apple na miestnom trhu spoločnosť ASI uzatvára zmluvy s odbytovými partnermi a prijíma a realizuje predajné objednávky po vyhodnotení faktorov týkajúcich sa dostupnosti zásob, predajného dopytu vo všetkých krajinách a úverového rizika na základe celosvetových usmernení spoločnosti Apple.

([23]) Činnosti týkajúce sa predaja spriaznenými osobami aj tretími stranami zahŕňajú riadenie procesu realizácie až po dodanie zákazníkom s cieľom maximalizovať efektívnosť v rámci distribučných činností írskej pobočky spoločnosti ASI, ako aj rozdeľovanie výrobkov a riadenie objednávok, realizáciu predaja a riadenie kľúčových externých zákazníkov s cieľom určovať požiadavky na objednávky.

([24]) Predajné a distribučné tímy sa sústreďujú aj na priamy predaj prostredníctvom online obchodov. Činnosti predajných a distribučných tímov v súvislosti s online obchodmi zahŕňajú umožnenie procesu predaja a objednávania spotrebiteľmi, malými a strednými podnikmi a zákazníkmi v oblasti vzdelávania.

([25]) Patrí sem aj preprava výrobkov predovšetkým od externých výrobcov v Číne na cieľové trhy v regióne EMEIA. Činnosti v rámci logistiky zahŕňajú riadenie prepravy výrobkov spoločnosti Apple k odbytovým zákazníkom, zákazníkom online obchodu a spriazneným osobám. Niektoré logistické činnosti vykonávajú spriaznené osoby na základe zmlúv o poskytnutí služby s írskou pobočkou spoločnosti ASI.

([26]) Podľa správy *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] predstavujú výrobky vyrobené írskou pobočkou spoločnosti AOE len malé percento celkového objemu predaja spoločnosti Apple v regióne EMEIA.

([27]) V rámci tejto funkcie sa zabezpečujú činnosti v rámci výrobnej pracovnej sily a procesných tokov s cieľom zachovať pravidelné a účinné využívanie zdrojov a očakávanú úroveň výstupu.

([28]) Procesné inžinierstvo sa týka prevádzky, kontroly a optimalizácie procesov v rámci výrobných činností. Tím stanovuje a zlepšuje účinné procesy pre súčasné a nové výrobky.

([29]) Činnosti zahŕňajú všetky procesy potrebné na transformáciu rôznych dielov na finálne výrobky v súlade s normami stanovenými spoločnosťou Apple Inc. v USA.

([30]) Funkcia zabezpečenia a kontroly kvality zahŕňa všetky činnosti, ktorými írska pobočka spoločnosti AOE kontroluje kvalitu všetkých faktorov zapojených do výroby.

([31]) Týka sa to výrobkov, ktoré boli z rôznych dôvodov vrátané spoločnosti Apple. Írska pobočka spoločnosti AOE zaisťuje, aby pred opätovným predajom renovovaného výrobku spoločnosti Apple tento výrobok prešiel procesom renovácie, pri ktorom sa zaistí, že spĺňa všetky normy kvality spoločnosti Apple.

(57) Okrem svojich hlavných výrobných činností írska pobočka spoločnosti AOE poskytuje aj spoločné služby iným spoločnostiam skupiny Apple v regióne EMEIA, pokiaľ ide o financovanie (účtovníctvo, mzdy a služby týkajúce sa účtov záväzkov), informačné systémy a technológie a ľudské zdroje. Írska pobočka spoločnosti AOE rozvíja procesnú a výrobnú odbornosť spoločnosti Apple ([32]) a využíva túto odbornosť na príležitostnú podporu externých výrobcov a distribučných centier spoločnosti Apple. Írska pobočka AOE tiež zodpovedá za monitorovanie každodenného riadenia rizík týkajúcich sa výroby a zásob. Až do 1. januára 2012 bol inžiniersky tím v írskej pobočke spoločnosti AOE zodpovedný aj za lokalizáciu výrobkov spoločnosti Apple pre miestne trhy a vykonávanie inžinierskych skúšobných programov týkajúcich sa výrobkov a softvéru spoločnosti Apple (napríklad nových verzií softvéru) ([33]). Od januára 2012 vykonáva túto funkciu írska pobočka spoločnosti ASI.

2.1.5. OPERÁCIE SPOLOČNOSTI ASI V REGIÓNE EMEIA

(58) Spoločnosť ASI predáva tovar v regióne EMEIA. Spoločnosť ASI nepriznala stálu prevádzkareň ([34]) v daňových jurisdikciách regiónu EMEIA, kde predáva daný tovar. Predaj sa realizuje medzi klientmi v rôznych daňových jurisdikciách členských štátov a spoločnosťou ASI (a ADI) prostredníctvom externých predajcov a maloobchodných a online predajní spoločnosti Apple. Spoločnosť ASI uzatvára kúpne zmluvy prostredníctvom získania overených podpisov a zamestnanci írskej pobočky spoločnosti ASI realizujú predaj a riešia dodávateľské a iné problémy so zákazníkmi ([35]). Predaj spoločnosti ASI prebieha na základe podpisu splnomocneného zástupcu ([36]). Na ilustráciu možno uviesť, že [80 – 85] % celkových príjmov, ktoré spoločnosti ASI a ADI dosiahli z predaja prostredníctvom externých subjektov, ako ich vyčíslila spoločnosť Apple v interných výkazoch ([37]), pochádzalo z predaja v Únii, pričom predaj v celom regióne Európy predstavoval [90 – 95] % celkových príjmov z predaja prostredníctvom externých subjektov a predaj na Blízkom východe predstavoval [5 – 10] % celkových príjmov z predaja prostredníctvom externých subjektov.

2.2. *NAPADNUTÉ ZÁVÄZNÉ STANOVISKÁ*

2.2.1. NAPADNUTÉ ZÁVÄZNÉ STANOVISKÁ V SÚVISLOSTI SO SPOLOČNOSŤOU ASI

(59) V roku 1991 spoločnosť Apple navrhla spôsob určenia čistého zisku írskej pobočky spoločnosti Apple Computer Accessories Ltd. (ktorá sa neskôr zmenila na ASI) a írska finančná správa tento spôsob vo svojom záväznom stanovisku schválila. Podľa tohto stanoviska by sa čistý zisk, ktorý sa má prideliť írskej pobočke spoločnosti ASI, mal vypočítať ako 12,5 % všetkých prevádzkových nákladov pobočky ([38]) bez materiálu na ďalší predaj.

(60) Írska finančná správa vo svojom novom stanovisku z roku 2007 schválila upravený spôsob na určenie čistého zisku írskej pobočky spoločnosti ASI. Podľa tohto stanoviska by sa čistý zisk, ktorý sa má prideliť írskej pobočke spoločnosti ASI, mal vypočítať ako [10 – 15] % prevádzkových nákladov pobočky bez nákladov, ako sú náklady prepojených podnikov spoločnosti Apple alebo náklady na materiál.

2.2.2. NAPADNUTÉ ZÁVÄZNÉ STANOVISKÁ V SÚVISLOSTI SO SPOLOČNOSŤOU AOE

(61) V roku 1991 spoločnosť Apple navrhla spôsob určenia čistého zisku írskej pobočky spoločnosti Apple Computer Ltd. (ktorá sa neskôr zmenila na AOE) a írska finančná správa tento spôsob vo svojom záväznom stanovisku odsúhlasila. Podľa tohto stanoviska sa mal čistý zisk, ktorý je pripísateľný írskej pobočke spoločnosti AOE, vypočítať ako 65 % prevádzkových nákladov tejto pobočky až do výšky [60 – 70] miliónov USD a ako 20 % jej

([32]) […].
([33]) Medzi hlavné úlohy lokalizačného tímu patrilo prispôsobovanie výrobkov a služieb rôznym jazykom, regionálnym rozdielom a technickým požiadavkám miestnych trhov.
([34]) Stála prevádzkareň znamená zdaniteľnú činnosť v danej jurisdikcii.
([35]) List Írska z 15. apríla 2015, príloha, s. 19.
([36]) Správa *ad hoc* spoločnosti PwC, príloha 1, pobočka spoločnosti Apple Sales International (ASI), s. 11.
([37]) List spoločnosti Apple z 22. apríla 2016, s. 12 a tabuľka 10.
([38]) V stanovisku z roku 1991 sa uvádzajú prevádzkové náklady v súvislosti so spoločnosťou ASI a prevádzkové výdavky v súvislosti so spoločnosťou AOE, hoci oba pojmy označujú tú istú kategóriu nákladov.

prevádzkových nákladov presahujúcich sumu [60 – 70] miliónov USD. Uplatnenie tohto spôsobu podliehalo podmienke, že ak by bol celkový zisk írskej pobočky spoločnosti AOE nižší ako hodnota vyplývajúca zo vzorca, na určenie čistého zisku pobočky by sa použila táto nižšia hodnota. Prevádzkovými nákladmi použitými v tomto spôsobe boli všetky prevádzkové náklady, ktoré írskej pobočke spoločnosti AOE vznikli, vrátane odpisov, ale bez materiálov na ďalší predaj a rozdelených nákladov na nehmotný majetok účtovaných prepojenými podnikmi spoločnosti Apple. Možno uplatniť aj investičné úľavy, ktoré by nemali prekročiť sumu odpisov zaúčtovaných v účtovníctve o viac ako [1 – 10] miliónov USD ([39]).

(62) Írska finančná správa vo svojom novom stanovisku z roku 2007 schválila revidovaný spôsob na určenie čistého zisku írskej pobočky spoločnosti AOE. Podľa spôsobu schváleného v uvedenom stanovisku sa daňový základ írskej pobočky rovnal i) [10 – 15] % prevádzkových nákladov pobočky bez nákladov, ako sú náklady prepojených podnikov spoločnosti Apple alebo náklady na materiál, ii) návratnosti z duševného vlastníctva vo výške [1 – 5] % obratu pobočky v súvislosti s akumulovanou technológiou výrobného procesu írskej pobočky a iii) odpočtu investičných úľav na závod a budovy „vypočítané a povolené normálnym spôsobom“.

2.2.3. DOKUMENTY, KTORÉ MALA K DISPOZÍCII ÍRSKA FINANČNÁ SPRÁVA PRI VYDÁVANÍ NAPADNUTÝCH ZÁVÄZNÝCH STANOVÍSK

(63) Dokumenty, ktoré Írsko poskytlo ako všetky podstatné prvky, z ktorých vychádzalo stanovisko z roku 1991, zahŕňajú tri listy (z 12. októbra 1990, 5. decembra 1990 a 16. januára 1991) a dva faxové dokumenty (z 2. januára 1991 a 24. januára 1991) od [daňového poradcu spoločnosti Apple] ako daňového poradcu spoločnosti Apple (ďalej len „daňový poradca spoločnosti Apple“); jednu správu z rozhovoru z 30. novembra 1990 a jednu správu zo stretnutia z 3. januára 1991, ktoré vypracovala írska finančná správa, a list írskej finančnej správy z 29. januára 1991, ktorým sa potvrdzuje, že listy od daňového poradcu spoločnosti Apple správne vyjadrujú spôsob na určenie ziskov, ktoré sa majú prideliť írskym pobočkám spoločností ASI a AOE, ako bolo dohodnuté na stretnutí 3. januára 1991. Tento spôsob je opísaný v odôvodneniach 59 a 61.

(64) Nasledujúci výňatok je prevzatý zo správy z rozhovoru z 30. novembra 1990:

„[Daňový poradca spoločnosti Apple] prostredníctvom východiskových informácií uviedol, že spoločnosť Apple je aktuálne najväčším zamestnávateľom v oblasti Corku s 1 000 priamymi zamestnancami a 500 osobami zamestnanými subdodávateľsky. Uviedlo sa, že spoločnosť v súčasnosti reviduje svoje celosvetové operácie a chcela by stanoviť ziskové rozpätie pre svoje írske operácie. [Daňový poradca spoločnosti Apple] predložil účtovnú závierku pripravenú pre írsku pobočku za účtovné obdobie končiace sa 29. septembra 1989, z ktorej vyplynul čistý zisk vo výške 270 miliónov USD pri obrate 751 miliónov USD. Uviedlo sa, že žiadna kótovaná írska spoločnosť nevyprodukovala podobný pomer čistého zisku. Podľa názoru [daňového poradcu spoločnosti Apple] je zisk odvodený z 'troch zdrojov: technológie, marketingu a výroby. Írskej pobočky sa pritom týka len výrobná zložka.

[Írska finančná správa] poukázala na to, že v navrhovanom režime by bola rozhodujúca úroveň účtovaného poplatku. [Daňový poradca spoločnosti Apple] uviedol, že spoločnosť by bola pripravená akceptovať zisk vo výške 30 – 40 miliónov USD za predpokladu, že spoločnosť Apple Computer Ltd. takýto zisk vyprodukuje. (Počítačové odvetvie podlieha cyklickým zmenám.) Za predpokladu, že spoločnosť Apple vygeneruje zisk vo výške 100 miliónov GBP, bude sa akceptovať, že výrobnej činnosti je pripísateľná suma 30 – 40 miliónov USD (alebo iná dohodnutá suma). Ak by však spoločnosť zaznamenala pokles a jej zisky by klesli pod 30 – 40 miliónov USD, všetky tieto zisky by boli pripísateľné výrobnej činnosti. Podstata návrhu je to, že výrobnej činnosti budú pripísateľné všetky zisky do maximálneho stropu 30 – 40 miliónov USD.

[Írska finančná správa] požiadala [daňového poradcu spoločnosti Apple], aby uviedol, či hodnota 30 – 40 miliónov USD má nejaký základ. Priznal, že toto číslo nemá žiaden vedecký základ. Vzhľadom na výšku tejto sumy však veril, že ju možno považovať za návrh v dobrej viere. Keďže toto číslo nebolo možné samostatne posúdiť, [daňový poradca spoločnosti Apple] sa zaviazal, že vyčlení podrobnosti skutočných nákladov pripísateľných írskej pobočke.“

([39]) Pozri faxovú správu z 24. januára 1991 od [daňového poradcu spoločnosti Apple] o investičnej úľave.

(65) Nasledujúci výňatok je prevzatý zo správy zo stretnutia z 3. januára 1991:

„Podľa [daňového poradcu spoločnosti Apple] bolo jasné, že spoločnosť využíva transferové oceňovanie. Z účtovnej závierky pobočky za účtovné obdobie končiace sa 30. septembra 1989 vyplynul čistý zisk 269 000 000 USD pri obrate 751 000 000 USD. Žiadna spoločnosť na írskej burze sa ani nepriblížila k podobnému výsledku.

Z výnosov sa nedalo vyvodiť, či spoločnosť využíva transferové oceňovanie, spoločnosť však bola ochotná diskutovať o výške zisku pre írsku pobočku na základe percentuálneho podielu skutočných nákladov pripísateľných írskej pobočke.

Návrh pred stretnutím znel, že zisk pripísateľný írskej pobočke by sa počítal ako zvýšené náklady [30 – 40] miliónov USD a investičné úľavy by neprekročili [10 – 20] miliónov USD, írskej dani by teda podliehala suma [20 – 30] miliónov USD. Na základe účtovnej závierky za účtovné obdobie končiace sa 30. septembra 1990 zisk vo výške [30 – 40] miliónov USD predstavoval 46 % nákladov pripísateľných írskej pobočke. Poukázalo sa na to, že táto suma výrazne prekračuje hodnotu [10 – 15] %, ktorá sa bežne pripisuje nákladovým strediskám, hoci sa ochotne pripustilo, že hodnota [10 – 15] % bola vzhľadom na počítačové odvetvie bezvýznamná. Poukázalo sa na to, že v niektorých odvetviach a najmä vo farmaceutickom priemysle možno dosiahnuť obchodnú prirážku 100 %. Uznalo sa však, že farmaceutický priemysel a počítačové odvetvie nie sú priamo porovnateľné. Po ďalšej diskusii sa dohodlo, že na základe dosiahnutia uspokojivého výsledku v otázke investičných úľav sa prizná prirážka vo výške 65 % nákladov pripísateľných írskej pobočke. Okrem toho sa dohodlo, že sa bude akceptovať prirážka vo výške 20 % nákladov presahujúcich sumu [60 – 70] miliónov USD, aby sa nebránilo šíreniu írskych operácií.

[…] Na základe ďalších diskusií sa dohodlo, že výpočet investičných úľav sa prepracuje v írskej mene punt (írska libra) ([40]) a po všetky roky sa bude odpisovať bežná sadzba opotrebovania ([41]). Ďalej sa dohodlo, že nárok spoločnosti na uvedené úľavy sa obmedzí na sumu [1 – 10] miliónov USD navyše k sume účtovanej na odpisy v účtovnej závierke. Na základe plánu nákladov predloženého na obdobie končiace sa 30. septembra 1990 by sa týmto zaistilo, že zisky podliehajúce írskej dani by boli vo výške [30 – 40] miliónov USD.

[…] Potom sa diskutovalo o formáte účtovnej závierky, ktorá sa mala predkladať. Návrh na prekladanie plánu nákladov sa neprijal. Dohodlo sa, že sa bude pripravovať úplný účet ziskov a strát a že sa bude vyberať licenčný poplatok/poplatok ústredia za služby týkajúce sa technológie a marketingu poskytované skupinou. Okrem toho sa bude predkladať kompletná auditovaná účtovná závierka spoločnosti.

[…] [Daňový poradca spoločnosti Apple] sa chcel samostatne dohodnúť na prirážke pre novú spoločnosť, ktorej činnosti by sa obmedzovali na dodávanie surovín v štáte. Bola navrhnutá prirážka 10 % a po diskusii sa dosiahla dohoda o akceptovaní prirážky 12,5 %.“

(66) List daňového poradcu spoločnosti Apple zo 16. januára 1991 obsahuje ilustračný formát dopĺňania údajov z účtovnej závierky pre írsku pobočku spoločnosti Apple Computer Ltd. a plán investičných úľav pre spoločnosť Apple Computer Ltd. na roky 1985 až 1990. Vo faxovom dokumente z 24. januára 1991 od daňového poradcu spoločnosti Apple sa potvrdzuje súhlas spoločnosti Apple s nasledujúcim znením investičných úľav, ktoré nahrádza znenie investičných úľav, ktoré predtým poskytol daňový poradca spoločnosti Apple v liste zo 16. januára 1991: „Investičné úľavy neprekročia sumu odpisov zaúčtovaných v účtovníctve o viac ako [1 – 10] miliónov USD.“

(67) Dokumenty, ktoré Írsko poskytlo ako všetky podstatné prvky, z ktorých vychádzalo stanovisko z roku 2007, zahŕňajú list zo 16. mája 2007 od daňového poradcu spoločnosti Apple a list z 23. mája 2007 od írskej finančnej správy, v ktorom sa potvrdzuje schválenie spôsobu na určenie zisku, ktorý sa má rozdeliť írskym pobočkám spoločností ASI a AOE, ako sa vysvetľuje v liste od daňového poradcu spoločnosti Apple. Tento spôsob je opísaný v odôvodneniach 60 a 62. V žiadnom z týchto dvoch dokumentov sa nevysvetľujú čísla „[10 – 15] % [írskych lokálnych prevádzkových nákladov]/[1 – 5] % [ročného obratu spoločnosti AOE, ktorý je odvodený od výrobkov vyrobených v Írsku]/[10 – 15] % [prevádzkových nákladov spoločnosti ASI]“, ktoré boli v danom stanovisku schválené, a neuvádza sa tu ani spôsob, ako sa k týmto číslam dospelo. List od daňového poradcu spoločnosti Apple obsahuje množstvo špecifikácií o tom, ako sa dohodnutý spôsob výpočtu bude

([40]) Doplnená poznámka pod čiarou: punt označuje írsku menu v čase existencie írskej libry.
([41]) Doplnená poznámka pod čiarou: opotrebovanie sa vzťahuje na odpisy hmotného tovaru.

uplatňovať. S cieľom zabrániť pochybnostiam sa v ňom uvádza predovšetkým to, že prevádzkové náklady spoločnosti ASI a „írske lokálne prevádzkové náklady“ spoločnosti AOE nezahŕňajú žiadne poplatky od prepojených podnikov spoločnosti Apple na celom svete, náklady „ovplyvňujúce hrubý zisk (above the line)“ ako materiálové náklady, clá, prepravné náklady a podobne, jednorazové náklady na reštrukturalizáciu a kapitálové náklady.

(68) Žiaden z dokumentov predložených ako východisko napadnutých záväzných stanovísk neobsahuje aktuálnu štúdiu o rozdelení zisku ani správu o transferovom oceňovaní.

2.3. *OPIS PLATNÉHO VNÚTROŠTÁTNEHO PRÁVNEHO RÁMCA*

(69) Podľa oddielu 21 ods. 1 zákona TCA 97 sa daň z príjmov právnických osôb v Írsku počíta zo zisku spoločností. Podľa oddielu 76 ods. 3 zákona TCA 97 sa na účely dane z príjmov právnických osôb príjem vypočítava a posudzovanie sa uskutočňuje na základe tých istých plánov a prípadov, ktoré sa uplatňujú na účely dane z príjmu, a v súlade s ustanoveniami platnými pre uvedené plány a prípady. V Írsku sa daň z príjmov v rámci pravidiel priamych daní vyberá podľa zaradenia do plánov C, D, E a F a v pláne D podľa skupiny prípadov I až V. V oddiele 12 zákona TCA 97 sa uvádza, že „[d]aň z príjmov sa na základe zákonov o dani z príjmov vzťahuje na všetok majetok, zisky alebo výnosy opísané v príslušných plánoch [C – F] […] a v súlade s ustanoveniami zákonov o dani z príjmov vzťahujúcich sa na tieto plány“ ([42]). V oddiele 18 zákona TCA 97 sa stanovuje rozsah zdanenia podľa plánu D a v pododdiele 2 ods. 2 sa vymenúvajú jednotlivé prípady a ich rozsah. Z týchto ustanovení vyplýva, že daň z príjmov právnických osôb v Írsku sa vypočítava zo ziskov (príjem a zdaniteľné výnosy) spoločnosti bez ohľadu na spôsob jeho dosiahnutia a vzťahujú sa na ňu osobitné výnimky ([43]).

(70) Pri určení základu dane na účely výpočtu splatnej dane z príjmov právnických osôb sa za východisko berie firemný účtovný zisk daňovníka ([44]). Firemný účtovný zisk sa následne upraví na daňové účely prostredníctvom pripočítateľných a odpočítateľných položiek všeobecného určenia stanovených zákonom ([45]), napríklad odpočítaním investičných úľav ([46]). Účtovné obdobie je zvyčajne obdobie 12 mesiacov, za ktoré spoločnosť vypracuje účty ([47]).

(71) Írsko uplatňuje rozdielne daňové sadzby na príjem z podnikania, iný príjem ako príjem z podnikania a kapitálové zisky. V oddiele 21 zákona TCA 1997 sa stanovuje všeobecná sadzba dane z príjmov právnických osôb na úrovni 12,5 % ([48]). Táto sadzba sa vzťahuje na príjem z podnikania ([49]) spoločností zdaňovaných podľa prípadu I v pláne D. Iný príjem ako príjem z podnikania sa zdaňuje vo výške 25 % ([50]). Írska finančná správa poskytla usmernenia týkajúce sa zatriedenia činností do kategórie obchodných činností vo svojich usmerneniach týkajúcich sa zatriedenia činností do kategórie obchodných činností pri určovaní druhu príjmov ([51]). Podľa tohto usmerňovacieho dokumentu sa pri podnikaní predpokladá, že príslušná spoločnosť vykonáva ekonomické činnosti, z ktorých vyplýva jej príjem. Činnosti sa budú líšiť v závislosti od druhu podnikania a budú si vyžadovať osoby

([42]) Plán C pre príjmy sa týka ziskov vyplývajúcich z dividend z verejného príjmu vyplácaných v Írsku (oddiel 17 zákona TCA 97). Plán D pre príjmy je rozdelený do piatich prípadov: i) zisky z podnikania; ii) zisky z vykonávania povolania; iii) nezdanený úrokový príjem a príjem zo zahraničia; iv) iné príjmy alebo zisky, ktoré sa inak nezdaňujú; v) príjem z prenájmu z pozemku v Írsku (oddiel 18 zákona TCA 97). Plán E sa týka príjmov z verejných funkcií, zamestnania, anuít a dôchodku v štátnej správe (oddiel 19 zákona TCA 97) a plán F sa týka dividend od írskych spoločností (oddiel 20 zákona TCA 97).

([43]) Oddiel 21 ods. 1 Ako príklady takýchto osobitných výnimiek možno uviesť spoločnosť nerezidenta, ktorú nemožno priradiť k pobočke, pozri oddiel 25 zákona TCA 97, alebo väčšinu rozdelených výnosov prijatých od iných spoločností s rezidenciou v Írsku, pozri oddiel 129 zákona TCA 97.

([44]) Oddiel 76A zákona TCA 97.

([45]) Podľa oddielu 81 ods. 2 zákona TCA 97 sú výdavky všeobecne daňovo odpočítateľnou položkou, ak nemajú majetkový charakter a vznikli úplne a výlučne na účely podnikania.

([46]) Oddiely 307 a 308 zákona TCA 97.

([47]) Oddiel 27 ods. 1 a 2 zákona TCA 97.

([48]) Oddiel 18 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona TCA 1997 v spojení s oddielom 21 ods. 1 zákona TCA 97.

([49]) V oddiele 3 ods. 1 sa podnikanie opisuje ako „činnosť zahŕňajúca akýkoľvek obchod, výrobu, riziko alebo záujem obchodného charakteru“.

([50]) Podľa oddielu 21A zákona TCA 97 sa sadzba dane vo výške 25 % vzťahuje na príjem zdaniteľný podľa plánu D a prípadov III, IV a V. Tieto prípady zahŕňajú okrem iného aj pasívny príjem ako úrok, licenčné poplatky a príjem z prenájmu.

([51]) Írska finančná správa, Usmernenia týkajúce sa zatriedenia činností do kategórie obchodných činností pri určovaní druhu príjmov, dostupné na: http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html.

so zručnosťami a právomocami potrebnými na ich vykonávanie ([52]). Kapitálové zisky sa zdaňujú vo výške 33 % s výnimkou účasti pri ziskoch z odpredaja určitých podielov vo výške 5 % alebo viac v spoločnostiach s rezidenciou v Únii alebo krajinách s uzatvorenou daňovou zmluvou.

(72) Podľa oddielu 26 zákona TCA 97 podliehajú spoločnosti s rezidenciou v Írsku dani z príjmov právnických osôb z celosvetového zisku a kapitálových ziskov bez väčšiny rozdelených výnosov prijatých od iných spoločností s rezidenciou v Írsku ([53]).

(73) V oddiele 25 zákona TCA 97 sa stanovuje rozsah dane z príjmov právnických osôb v prípade spoločností nerezidentov. V oddiele 25 zákona TCA 97 sa v tomto smere stanovuje toto:

„(1) Spoločnosť, ktorá nemá v štáte rezidenciu, nepodlieha dani z príjmov právnických osôb, pokiaľ nevykonáva v štáte obchodnú činnosť prostredníctvom pobočky alebo agentúry, ale ak takúto činnosť vykonáva, dani podlieha, pričom sa do úvahy berú výnimky stanovené v zákonoch o dani z príjmov právnických osôb, pričom musí zaplatiť daň z príjmov právnických osôb zo všetkých svojich zdaniteľných ziskov bez ohľadu na miesto vzniku.

(2) Na účely dane z príjmov právnických osôb je zdaniteľným ziskom spoločnosti, ktorá nemá rezidenciu v štáte, ale vykonáva obchodnú činnosť v štáte prostredníctvom pobočky alebo agentúry:

a) každý príjem z podnikania vyplývajúci priamo alebo nepriamo z činnosti pobočky alebo agentúry alebo činnosti vykonávanej prostredníctvom pobočky alebo agentúry a každý príjem z majetku alebo práv požívaných pobočkou alebo agentúrou, vo vlastníctve pobočky alebo agentúry alebo vo vlastníctve v prospech agentúry alebo pobočky; tento odsek však nezahŕňa rozdelenie výnosov prijatých od spoločností s rezidenciou v štáte, […].“

(74) Z tohto ustanovenia vyplýva, že na spoločnosť nerezidenta sa nevzťahuje daň z príjmov právnických osôb, pokiaľ nevykonáva v Írsku obchodnú činnosť prostredníctvom pobočky alebo agentúry. Keď spoločnosť nerezident vykonáva takúto obchodnú činnosť, spoločnosť je povinná platiť túto daň z príjmov právnických osôb ([54]):

— zo všetkých príjmov z podnikania vyplývajúceho priamo alebo nepriamo z činnosti pobočky alebo agentúry alebo činnosti vykonávanej prostredníctvom pobočky alebo agentúry;

— zo všetkých príjmov z majetku alebo práv požívaných pobočkou alebo agentúrou, vo vlastníctve pobočky alebo agentúry alebo vo vlastníctve v prospech agentúry alebo pobočky a

— zo zdaniteľných ziskov pripísateľných pobočke alebo agentúre.

(75) Oddielu 25 zákona TCA 97 predchádzali oddiel 8 ods. 1 a oddiel 8 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1967, v ktorom sa stanovovalo:

„8. (1) Spoločnosť, ktorá nemá v štáte rezidenciu, nepodlieha dani z príjmov právnických osôb, pokiaľ nevykonáva v štáte obchodnú činnosť prostredníctvom pobočky alebo agentúry, ale ak takúto činnosť vykonáva, dani podlieha, pričom sa do úvahy berú výnimky stanovené v tomto zákone, pričom musí zaplatiť daň z príjmov právnických osôb zo všetkých svojich zdaniteľných ziskov bez ohľadu na miesto vzniku.

(2) Na účely dane z príjmov právnických osôb je zdaniteľným ziskom spoločnosti, ktorá nemá rezidenciu v štáte, ale vykonáva v ňom obchodnú činnosť prostredníctvom pobočky alebo agentúry:

a) každý príjem z podnikania vyplývajúci priamo alebo nepriamo z činnosti pobočky alebo agentúry alebo činnosti vykonávanej prostredníctvom pobočky alebo agentúry (tento odsek však nezahŕňa rozdelenia výnosov prijaté od spoločností s rezidenciou v štáte); […]“

([52]) Usmernenia týkajúce sa zatriedenia činností do kategórie obchodných činností pri určovaní druhu príjmov, s. 3.
([53]) Pozri oddiel 129 zákona TCA 97.
([54]) Poznámky na usmernenie – Zákon o daňovej konsolidácii z roku 1997 – Zákon o štátnom rozpočte z roku 2014 – časť 2, strana 24.

(76) Spoločnosti, ktoré nemajú rezidenciu v Írsku a nevykonávajú v Írsku obchodnú činnosť prostredníctvom pobočky ani agentúry, majú povinnosť zaplatiť iba daň z príjmu týkajúcu sa príjmov so zdrojom v Írsku a daň z kapitálových ziskov vyplývajúcich z odpredaja určitých írskych aktív (najmä pozemkov v Írsku) ([55]), a to v závislosti od prípadných zmluvných úľav, ktoré môžu existovať.

(77) S cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu toho istého príjmu spoločnosti (raz prostredníctvom dane z príjmu a druhýkrát prostredníctvom dane z príjmov právnických osôb) sa v oddiele 21 ods. 2 zákona TCA 97 stanovuje, že daň z príjmu sa nevzťahuje na príjem spoločnosti, ak je spoločnosť rezidentom v Írsku, alebo v prípade spoločnosti, ktorá nie je rezidentom v Írsku, ak príjem podlieha dani z príjmov právnických osôb.

(78) Prostredníctvom oddielu 42 zákona o štátnom rozpočte z roku 2010 bola do zákona TCA 97 vložená časť 35A. Podľa Írska sa týmto vložením v írskom daňovom práve po prvýkrát formálne uznalo uplatňovanie „princípu nezávislého vzťahu“, ako je vymedzený v článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní príjmov a majetku (ďalej len „Modelová zmluva OECD o zdaňovaní“), pričom sa vychádzalo zo smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej len „smernica OECD o transferovom oceňovaní“). Časť 35A sa vzťahuje na dohody uzatvorené medzi dvomi pridruženými osobami (spoločnosťami). Na základe vymedzenia pojmu „osoba“ vo vnútroštátnych daňových právnych predpisoch Írska však žiadna dohoda uzatvorená medzi ústredím a jeho pobočkou nepatrí do rozsahu pôsobnosti časti 35A.

2.4. *USMERNENIA TÝKAJÚCE SA TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA A ROZDELENIA ZISKU STÁLYM PREVÁDZKÁRŇAM*

2.4.1. RÁMEC OECD A PRINCÍP NEZÁVISLÉHO VZŤAHU PODĽA OECD

(79) OECD vypracovalo niekoľko nezáväzných usmerňovacích dokumentov k medzinárodnému zdaňovaniu. Keďže majú nezáväzný charakter, finančné správy členských krajín OECD, medzi ktoré patrí aj Írsko ([56]), sú len nabádané na dodržiavanie rámca OECD. Rámec OECD však napriek tomu slúži ako referenčný bod a významne ovplyvňuje daňové praktiky členských krajín OECD (a dokonca aj nečlenských krajín). V mnohých členských krajinách OECD navyše usmerňovacie dokumenty tvoriace súčasť rámca nadobudli právnu pôsobnosť zákona alebo slúžia ako referenčný bod na účely výkladu vnútroštátneho daňového práva. Ak sa teda Komisia v tomto rozhodnutí odvoláva na rámec OECD, robí tak preto, že tento rámec je výsledkom rozhovorov odborníkov v kontexte OECD a rozpracúvajú sa v ňom techniky zamerané na riešenie bežných problémov v oblasti medzinárodného zdaňovania.

(80) Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 15 rozhodnutia o začatí konania, nadnárodné firmy môžu rozdeľovať zisk v rámci skupiny podnikov prostredníctvom transferového oceňovania medzi samostatnými spoločnosťami v tej istej skupine podnikov. Transferovým oceňovaním sa označujú ceny účtované za obchodné transakcie medzi rôznymi spoločnosťami tej istej skupiny podnikov. K transferovému oceňovaniu však môže dochádzať aj v rámci jednej spoločnosti, ak táto spoločnosť má stálu prevádzkareň v samostatnej jurisdikcii. Vyžaduje si to rozdelenie zisku tejto spoločnosti medzi jej stálu prevádzkareň a ostatné časti spoločnosti.

(81) Modelová zmluva OECD o zdaňovaní, ktorá je súčasťou mnohých dvojstranných daňových zmlúv uzatvorených členskými krajinami OECD a čoraz väčším počtom nečlenských krajín, obsahuje ustanovenia týkajúce sa transferového oceňovania medzi pridruženými spoločnosťami skupiny a rozdelenia zisku v spoločnosti.

(82) V článku 9 ods. 1 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní sa o pridružených podnikoch hovorí toto: „[Pokiaľ] sú v týchto prípadoch oba [pridružené] podniky vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch viazané

([55]) Spoločnosť nerezident, ktorá nevykonáva v štáte obchodnú činnosť prostredníctvom pobočky ani agentúry, je povinná zaplatiť daň z príjmu v súvislosti s príjmom zo zdrojov v štáte. Ak má spoločnosť nerezident v štáte pobočku alebo agentúru, v súvislosti s príjmom, ktorý nie je pripísateľný pobočke alebo agentúre, je povinná zaplatiť daň z príjmu a nie daň z príjmov právnických osôb. Podobne sa daň z kapitálových ziskov vyberá zo zdaniteľných ziskov spoločnosti nerezidenta, ak v štáte nemá žiadnu pobočku ani agentúru alebo, v prípade, že v štáte má pobočku alebo agentúru, ak tieto zisky nie sú pripísateľné pobočke alebo agentúre.

([56]) Írsko je členom OECD od 17. augusta 1961.

dohodnutými alebo uloženými podmienkami, ktoré sa líšia od podmienok, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými podnikmi, možno zisky, ktoré by pri neexistencii týchto podmienok boli dosiahnuté jedným z týchto podnikov, avšak z dôvodu týchto podmienok ich nebolo možné dosiahnuť, zahrnúť do ziskov tohto podniku a následne zdaniť.“ Má sa za to, že týmto ustanovením sa stanovuje smerodajné vyhlásenie o princípe nezávislého vzťahu OECD v rámci transferového oceňovania medzi pridruženými spoločnosťami skupiny na účely medzinárodného zdaňovania.

(83) Podľa tohto princípu by mali finančné správy akceptovať len transferové ceny vyplácané medzi spoločnosťami skupiny tak, akoby boli odsúhlasené medzi samostatnými spoločnosťami nezávisle rokujúcimi za porovnateľných okolností. Takto sa nadnárodným spoločnostiam bráni v manipulácii ich transferových cien tým spôsobom, že sa čo najmenší zisk priradí do jurisdikcií, kde tento zisk podlieha vyššiemu zdaneniu, a čo najväčší zisk sa pridelí do jurisdikcií, kde tento zisk podlieha nižšiemu zdaneniu ([57]). OECD poskytuje usmernenia týkajúce sa uplatňovania princípu nezávislého vzťahu v smernici OECD o transferovom oceňovaní, ktorých najnovšia verzia bola zverejnená v roku 2010 (ďalej len „smernica OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010“) ([58]).

(84) V článku 7 ods. 2 %) Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní ziskov podnikov sa rieši rozdelenie zisku v rámci jednej spoločnosti. Stanovuje sa tu, že: „[…] zisky, ktoré sú v jednotlivých zmluvných štátoch pripísateľné stálej prevádzkarni […], sú zisky, ktoré možno očakávať, najmä pri jej obchodovaní s ostatnými časťami podniku, ak by išlo o samostatný a nezávislý podnik vykonávajúci tie isté alebo podobné činnosti za tých istých alebo podobných podmienok, s ohľadom na funkcie, ktoré podnik vykonáva, aktíva, ktoré používa, a riziká, ktoré preberá, prostredníctvom stálej prevádzkarne a prostredníctvom iných častí podniku.“ Usmernenia týkajúce sa uplatňovania článku 7 sa uvádzajú v správe OECD o pripisovaní ziskov stálym prevádzkárňam, ktorej posledná verzia bola zverejnená v roku 2010 (ďalej len „správa OECD o pripisovaní zisku z roku 2010“) ([59]).

(85) V správe OECD o pripisovaní zisku z roku 2010 sa opisujú problémy pri prideľovaní zisku v rámci jednej spoločnosti v porovnaní s rozdeľovaním zisku medzi dvomi právne samostatnými spoločnosťami. V prípade dvoch právne samostatných spoločností sa vlastníctvo aktív a znášanie rizika vo vzťahu týchto dvoch spoločností určuje na základe právne záväzných zmlúv alebo iných zistiteľných právnych opatrení. Platí to aj v prípade, keď sú dve samostatné spoločnosti súčasťou jednej skupiny podnikov, pokiaľ sa východisková skutočnosť odráža v zmluvách a právnych opatreniach. A naopak, ak stála prevádzkareň nie je právnym subjektom oddeleným od spoločnosti, ku ktorej patrí, znamená to, že medzi rôznymi časťami tej istej spoločnosti neexistuje jediná časť spoločnosti, o ktorej by sa dalo povedať, že právne „vlastní“ aktíva, preberá riziká a disponuje kapitálom alebo uzatvára zmluvy so samostatnými spoločnosťami ([60]). S cieľom riešiť tento rozdiel sa v správe OECD o pripisovaní zisku z roku 2010 stanovuje spoločný prístup k prideľovaniu zisku stálym prevádzkárňam spoločností nerezidentov. Tento prístup je známy ako „autorizovaný prístup OECD“. Na základe tohto prístupu sa stálej prevádzkarni priraďuje zisk, ktorý by stála prevádzkareň mohla zarobiť pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu, ak by bola „samostatným a oddeleným“ podnikom vykonávajúcim tú istú alebo podobnú funkciu za tých istých alebo podobných podmienok, s ohľadom na funkcie, ktoré spoločnosť nerezident vykonáva, aktíva, ktoré používa, a riziká, ktoré preberá, prostredníctvom stálej prevádzkarne a prostredníctvom iných častí spoločnosti, ako sa uvádza v článku 7 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní.

2.4.2. PRIDELENIE ZISKU POBOČKÁM NA ZÁKLADE VÝZNAMNÝCH PERSONÁLNYCH FUNKCIÍ V DVOJKROKOVOM AUTORIZOVANOM PRÍSTUPE OECD

(86) V správe OECD o pripisovaní zisku z roku 2010 sa opisuje autorizovaný prístup OECD k uplatňovaniu princípu nezávislého vzťahu stanoveného v smernici OECD o transferovom oceňovaní v kontexte priradenia zisku stálej prevádzkarni. Podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní závisí pridelenie zisku medzi pridružené

([57]) Finančné správy a zákonodarcovia sú si vedomí tohto problému a finančná správa má vo všeobecnosti na základe právnych predpisov možnosť opraviť daňové priznania integrovaných spoločností, ktoré nesprávne uplatňujú transferové ceny, tak, že namiesto uvedených cien použije ceny, ktoré zodpovedajú spoľahlivému odhadu cien dohodnutých medzi samostatnými spoločnosťami nezávisle rokujúcimi za porovnateľných okolností.

([58]) Pozri smernicu OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, OECD, 22. júla 2010. Skoršiu verziu tejto smernice schválila Rada OECD 13. júla 1995 (ďalej len „smernica OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995“).

([59]) Pozri Správu o pripisovaní zisku stálym prevádzkárňam z roku 2010, ktorú schválila Rada OECD 22. júla 2010.

([60]) Oddiel B-3 bod i) odsek 14, s. 14 správy OECD o pripisovaní zisku z roku 2010.

spoločnosti od funkcií, ktoré jednotlivé spoločnosti vykonávajú, rizík, ktorým čelia, a aktív, ktoré používajú ([61]). Pri prideľovaní príjmu medzi spoločnosť a jej stálu prevádzkareň dopĺňa autorizovaný prístup OECD funkčnú analýzu článku 9 ods. 1 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní o prvý krok zameraný na riešenie skutočnosti, že aktíva, riziká, kapitál a práva a povinnosti vyplývajúce z transakcií medzi rôznymi časťami tej istej spoločnosti patria právne spoločnosti ako celku a nie niektorej časti spoločnosti a že neexistujú žiadne transakcie medzi právne odlišnými spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny podnikov ([62]).

(87) Autorizovaný prístup OECD teda vychádza z dvojkrokovej analýzy, podľa ktorej sa priraďuje príjem stálej prevádzkarni.

(88) Prvým krokom v tomto prístupe je predpokladať, že stála prevádzkareň je oddeleným a samostatným podnikom „vykonávajúcim tú istú alebo podobnú činnosť za tých istých alebo podobných podmienok, s ohľadom na funkcie, ktoré podnik vykonáva, aktíva, ktoré používa, a riziká, ktoré preberá, prostredníctvom stálej prevádzkarne a prostredníctvom iných častí podniku“ ([63]). Práve v tejto súvislosti sa zavádza pojem „významných personálnych funkcií“. V rámci prvého kroku sa autorizovaným prístupom OECD priradí stálej prevádzkarni hospodárske vlastníctvo aktív, v súvislosti s ktorými osoby v stálej prevádzkarni vykonávajú významné funkcie súvisiace s hospodárskym vlastníctvom aktív, a taktiež sa stálej prevádzkarni priradia tie riziká, v súvislosti s ktorými osoby v stálej prevádzkarni vykonávajú významné funkcie súvisiace s preberaním a/alebo riadením rizík (po ich prevode) ([64]).

(89) V rámci druhého kroku autorizovaného prístupu OECD sa uplatní smernica OECD o transferovom oceňovaní analogicky na obchodovanie stálej prevádzkarne s inými časťami spoločnosti s cieľom zaistiť, aby sa výkonnosť všetkých jej funkcií v súvislosti s týmto obchodovaním priznala na základe princípu nezávislého vzťahu ([65]).

2.4.3. ÚVAHY TÝKAJÚCE SA UPLATŇOVANIA AUTORIZOVANÉHO PRÍSTUPU OECD NA NEHMOTNÝ MAJETOK

(90) Oddiel D-2 bod iii) písm. c) správy OECD o pripisovaní zisku z roku 2010 sa zaoberá pridelením nehmotného majetku stálym prevádzkárňam. Pokiaľ ide o interne vytvorený obchodný nehmotný majetok, v odseku 86 uvedenej správy sa stanovuje, že v závislosti od obchodného organizačného modelu podnikov „sa aktívne rozhodovanie a riadenie môže často postúpiť v rámci podniku. Problém je určiť, či je pravdepodobné, že je to podobné v súvislosti s vytvorením nehmotného majetku, alebo či je pravdepodobnejšie, že významné personálne funkcie súvisiace s určením hospodárskeho vlastníctva nehmotných aktív vykonáva na vysokej strategickej úrovni vyšší manažment alebo kombinácia centralizovaných a postúpených rozhodovacích funkcií.“ V odseku 87 sa vysvetľuje, že „neexistujú žiadne jednoznačné dôkazy o tom, že proces rozhodovania pri vytváraní nehmotného majetku je všeobecne taký centralizovaný, najmä ak dôraz na určenie významných personálnych funkcií súvisiacich s určením hospodárskeho vlastníctva sa kladie na aktívne rozhodovanie a riadenie a nie len na jednoduché schválenie alebo zamietnutie návrhu. Z toho by sa dalo vyvodiť, že tak ako pri finančných aktívach aj hospodárske vlastníctvo možno často určiť podľa funkcií vykonávaných na nižšej úrovni, ako je strategická úroveň vyššieho manažmentu. Práve na tejto úrovni by sa uskutočňovalo aktívne riadenie programu smerujúceho k vytvoreniu nehmotných aktív, kde existuje aj možnosť aktívne riadiť riziká typické pre takýchto program.“

([61]) V odseku 1.42 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa uvádza: „Pri transakciách medzi dvomi nezávislými podnikmi bude kompenzácia zvyčajne vyjadrovať funkcie, ktoré jednotlivé podniky vykonávajú (s ohľadom na použité aktíva a preberané riziká). Pri určovaní toho, či sú kontrolované a nekontrolované transakcie alebo subjekty porovnateľné, je preto potrebná funkčná analýza. Zámerom tejto funkčnej analýzy je identifikovať a porovnať hospodársky významné činnosti jednotlivých strán transakcií, zodpovednosti, ktoré preberajú, aktíva, ktoré používajú, a riziká, ktoré preberajú.“ Pozri bod 1.20 smernice o transferovom oceňovaní z roku 1995: „Pri obchodovaní medzi dvomi nezávislými podnikmi kompenzácia zvyčajne odráža funkcie, ktoré jednotlivé podniky vykonávajú (s ohľadom na použité aktíva a preberané riziká). Preto pri určovaní toho, či sú kontrolované a nekontrolované transakcie alebo subjekty porovnateľné, je potrebné vykonať porovnanie funkcií vykonávaných stranami. Toto porovnanie vychádza z funkčnej analýzy, ktorej zámerom je identifikovať a porovnať hospodársky významné činnosti a zodpovednosti, ktoré preberajú alebo majú prevziať nezávislé alebo pridružené podniky.“ (pridaný dôraz)

([62]) Oddiel B-3 bod i) odsek 15, s. 14 správy OECD o pripisovaní zisku z roku 2010.

([63]) Oddiel B-3 bod i) odsek 13, s. 14 správy OECD o pripisovaní zisku z roku 2010.

([64]) Oddiel B-3 bod i) odsek 15, s. 14 správy OECD o pripisovaní zisku z roku 2010.

([65]) Oddiel B-3 bod i) odsek 17, s. 14 správy OECD o pripisovaní zisku z roku 2010.

(91) Pokiaľ ide o nadobudnutý obchodný nehmotný majetok, v oddiele D-2 bode iii) písm. c) časti 3 podčasti A podbode ii) ods. 94 sa vysvetľuje, že „práve tak ako pri interne vytvorenom nehmotnom majetku je kľúčovou otázkou pri určení hospodárskeho vlastníctva nadobúdaného nehmotného majetku to, kde v podniku sa vykonávajú významné personálne funkcie súvisiace s aktívnym rozhodovaním týkajúcim sa preberania a riadenia rizík“ ([66]).

2.4.4. SMERNICA OECD O TRANSFEROVOM OCEŇOVANÍ

(92) V smernici OECD o transferovom oceňovaní sa opisuje päť metód na stanovenie aproximácie nezávislých trhových cien transakcií a pridelenie zisku medzi spoločnosti tej istej skupiny podnikov: i) metóda nezávislej trhovej ceny (CUP); ii) metóda zvýšených nákladov; iii) metóda predajnej ceny; iv) metóda čistého obchodného rozpätia (TNMM) a v) metóda delenia zisku. V smernici sa rozlišuje medzi tradičnými transakčnými metódami (prvé tri metódy) a transakčnými ziskovými metódami (posledné dve metódy). V smernici sa uvádza, že ako prostriedok na stanovenie toho, či je transferové oceňovanie nezávislé, sa uprednostňujú tradičné transakčné metódy, ako je metóda nezávislej trhovej ceny, pred transakčnými ziskovými metódami, ako je metóda čistého obchodného rozpätia ([67]). V smernici sa ďalej vysvetľuje, že nadnárodným korporáciám je pri stanovovaní transferových cien ponechaná sloboda uplatňovať metódy, ktoré nie sú opísané v tejto smernici, za predpokladu, že tieto ceny zodpovedajú princípu nezávislého vzťahu.

(93) V napadnutom záväznom stanovisku sa schvaľuje pridelenie zisku spoločnostiam ASI a AOE na základe jednostranných metód pridelenia zisku, ktoré pri ich použití pripomínajú metódu čistého obchodného rozpätia, ako sa opisuje v smernici OECD o transferovom oceňovaní. Metóda čistého obchodného rozpätia je jedna z „nepriamych metód“ na stanovenie aproximácie nezávislých trhových cien a pridelenie zisku medzi spoločnosti tej istej skupiny podnikov. Metódu čistého obchodného rozpätia možno vnímať ako opak metódy nezávislej trhovej ceny, ktorá je „priamou metódou“ porovnávajúcou cenu účtovanú za prevod majetku alebo služby v kontrolovanej transakcii (teda transakcii medzi dvomi podnikmi, ktoré sú podľa vzájomného vzťahu pridruženými podnikmi) s cenou účtovanou za prevod majetku alebo služby v porovnateľnej nekontrolovanej transakcii (teda transakcii medzi podnikmi, ktoré sú podľa vzájomného vzťahu nezávislými podnikmi) uskutočnenej za porovnateľných podmienok. Pomocou metódy čistého obchodného rozpätia sa odhaduje to, čo by bolo nezávislým ziskom za celú činnosť a nie za určené transakcie. Snahou nie je stanoviť ceny predaného tovaru, ale odhadnúť zisk, ktorý by mohli nezávislé spoločnosti očakávať z nejakej činnosti, napríklad z činnosti predaja tovaru. Dosahuje sa to tak, že sa zoberie základ („ukazovateľ úrovne zisku“), napríklad náklady, obrat alebo fixný kapitál, a uplatní sa miera zisku, ktorá odráža mieru zisku pozorovanú v porovnateľných nekontrolovaných transakciách v rámci daného základu.

(94) Použitie metódy čistého obchodného rozpätia ako jednostrannej metódy transferového oceňovania – teda preskúmavanie ziskovosti len jednej zo strán kontrolovaných transakcií – sa často opiera o odsek 3.18 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, podľa ktorého „testovaná strana“, teda strana transakcie, v rámci ktorej sa testuje finančný ukazovateľ (nákladová prirážka, hrubé rozpätie alebo ukazovateľ čistého zisku), by v zásade mala byť spoločnosťou, ktorá má menej komplexnú funkciu ([68]). Najmä v prípadoch, keď je jedna zo strán

([66]) Pokiaľ ide o marketingový nehmotný majetok, v oddiele D-2 bode iii) písm. c) časti 3 podčasti A podbode iii) ods. 97 správy OECD o pripisovaní zisku z roku 2010 sa uvádza, že „základné princípy v súvislosti s marketingovým nehmotným majetkom sú tie isté ako pri obchodnom nehmotnom majetku“.

([67]) V odseku 2.3 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa uvádza: „V dôsledku toho, ak s ohľadom na kritériá opísané v odseku 2.2 možno tradičné transakčné metódy a transakčné ziskové metódy používať rovnako spoľahlivo, tradičné transakčné metódy sa uprednostňujú pred transakčnými ziskovými metódami.“ V odseku 3.49 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 sa uvádza: „Ako prostriedok na určenie toho, či je transferová cena nezávislá, t. j. či existuje špeciálna podmienka ovplyvňujúca úroveň ziskov medzi pridruženými podnikmi, treba uprednostňovať tradičné transakčné metódy pred transakčnými ziskovými metódami. Praktické skúsenosti dodnes ukázali, že vo väčšine prípadov bolo možné uplatniť tradičné transakčné metódy.“

([68]) V odseku 3.18 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa konkrétne uvádza toto odporúčanie: „Pri uplatňovaní metódy zvýšených nákladov, predajnej ceny alebo čistého obchodného rozpätia, ako sa opisujú v kapitole II, je potrebné zvoliť stranu transakcie, v rámci ktorej sa testuje finančný ukazovateľ (nákladová prirážka, hrubé rozpätie alebo ukazovateľ čistého zisku). Výber testovanej strany by mal byť v súlade s funkčnou analýzou transakcie. Testovaná strana je vo všeobecnosti tá, na ktorú sa môže metóda transferového oceňovania uplatňovať najspoľahlivejším spôsobom a v prípade ktorej možno nájsť najspoľahlivejšie prvky porovnateľnosti, t. j. najčastejšie to bude strana s najmenej komplexnou funkčnou analýzou.“ V odseku 3.49 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995 sa uvádza porovnateľný opis.

kontrolovanej transakcie vlastníkom práv na duševné vlastníctvo, ktoré v podobe licencií poskytuje ďalej svojim partnerom na vykonávanie funkcií ako výroba alebo distribúcia, daňoví poradcovia sa často odvolávajú na zložitosť určenia návratnosti z tohto duševného vlastníctva pri stanovení partnera ako strany s menej komplexnou funkciou, na zložitosť určenia návratnosti z funkcií vykonávaných týmto partnerom a pridelenia všetkých jeho ziskov zostávajúcich po odpočítaní tejto návratnosti, teda celého „reziduálneho zisku“, strane, ktorá je vlastníkom práv duševného vlastníctva, v podobe licenčných poplatkov za používanie týchto práv duševného vlastníctva.

2.5. *ĎALŠIE INFORMÁCIE, KTORÉ PREDLOŽILO ÍRSKO V REAKCII NA ROZHODNUTIE O ZAČATÍ KONANIA A V PRIEBEHU FORMÁLNEHO VYŠETROVACIEHO KONANIA*

(95) Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí konania požiadala Írsko, aby predložilo všetky informácie, ktoré môžu byť nápomocné pri posudzovaní napadnutých záväzných stanovísk ([69]). Komisia požiadala Írsko, aby poskytlo predovšetkým finančné účty spoločností ASI a AOE za obdobie rokov 2004 až 2013, údaje o počte zamestnancov v ekvivalente plného pracovného času spoločností ASI a AOE za dané obdobie (ku koncu jednotlivých vykazovaných období), počte zamestnancov v ekvivalente plného pracovného času írskych pobočiek spoločností ASI a AOE a informácie o dohodách o rozdelení nákladov, ktorých stranami sú spoločnosti ASI a AOE. Komisia ďalej požiadala Írsko, aby vyčlenilo sumu pasívnych príjmov získaných spoločnosťou ASI v účtoch ziskov a strát a aby sa vyjadrilo, či tento pasívny príjem pochádza z Írska.

2.5.1. FINANČNÉ INFORMÁCIE SPOLOČNOSTÍ ASI A AOE

(96) Príjem oboch spoločností sa v príslušných účtoch uvádza ako príjem dosiahnutý z predaja výrobkov, ako to ilustrujú výňatky na obrázkoch 2 a 3. Zo závierky vyplýva, že obrat predstavuje čistý predaj zákazníkom. V závierkach spoločností ASI aj AOE sa uvádza (napríklad za roky 2006 a 2007), že „čisté tržby pozostávajú predovšetkým z výnosov z predaja výrobkov (hardvér, softvér a periférne zariadenia) a zo zmlúv o rozšírenej záruke a podpore“. V prípade spoločnosti ASI sa okrem obratu a porovnateľne malých súm úrokov neuvádzajú žiadne iné významné druhy príjmov. Zdá sa najmä, že v spoločnosti ASI nie sú zaznamenané žiadne príjmy z licenčných poplatkov. Pokiaľ ide o spoločnosť AOE, okrem obratu a porovnateľne malých súm úrokov sú tu vykázané veľké sumy dividend, ktoré vyplatila spoločnosť ASI v prospech spoločnosti AOE v niektorých účtovných obdobiach.

Obrázok 2

Výňatok z účtov spoločnosti ASI za rok 2007

Spoločnosť Apple Sales International

Informácie o účtovnej politike *(pokračovanie)*

za rok končiaci k 29. septembru 2007

Vykazovanie výnosov

Čisté tržby pozostávajú predovšetkým z výnosov z predaja výrobkov (hardvér, softvér a periférne zariadenia) a zo zmlúv o rozšírenej záruke a podpore. Spoločnosť vykazuje výnosy podľa platných účtovných štandardov

([69]) Pozri výrokovú časť rozhodnutia o začatí konania (oddiel 4).

Obrázok 3

Výňatok z účtov spoločnosti AOE za rok 2006

Spoločnosť Apple Operations Europe

Informácie o účtovnej politike *(pokračovanie)*

za rok končiaci k 30. septembru 2006

Vykazovanie výnosov

Čisté tržby pozostávajú predovšetkým z výnosov z predaja výrobkov (hardvér, softvér a periférne zariadenia) a zo zmlúv o rozšírenej záruke a podpore. Spoločnosť vykazuje výnosy podľa platných účtovných štandardov

(97) Vybrané finančné informácie poskytnuté Írskom sú uvedené v tabuľke 1, pokiaľ ide o spoločnosť ASI, a v tabuľke 2, pokiaľ ide o spoločnosť AOE.

Tabuľka 1

Finančné informácie týkajúce sa spoločnosti ASI (v miliónoch USD)

Rok	Obrat spoločnosti ASI	Zisk pred zdanením	Z toho príjmy z úrokov a investícií bez poplatkov z úrokov	Daň vykázaná v riadnej účtovnej závierke
2003	1 682	165	14	2,1
2004	2 223	268	12	2,1
2005	4 068	725	27	3,9
2006	5 626	1 180	54	6,5
2007	6 951	1 844	122	8,9
2008	10 378	3 127	145	14,9
2009	15 404	5 662	92	3,7
2010	28 680	12 140	127	7
2011	47 281	22 134	64	9,9
2012	[63 000 – 63 500]	[35 000 – 35 500]	[300 – 400]	[1 – 10]
2013	[62 500 – 63 000]	[26 500 – 27 000]	[1 000 – 1 500]	[1 – 10]
2014	[67 500 – 68 000]	[24 500 – 25 000]	[900 – 1 000]	[1 – 10]

Tabuľka 2

Finančné informácie týkajúce sa spoločnosti AOE (v miliónoch USD)

Rok	Obrat spoločnosti AOE	Zisk pred zdanením	Z toho príjmy z úrokov a investícií bez poplatkov z úrokov	Daň vykázaná v riadnej účtovnej závierke
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Rok	Obrat spoločnosti AOE	Zisk pred zdanením	Z toho príjmy z úrokov a investícií bez poplatkov z úrokov	Daň vykázaná v riadnej účtovnej závierke
2005	446	69	20,2	2,9
2006	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007	465	109	63,6	2,0
2008	412 ([1])	53	61,9	2,1
2009	358	105	45,7	1,8
2010	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012	[400 – 500]	[14 500 – 15 000] (*)	[1 – 10]	[1 – 10]
2013	[400 – 500]	[5 000 – 5 500] (*)	([1 – 10])	[1 – 10]
2014	[500 – 600]	[2 000 – 2 500] (*)	[10 – 20]	[1 – 10]

(*) Informácie: Zahŕňa dividendy za rok 2006 vo výške 1 250 miliónov USD, ktoré vyplatila spoločnosť ASI v prospech spoločnosti AOE a spoločnosť AOE v prospech spoločnosti AOI v rokoch 2010, 2011, 2012, 2013 a 2014, príjmy od podnikov skupiny vo výške 6 575 miliónov USD, 6 253 miliónov USD, [14 500 – 15 000] miliónov USD, [5 000 – 5 500] miliónov USD a [1 500 – 2 000] miliónov USD.

([1]) Hodnoty obratu za rok 2008 opätovne stanovili z pôvodnej výšky obratu 116 696 USD a nákladov spojených s predajom tovaru – COGS (19 587 USD) na obrat vo výške 411 802 USD a náklady spojené s predajom tovaru – COGS (314 693 USD).

(98) Finančné informácie uvedené v tabuľkách 1 a 2 sú založené na riadnych účtovných závierkach spoločností ASI a AOE podaných v Írsku. Spoločnosti ASI a AOE podávajú svoje úplné účtovné závierky v Írsku, pretože sú v Írsku založené. Komisia požiadala Írsko ([70]) o objasnenie, či existujú samostatné účtovné závierky ústredí spoločností ASI a AOE a ich príslušných írskych pobočiek, a ak áno, aby tieto samostatné účtovné závierky predložilo. Írsko uviedlo, že finančné účty spoločností ASI a AOE spĺňajú požiadavky na riadne účtovníctvo podľa írskeho práva a že írske právo nevyžaduje, aby spoločnosti ASI a AOE pripravili samostatné účtovné závierky pre svoje írske pobočky.

(99) Daň vykázaná spoločnosťou ASI v riadnej účtovnej závierke pozostáva zväčša z dane splatnej v Írsku zo zisku jej írskych pobočiek určeného v súlade s metódami pridelenia zisku schválenými v napadnutých záväzných stanoviskách ([71]), keďže spoločnosť ASI sa nepovažuje za spoločnosť so zdaniteľnou činnosťou v inej daňovej jurisdikcii. Po posúdení finančnými správami […] a Talianska však spoločnosť ASI bola uznaná ako povinná platiť daň v týchto dvoch jurisdikciách. Za roky 2013 a 2014 spoločnosti ASI vznikla povinnosť platiť zrážkovú daň v […], pretože finančná správa […] určila poplatok platený […] spoločnosťou Apple spoločnosti ASI ako licenčný poplatok a na túto platbu uložila zrážkovú daň ([72]). Za roky 2009 až 2012 spoločnosti ASI vznikla povinnosť platiť daň z príjmov právnických osôb v Taliansku na základe posúdenia talianskej finančnej správy, ktorá určila, že spoločnosť ASI vykonávala v Taliansku počas daného obdobia zdaniteľnú činnosť ([73]). Pokiaľ ide o daň vykázanú spoločnosťou AOE v jej riadnej účtovnej závierke, táto spoločnosť mala pobočku v Singapure a bola povinná platiť daň z príjmov právnických osôb v Singapure za roky 2009, 2010 a 2011 ([74]).

([70]) Pozri list Komisie z 11. novembra 2015, odôvodnenie 27.

([71]) Daň, ktorú mala spoločnosť ASI zaplatiť írskym daňovým orgánom, bola vyčíslená v eurách vo výške približne 4,8 milióna EUR v roku 2009, 4,8 milióna EUR v roku 2010, 7,3 milióna EUR v roku 2011, [1 – 10] miliónov EUR v roku 2012, [0,7 – 0,8] milióna EUR v roku 2013 a [0,9 – 1] milión EUR v roku 2014; pozri list spoločnosti Apple z 22. apríla 2016, s. 8 – 9.

([72]) V rokoch 2013 a 2014 vo výške približne […] a […]; pozri list spoločnosti Apple z 22. apríla 2016, s. 10.

([73]) Výsledná daňová povinnosť spoločnosti ASI v Taliansku, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb, dosiahla výšku približne [20 – 30] miliónov EUR v roku 2009, [40 – 50] miliónov EUR v roku 2010, [50 – 60] miliónov EUR v roku 2011 a [30 – 40] miliónov EUR v roku 2012; pozri list spoločnosti Apple z 22. apríla 2016, s. 10. Tieto sumy však neboli vykázané v účtovnej závierke spoločnosti ASI uvedenej v tabuľke 1, keďže účtovná závierka bola zostavená pred posúdením talianskou finančnou správou. Írsko dodnes neinformovalo Komisiu o oprave daňovej závierky spoločnosti ASI.

([74]) Daňová povinnosť v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb spoločnosti AOE v Singapure dosiahla 42 136 SGD v roku 2009, 1 810 SGD v roku 2010 a 535 SGD v roku 2011; pozri list spoločnosti Apple z 22. apríla 2016, s. 10.

(100) Írsko tiež uviedlo zložku v príjmoch z úrokov vykázanú v riadnej účtovnej závierke spoločností ASI a AOE, ktorá súvisí s majetkom príslušných írskych pobočiek týchto dvoch spoločností ([75]). Írsko predložilo rozpis príjmov z úrokov spoločnosti ASI v rozdelení na „úroky platené vo finančných účtoch spoločnosti ASI“ a „úroky z majetku“. V roku 2012 napríklad úroky platené vo finančných účtoch spoločnosti ASI dosiahli sumu [500 – 600] miliónov USD a príjem z úrokov z majetku pobočky dosiahol výšku [1 – 10] miliónov USD. V liste z 15. apríla 2015 Írsko uviedlo, že úroky pripísateľné írskej pobočke spoločnosti ASI a írskej pobočke spoločnosti AOE sú získané zo samostatne identifikovateľných bankových účtov alebo finančných prostriedkov. Každodenné operácie týchto bankových účtov kontroluje personál finančného oddelenia a pokladne v írskom Corku ([76]).

(101) V napadnutých záväzných stanoviskách sa zdaniteľný zisk írskej pobočky spoločnosti ASI určuje s odvolaním na prevádzkové náklady. Samostatné účtovníctvo prevádzkových nákladov však pre pobočku nie je k dispozícii, keďže spoločnosť Apple neposkytla Írsku žiadne samostatné účty. Podrobnosti prevádzkových nákladov spoločnosti ASI ako celku za roky 2011 a 2012, ako boli vykázané v riadnej účtovnej závierke spoločnosti ASI, sú na ilustráciu uvedené na obrázku 4.

Obrázok 4

Prevádzkové náklady spoločnosti ASI podľa výročnej správy za rok 2012

Prevádzkové náklady	2012 V tisícoch USD	2011 V tisícoch USD
Náklady na marketing, predaj a distribúciu	[400 000 – 500 000]	604 888
Administratívne výdavky	[100 000 – 200 000]	139 870
Výskum a vývoj	[1 500 000 – 2 000 000]	1 538 036

(102) V napadnutých záväzných stanoviskách sa zdaniteľný zisk írskej pobočky spoločnosti AOE určuje s odvolaním na prevádzkové náklady a obrat. Účet ziskov a strát spoločnosti AOE ako celku za roky 2011 a 2012 je na ilustráciu uvedený na obrázku 5.

Obrázok 5

Účet ziskov a strát spoločnosti AOE vo výročnej správe za rok 2012

Účet ziskov a strát

za rok končiaci sa 29. septembra 2012

		2012	2011
	Poznámka	**V tisícoch USD**	V tisícoch USD
Obrat – stála prevádzka	*1*	**[400 000 – 500 000]**	518 505
Náklady na predaj		**[(300 000 – 400 000)]**	(426 594)
Hrubý zisk		**[90 000 – 100 000]**	91 911
Prevádzkové náklady	*2*	**[(10 000 – 20 000)]**	(42 654)
Prevádzkový zisk – stála prevádzka		**[70 000 – 80 000]**	49 257

([75]) V období rokov 2003 až 2013 táto zložka dosiahla v spoločnosti AOE výšku [20 – 30] tisíc USD; pozri list Írska z 15. apríla 2015, s. 4. Pokiaľ ide o spoločnosť ASI, táto zložka príjmu z úrokov z majetku írskej pobočky dosiahla v rokoch 2003 až 2013 výšku [70 – 80] miliónov USD; pozri list Írska z 15. apríla 2015, s. 2, a pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania z 5. septembra 2014, spis 3. Za rok 2014 zatiaľ tieto sumy neboli vyčíslené, a to podľa Írska k dátumu jeho listu z 15. apríla 2015.

([76]) List Írska z 15. apríla 2015, s. 3.

		2012	2011
	Poznámka	**V tisícoch USD**	V tisícoch USD
Príjem od podnikov v skupine		**[14 500 000 – 15 000 000]**	6 252 591
Iné výnosy z úrokov a obdobné výnosy	*3*	**[1 000 – 10 000]**	122
Splatné úroky a podobné náklady	*4*	**[(30 – 40)]**	(2 505)
Sumy odpísané z finančných aktív	*11*	**[(50 – 60)]**	—
Zisk z bežnej činnosti pred zdanením	*5 – 8*	**[14 500 000 – 15 000 000]**	6 299 465
Daň zo zisku z bežnej činnosti	*9*	**[(1 000 – 10 000)]**	(2 966)
Zisk za účtovné obdobie		**[14 500 000 – 15 000 000]**	6 296 499

(103) Pokiaľ ide o daňovú povinnosť v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb v Írsku, v účtovnej závierke spoločností ASI a AOE sa v obdobiach do roku 2007 uvádza *„nižšia než štandardná sadzba dane v Írsku“*. Výňatky z auditovanej účtovnej závierky spoločnosti ASI, ako boli uvedené v jej výročnej správe za rok 2007, sú uvedené na obrázku 6.

Obrázok 6

Výňatky z výročnej správy spoločnosti ASI za rok 2007

Daň zo zisku z bežnej činnosti

Aktuálna splatná daň je nižšia ako štandardná sadzba dane v Írsku. Rozdiely sú vysvetlené takto:

	2007	2006
	V tisícoch USD	V tisícoch USD
Zisk z bežnej činnosti pred zdanením	**1 843 933**	1 179 637
Aktuálna daň pri sadzbe 12,5 % *(2006:* 12,5 %)	**230 492**	147 455
Vplývajúce faktory:		
Príjem z úrokov zdanený vyššou sadzbou (25 %)	**2 485**	1 610
Úprava splatnej dane s ohľadom na predošlé obdobia	—	(131)
Príjem zdanený nižšou sadzbou	**(224 049)**	(142 450)
Celková aktuálna splatná daň	**8 928**	6 484

(104) V obdobiach po roku 2007 sa splatná daň spoločností uvádzaná vo finančných účtoch vypočítavala uplatnením sadzby vo výške [1 – 5] %. Sadzba dane sa v týchto účtoch opisuje ako *„[p]riemerná sadzba dane pre všetky jurisdikcie, v ktorých spoločnosť [AOE] vykonáva svoju činnosť“*. Výňatky z auditovanej účtovnej závierky spoločnosti ASI, ako boli uvedené v jej výročnej správe za rok 2012, sú uvedené na obrázku 7.

Obrázok 7

Výňatky z výročnej správy spoločnosti ASI za rok 2012

Daň zo zisku z bežnej činnosti

Spoločnosť nie je daňovým rezidentom v žiadnej jurisdikcii. Činnosti vykonáva v rôznych krajinách. Priemerná sadzba dane za všetky jurisdikcie, v ktorých vykonáva činnosť, je približne [1 – 5] %.

	2012	2011
	V tisícoch USD	V tisícoch USD
Zisk z bežnej činnosti pred zdanením	**[35 000 000 – 35 500 000]**	[22 000 000 – 22 500 000]
Daň pri sadzbe [1 – 5] %	**[1 000 000 – 1 500 000]**	[800 000 – 900 000]
Vplývajúce faktory:		
Príjem z úrokov zdanený vyššou sadzbou (25 %)	**[600 – 700]**	620
Príjem zdanený nižšou/(vyššou) sadzbou	**[(1 000 000 – 1 500 000)]**	(876 117)
Celková aktuálna splatná daň	**[1 000 – 10 000]**	9 862

(105) Skutočne splatná daň spoločnosti ASI v Írsku podľa jej daňových priznaní v období od 25. septembra 2011 do 24. septembra 2012 dosahovala výšku [1 – 10] miliónov EUR za príjem z podnikania (príslušný príjem z podnikania bol vo výške [30 – 40] miliónov EUR), ku ktorej sa pripočítala daň z príjmu z úrokov vo výške [0,6 – 0,7] milióna EUR, výsledná daňová povinnosť teda bola vo výške [1 – 10] miliónov EUR ([77]). Skutočne splatná daň spoločnosti AOE v Írsku za rovnaké obdobie bola vo výške [1 – 10] miliónov EUR za príjmy z podnikania (príslušný príjem z podnikania dosahoval [10 – 20] miliónov EUR), ku ktorej sa pripočítala úľava na dani z podnikania v štáte pôvodu, čo viedlo k celkovej daňovej povinnosti vo výške [1 – 10] miliónov EUR.

(106) Írsko uviedlo, že finančné prostriedky presahujúce potreby pracovného kapitálu spoločností ASI a AOE sa presunuli na bankové účty spoločností ASI a AOE a do investičných fondov mimo Írska, ktoré sú prevádzkované, riadené a ovládané v USA.

(107) Pokiaľ ide o bankové účty spoločnosti ASI používané na zhromažďovanie príjmov z predaja zákazníkom v regióne EMEIA, Írsko uviedlo, že peňažné toky sa líšia v závislosti od toho, či zákazník je odbytovým partnerom, používateľom online obchodu spoločnosti Apple alebo či sa predaj uskutočnil v maloobchodnej predajni spoločnosti Apple. Ak je zákazník odbytovým partnerom ([78]), spoločnosť Apple prijíma hotovosť buď bankovým prevodom, alebo inkasom na bankový účet spoločnosti ASI v miestnej jurisdikcii zákazníka, alebo na spoločný bankový účet spoločnosti ASI v USA alebo Európe, kde sa prijímajú finančné prostriedky z predaja vo viacerých krajinách. Podľa prehľadu, ktorý predložilo Írsko v súvislosti s umiestnením bankových účtov spoločnosti ASI, však k marcu 2009 nebol žiaden z bankových účtov, na ktorých sa mali zhromažďovať príjmy z predaja v regióne EMEIA, situovaný v USA a k marcu 2012 sa na bankových účtoch nachádzajúcich sa v USA zhromažďovali len príjmy z predaja na Islande, v Rusku a Turecku a v časti Blízkeho východu a Afriky. Všetky ostatné príjmy z predaja sa zhromažďujú na bankových účtoch nachádzajúcich sa v Európe. Írsko tiež uviedlo, že skupina pokladne spoločnosti Apple pre región EMEIA, ktorá pozostáva z troch ľudí usídlených v Írsku, pravidelne zoskupuje hotovosť držanú na miestnych účtoch v regióne EMEIA na tzv. sústredené účty držané v mene spoločnosti ASI. Podľa Írska sa tieto účty nachádzajú v Spojenom kráľovstve, USA a Švajčiarsku.

(108) Pokiaľ ide o investičné fondy, podľa informácií od spoločnosti Apple služby riadenia likvidity a investičné služby poskytuje spoločnostiam ASI a AOE spoločnosť Braeburn Capital Inc. (ďalej len „Braeburn“) sídliaca v USA, a to na základe dohôd o službách v oblasti riadenia investícií uzatvorených so spoločnosťami ASI a AOE. K službám

([77]) Možno si všimnúť malé rozdiely medzi daňou vykázanou v účtovných závierkach, ako sa uvádza v tabuľkách 1 a 2, a v daňových priznaniach, čo môže byť následkom menových pohybov alebo odchýlok v časových obdobiach vo výkazoch.

([78]) Spoločnosť Apple vymedzuje odbytových partnerov ako externých distribútorov a maloobchodníkov, ktorí nakupujú výrobky spoločnosti Apple na ďalší predaj.

patrí riadenie investícií a likvidity […]. Počas zasadnutia predstavenstiev spoločností ASI a AOE 24. júla 2006 sa rozhodlo, že spoločnosť Braeburn bude naďalej pomáhať spoločnostiam ASI a AOE pri riadení ich hotovostných prostriedkov ([79]). Podľa Írska majú všetky príjmy pochádzajúce z týchto investícií zdroj mimo Írska a v súlade s tým úroky z týchto investícií nepodliehajú dani v Írsku.

2.5.2. INFORMÁCIE O ZAMESTNANCOCH SPOLOČNOSTÍ ASI A AOE

(109) V reakcii na rozhodnutie o začatí konania Írsko uviedlo, že do 31. decembra 2011 boli všetci zamestnanci spoločnosti Apple v Írsku formálne zamestnávaní spoločnosťou AOE, pričom írska pobočka spoločnosti AOE mala v Írsku jedinú výplatnú listinu. Podľa Írska nie sú takéto opatrenia v Írsku pre skupiny neobvyklé. Bol zavedený mechanizmus prenosu nákladov, ktorým sa náklady na zamestnancov spoločnosti AOE pracujúcich na činnostiach írskej pobočky spoločnosti ASI mesačne prevádzali na túto pobočku. Od 1. januára 2012 došlo k reorganizácii dohôd so zamestnancami, takže zamestnanci začali byť zamestnávaní priamo subjektom, pre ktorý vykonávali činnosti írskej pobočky.

(110) Írsko predložilo Komisii údaje o počte zamestnancov v ekvivalente plného pracovného času ([80]), ktoré mu poskytla spoločnosť Apple. Za obdobie do 1. januára 2012 bol počet zamestnancov v ekvivalente plného pracovného času írskej pobočky spoločnosti AOE rozdelený medzi írske pobočky spoločností ASI a AOE v súlade s tým, kde vznikli náklady.

Tabuľka 3

Počet zamestnancov v ekvivalente plného pracovného času írskych pobočiek spoločností ASI a AOE

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

(111) Spoločnosť Apple ďalej informovala Írsko, že spoločnosť AOE mala okrem zamestnancov írskej pobočky zamestnancov v ekvivalente plného pracovného času aj v Singapure, kde prevádzkovala pobočku, ktorá pôvodne vykonávala výrobné činnosti a neskôr poskytovala služby pre skupinu súvisiace s distribučnými činnosťami ([81]). Činnosti tejto pobočky sa ukončili v roku 2009 a jej aktíva sa predali prepojenému podniku spoločnosti Apple v Singapure. Odvtedy bola pobočka v Singapure neaktívnou pobočkou spoločnosti AOE. Priemerný počet zamestnancov zamestnávaných v singapurskej pobočke spoločnosti AOE bol 185 v roku 2004, 189 v roku 2005, 257 v roku 2006, 300 v roku 2007 a 352 v roku 2008.

([79]) Pozri prehľad zápisníc zo zasadnutí predstavenstva počas obdobia, keď bol riaditeľom Tim Cook, ktoré poskytla spoločnosť Apple stálemu podvýboru Senátu USA pre vyšetrovanie v priebehu vypočutí spoločnosti Apple, APL-PSI-000342/000343.

([80]) Ekvivalent plného pracovného času (FTE) predstavuje počet hodín odpracovaných jedným zamestnancom pri plnom pracovnom čase. Určuje sa ním počet zamestnancov, pričom zamestnanci pracujúci na polovičný úväzok sa rátajú úmerne podľa počtu odpracovaných hodín.

([81]) Podľa informácií predložených spoločnosťou Apple stálemu podvýboru Senátu USA bola hlavnou činnosťou singapurskej pobočky a jej predchodcov do roku 2003 výroba mikropočítačov, počítačových komponentov a periférnych zariadení. Singapurská pobočka bola stranou dohody CSA s cieľom získať a ponechať si práva na výrobu a distribúciu výrobkov spoločnosti Apple. Po roku 2003 a až do roku 2009 vystupovala singapurská pobočka ako poskytovateľ služieb prepojeným podnikom spoločnosti Apple v regióne APAC. Medzi poskytované služby patrili finančná podpora, podpora v rámci informačných systémov a technológií a riadenie dodávateľského reťazca a logistiky; pozri APL-PSI-000234.

(112) Podľa Írska spoločnosť Apple poskytla informácie, že spoločnosti ASI a AOE nezamestnávali žiadnych zamestnancov v ekvivalente plného pracovného času okrem tých, ktorí boli zamestnaní v príslušných írskych pobočkách alebo v singapurskej pobočke spoločnosti AOE. Podľa spoločnosti Apple boli spoločnosti ASI a AOE funkčne riadené a kontrolované z USA a všetky podstatné obchodné rozhodnutia (aj vo vzťahu k záležitostiam, ako sú práva duševného vlastníctva, vývoj výrobkov, rozhodnutia o tom, ktoré výrobky a komponenty sa budú vyrábať, a o stratégii predaja a marketingu) sa robili v USA a nie v írskych pobočkách spoločností ASI a AOE.

2.5.3. ČINNOSŤ PREDSTAVENSTVA SPOLOČNOSTÍ ASI A AOE

(113) Írsko ([82]) aj spoločnosť Apple ([83]) tvrdia, že rozhodujúce podnikateľské činnosti vykonávané spoločnosťami ASI a AOE alebo pre tieto spoločnosti sa realizujú mimo Írska, napríklad prostredníctvom zamestnancov spoločnosti Apple Inc. alebo predstavenstiev spoločností ASI a AOE, ktoré podľa spoločnosti Apple rozhodovali napríklad aj o prijatí rôznych zmien v dohode CSA ([84]) so spoločnosťou Apple Inc. Spoločnosť Apple ďalej uviedla, že „riadenie a kontrolovanie spoločností ASI a AOE z USA je zrejmé nielen zo zasadnutí predstavenstva, ale aj z mnohých iných skutočností“ ([85]), avšak bez ďalšieho spresnenia.

(114) Predstavenstvo spoločnosti ASI tvoria traja členovia predstavenstva a jeden tajomník. Z týchto štyroch ľudí sa traja členovia predstavenstva nachádzajú v USA a zamestnáva ich spoločnosť Apple Inc. Ďalší člen predstavenstva sa nachádza v Írsku a zamestnáva ho spoločnosť ADI. Predstavenstvo spoločnosti AOE tvoria dvaja členovia predstavenstva a jeden tajomník, pričom tajomník a jeden člen predstavenstva sú tiež v predstavenstve spoločnosti ASI. Z týchto troch ľudí sa dvaja členovia predstavenstva nachádzajú v USA a zamestnáva ich spoločnosť Apple Inc. Ďalší člen predstavenstva sa nachádza v Írsku a zamestnáva ho spoločnosť ADI. Podľa finančných výkazov spoločnosti ASI táto spoločnosť v období od roku 2004 do roku 2014 nevyplatila ([86]) svojim členom predstavenstva žiadnu odmenu, o čom majú svedčiť poskytnuté finančné účty. Naproti tomu boli členovia predstavenstva spoločnosti AOE v tomto období riadne odmeňovaní. Spoločnosť napríklad zaplatila […] USD v roku 2012 a […] USD v roku 2011 ako odmeny svojim členom predstavenstva.

(115) Komisia požiadala o všetky zápisnice zo zasadnutí predstavenstiev spoločností ASI a AOE, ktoré spoločnosť Apple poskytla. Prvé zasadnutie predstavenstva spoločnosti ASI sa konalo 5. apríla 1990 v írskom Dubline. Prvé zasadnutie predstavenstva spoločnosti AOE sa konalo 15. septembra 1980 v írskom Dubline. Na ilustráciu sa v tabuľke 4 uvádza zhrnutie činnosti predstavenstva spoločnosti ASI od januára 2009 do septembra 2011 (16 zasadnutí predstavenstva, 3 riadne valné zhromaždenia a 9 písomných rozhodnutí) a v tabuľke 5 sa uvádza zhrnutie činnosti predstavenstva spoločnosti AOE v čase od decembra 2008 do septembra 2011 (13 zasadnutí predstavenstva, 4 riadne valné zhromaždenia a 12 písomných rozhodnutí).

Tabuľka 4

Uznesenie členov predstavenstva a zápisnice zo zasadnutí predstavenstva spoločnosti ASI

Dátum	Druh dokumentu	Súhrn zápisnice spoločnosti ASI
30.1.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearneyová, Jae Allen, Tim Cook)	Rozhodnutie o oprávnení určitých uvedených osôb na otváranie, vedenie, zatváranie alebo iné spravovanie bankových, investičných, sprostredkovateľských alebo iných účtov spoločnosti ASI.
11.2.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearneyová, Jae Allen, Tim Cook)	Rozhodnutie o oprávnení určitých uvedených osôb na otváranie, vedenie, zatváranie alebo iné spravovanie bankových, investičných, sprostredkovateľských alebo iných účtov spoločnosti ASI.

([82]) List Írska zo 4. mája 2015.
([83]) List spoločnosti Apple zo 4. mája 2015.
([84]) List spoločnosti Apple zo 4. mája 2015.
([85]) List spoločnosti Apple zo 4. mája 2015.
([86]) Poznámka 6, 7 alebo 8 k ročnej účtovnej závierke spoločnosti ASI za účtovné obdobia rokov 2004 – 2013.

Dátum	Druh dokumentu	Súhrn zápisnice spoločnosti ASI
18.3.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Jae Allen a Cathy Kearneyová)	Udelenie splnomocnenia.
20.7.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearneyová, Jae Allen a Tim Cook)	Rozhodnutie o schválení návrhu správy členov predstavenstva a finančných výkazov za účtovné obdobie roku 2008 a odmeny pre audítora. Rozhodnutie o konaní riadneho valného zhromaždenia 3. augusta 2009. Rozhodnutie o vymenovaní [daňového poradcu spoločnosti Apple] ako audítora namiesto […].
3.8.2009	Zápisnica z riadneho valného zhromaždenia (Peter Oppenheimer ako predseda a zástupca spoločností AOI aj AOE a Gene Levoff ako zástupca spoločnosti Baldwin Holdings Unlimited)	Rozhodnutie o prijatí správy členov predstavenstva a finančných výkazov za účtovné obdobie roku 2008. Rozhodnutie o vymenovaní [daňového poradcu spoločnosti Apple] za audítora. Rozhodnutie o oprávnení členov predstavenstva na stanovenie odmeny pre audítorov. Rozhodnutie o tom, že ďalšie riadne valné zhromaždenie sa uskutoční mimo Írska.
23.10.2009	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda a Jae Allen)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE vo výške 3 482 850 781,21 USD 27. októbra 2009. Rozhodnutie o vyplatení ďalšej zálohovej dividendy spoločnosti AOE vo výške vzniknutých úrokov zo sumy istiny k 27. októbru 2009.
10.12.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearneyová a Jae Allen)	Udelenie plnej moci […], spoločnosti registrovanej na Ukrajine so 100 % zahraničným investorom, na vystupovanie v mene spoločnosti ASI ako distribútor spoločnosti Apple s pridanou hodnotou.
10.12.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearneyová a Jae Allen)	Písomné rozhodnutie a žiadosť členov predstavenstva o odstúpenie Tima Cooka z pozície člena predstavenstva spoločnosti ASI. Rozhodnutie o tom, že Tim Cook týmto opustí svoju pozíciu člena predstavenstva spoločnosti ASI.
31.1.2010	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearneyová, Jae Allen)	Rozhodnutie o vymenovaní Elisabeth S. Rafaelovej za členku predstavenstva spoločnosti ASI.
3.3.2010	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearneyová, Jae Allen, Elisabeth Rafaelová)	Rozhodnutie o opätovnom vymenovaní Tima Cooka za člena predstavenstva spoločnosti ASI.
31.3.2010	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafaelová)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE vo výške 800 000 000 USD 8. apríla 2010.
12.5.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Jae Allen ako predseda, Elisabeth Rafaelová)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE vo výške 1 000 000 000 USD dňa 20. mája 2010.

Dátum	Druh dokumentu	Súhrn zápisnice spoločnosti ASI
16.6.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Elisabeth Rafaelová)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE vo výške 600 000 000 USD 17. júna 2010.
22.6.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Elisabeth Rafaelová)	Schválenie udelenia splnomocnenia Garymu Wipflerovi, Cathy Kearneyovej a Michaelovi O'Sullivanovi na konanie v mene spoločnosti ASI. Splnomocnenie sa vzťahuje na tieto záležitosti: i) korešpondencia spoločnosti, ii) vzťahy s verejnou správou a inými verejnými orgánmi, iii) audity, iv) poistenie, v) nákup, lízing a dohody o financovaní v súvislosti s aktívami a službami, vi) dohody o prenájme, obstarávaní, vkladoch a dohody o používaní aktív, vii) prevod osobného vlastníctva, viii) prijímanie dodávok tovaru a vydávanie príslušných potvrdení, ix) pracovná rada a x) obchodné zmluvy.
23.7.2010	Zápisnica z riadneho valného zhromaždenia (Peter Oppenheimer ako predseda a zástupca spoločností AOI aj AOE a Gene Levoff ako zástupca spoločnosti Baldwin Holdings Unlimited)	Rozhodnutie o prijatí správy členov predstavenstva a finančných výkazov za účtovné obdobie roku 2009. Rozhodnutie o opätovnom vymenovaní [daňového poradcu spoločnosti Apple] za audítora. Rozhodnutie o oprávnení členov predstavenstva na stanovenie odmeny pre audítorov. Informovanie o tom, že dočasné dividendy v celkovej výške 5 884 972 906,56 USD boli od konca účtovného obdobia roku 2009 vykázané a vyplatené spoločnosti AOE. Rozhodnutie o tom, že ďalšie riadne valné zhromaždenie sa uskutoční mimo Írska.
23.7.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafaelová ako predsedníčka)	Rozhodnutie o konaní riadneho valného zhromaždenia 23. júla 2010.
20. 9. 2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Jae Allen)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE vo výške 690 000 000 USD 21. septembra 2010.
17.11.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Elisabeth Rafaelová)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE vo výške 1 750 000 000 USD 18. novembra 2010.
21.12.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafaelová ako predsedníčka)	Rozhodnutie o udelení dočasného splnomocnenia Gerardovi Laneovi na vykonávanie každodennej prevádzky spoločnosti ASI vzhľadom na plánované dovolenky členov predstavenstva ASI počas roka.
4.3.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Elisabeth Rafaelová)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE vo výške 1 000 000 000 USD 7. marca 2011. Informovanie o odstúpení Jaea Allena z pozície člena predstavenstva a vymenovaní Marka Stevensa za člena predstavenstva s účinnosťou od 15. marca 2011. Schválenie nového bankového rozhodnutia.

Dátum	Druh dokumentu	Súhrn zápisnice spoločnosti ASI
21.3.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Elisabeth Rafaelová)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE vo výške 1 000 000 000 USD dňa štvrtok, 24. marca 2011.
21.4.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Mark Stevens, Elisabeth Rafaelová ako predsedníčka)	Rozhodnutie o oprávnení určitých uvedených osôb na otváranie, vedenie, zatváranie alebo iné spravovanie bankových, investičných, sprostredkovateľských alebo iných účtov spoločnosti ASI.
11.5.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Elisabeth Rafaelová)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE 12. mája 2011 vo výške 1 000 000 000 USD.
29.6.2011	Zápisnica z riadneho valného zhromaždenia (Audrey Fernandez-Elliott ako predsedníčka a zástupkyňa spoločností AOI a AOE a Gene Levoff ako zástupca spoločnosti Baldwin Holdings Unlimited)	Rozhodnutie o prijatí správy predstavenstva a účtovnej závierky za účtovné obdobie 2010, rozhodnutie o opätovnom vymenovaní Elisabeth Rafael, Tima Cooka a Marka Stevensa za členov predstavenstva spoločnosti ASI, rozhodnutie o opätovnom vymenovaní [daňového poradcu spoločnosti Apple] za audítora, rozhodnutie o tom, že predstavenstvo je oprávnené stanoviť odmenu pre audítorov, konštatovanie a schválenie priznania a vyplatenia zálohových dividend od konca účtovného obdobia 2009 v celkovej výške 11 324 972 906,56 USD spoločnosti AOI a rozhodnutie o možnosti konania ďalšieho riadneho valného zhromaždenia mimo Írska.
29.6.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Mark Stevens, Elisabeth Rafael ako predsedníčka)	Schválenie návrhu správy predstavenstva, účtovnej závierky za účtovné obdobie 2010 a odmeny pre audítora, konštatovanie, že spoločnosti AOE boli priznané a vyplatené zálohové dividendy od konca účtovného obdobia 2009 v celkovej výške 11 324 972 906,56 USD, rozhodnutie o konaní riadneho valného zhromaždenia 29. júna 2011, konštatovanie o odstúpení Petera Oppenheimera z pozície člena predstavenstva a tajomníka spoločnosti ASI a vymenovanie Genea Levoffa za člena predstavenstva a na pozíciu tajomníka spoločnosti ASI namiesto neho.
27.7.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Gene Levoff ako predseda, Elisabeth Rafael)	Udelenie splnomocnenia.
7.9.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Gene Levoff ako predseda, Elisabeth Rafael)	Konštatovanie, že praktickejšie a najlepšie z hľadiska obchodného záujmu bude navrhnúť členom spoločnosti ASI vyplatenie dividend v podobe investícií s pevnými výnosmi. Rozhodnutie odporúčať členom vyplatenie zálohovej dividendy spoločnosti AOE v podobe investícií s pevnými výnosmi 8. septembra 2011 v celkovej predpokladanej výške 1 502 298 132 USD.
7.9.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Gene Levoff ako predseda, Elisabeth Rafael)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOE v podobe investícií s pevnými výnosmi 8. septembra 2011 v celkovej predpokladanej výške 1 502 298 132 USD.

Tabuľka 5

Rozhodnutie predstavenstva spoločnosti AOE a zápisnice zo zasadnutí predstavenstva

Dátum	Druh dokumentu	Zhrnutie zápisníc spoločnosti AOE
17.12.2008	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ako predseda)	Rozhodnutie o uzatvorení dohody o podpore zamestnanosti.
14.1.2009	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ako predseda)	Rozhodnutie o tom, že niektoré uvedené osoby sú oprávnené otvárať, viesť, zatvárať alebo inak spravovať bankové, investičné, maklérske a iné účty spoločnosti AOE.
25.2.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Rozhodnutie o podpísaní správcovskej listiny a prijatí pravidiel dôchodkového plánu spoločnosti AOE.
20.7.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Rozhodnutie o schválení návrhu správy predstavenstva, účtovnej závierky za účtovné obdobie 2008 a odmeny pre audítora, rozhodnutie o vymenovaní Petera Oppenheimera a Cathy Kearney za zástupcov spoločnosti AOE na riadnom valnom zhromaždení spoločnosti ASI v roku 2009, rozhodnutie o konaní riadneho valného zhromaždenia 3. augusta 2009 a rozhodnutie o vymenovaní [daňového poradcu spoločnosti Apple] za audítora namiesto […].
22.7.2009	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Gary Wipfler)	Rozhodnutie o uzatvorení dohody o prevode podniku s cieľom previesť singapurskú pobočku spoločnosti AOE na spoločnosť Apple South Asia Pte.Ltd.
3.8.2009	Zápisnica z riadneho valného zhromaždenia (Peter Oppenheimer ako predseda a zástupca spoločnosti AOI a Gene Levoff ako zástupca spoločnosti Baldwin Holdings Unlimited)	Rozhodnutie o prijatí správy predstavenstva a účtovnej závierky za účtovné obdobie 2008, rozhodnutie o vymenovaní [daňového poradcu spoločnosti Apple] za audítora, rozhodnutie o tom, že predstavenstvo je oprávnené stanoviť odmenu pre audítorov, a rozhodnutie o možnosti konania ďalšieho riadneho valného zhromaždenia mimo Írska.
23.10.2009	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Gary Wipfler)	Konštatovanie o nadchádzajúcom prijatí dividendy vo výške 3 482 850 781,21 USD od spoločnosti ASI 27. októbra 2009, rozhodnutie o vyplatení dividendy vo výške 4 607 274 666,29 USD spoločnosti AOI, rozhodnutie o vyplatení ďalšej zálohovej dividendy spoločnosti AOI vo výške úroku vzniknutého k 27. októbru 2009.
21.12.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Rozhodnutie o uzatvorení doplnkovej dohody o prevode podniku s cieľom previesť singapurskú pobočku spoločnosti AOE na spoločnosť Apple South Asia Pte. Ltd. a o udelení splnomocnenia.

Dátum	Druh dokumentu	Zhrnutie zápisníc spoločnosti AOE
21.12.2009	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Písomné rozhodnutie a žiadosť členov predstavenstva o odstúpenie Tima Cooka z predstavenstva spoločnosti AOE a rozhodnutie o tom, že Tim Cook sa *ipso facto* vzdá svojej funkcie člena predstavenstva spoločnosti AOE.
31.3.2010	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Rozhodnutie o prijatí zálohovej dividendy od spoločnosti ASI vo výške 800 000 000 USD 8. apríla 2010 a vyplatení tej istej sumy spoločnosti AOI.
23.4.2010	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Rozhodnutie o žiadosti o výmenu listov vlastníctva v prípade určitého zaevidovaného majetku v Singapure.
14.5.2010	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Rozhodnutie o prijatí zálohovej dividendy od spoločnosti ASI vo výške 1 000 000 000 USD 20. mája 2010 a vyplatení tej istej sumy spoločnosti AOI.
14.6.2010	Zápisnica z riadneho valného zhromaždenia (Peter Oppenheimer ako predseda a zástupca spoločnosti AOI a Gene Levoff ako zástupca spoločnosti Baldwin Holdings Unlimited)	Rozhodnutie o prijatí správy predstavenstva a účtovnej závierky za účtovné obdobie 2009, rozhodnutie o opätovnom vymenovaní [daňového poradcu spoločnosti Apple] za audítora, rozhodnutie o tom, že predstavenstvo je oprávnené stanoviť odmenu pre audítora, konštatovanie vyplatenia zálohovej dividendy od konca účtovného obdobia 2009 v celkovej výške 5 284 972 906,56 USD spoločnosti AOI a rozhodnutie o možnosti konania ďalšieho riadneho valného zhromaždenia mimo Írska.
16.6.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Gary Wipfler)	Konštatovanie nadchádzajúceho prijatia dividendy vo výške 600 000 000 USD od spoločnosti ASI 17. júna 2010 a rozhodnutie o vyplatení tej istej sumy spoločnosti AOI.
23.7.2010	Zápisnica z riadneho valného zhromaždenia (Peter Oppenheimer ako predseda a zástupca spoločnosti AOI a Gene Levoff ako zástupca spoločnosti Baldwin Holdings Unlimited)	Rozhodnutie o prijatí správy predstavenstva a účtovnej závierky za účtovné obdobie 2009, rozhodnutie o opätovnom vymenovaní [daňového poradcu spoločnosti Apple] za audítora, rozhodnutie o tom, že predstavenstvo je oprávnené stanoviť odmenu pre audítora, konštatovanie priznania a vyplatenia zálohovej dividendy od konca účtovného obdobia 2009 v celkovej výške 5 884 972 906,56 USD spoločnosti AOI a rozhodnutie o možnosti konania ďalšieho riadneho valného zhromaždenia mimo Írska.
23.7.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ako predseda)	Rozhodnutie o konaní riadneho valného zhromaždenia 23. júla 2010.
20.9.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ako predseda)	Konštatovanie nadchádzajúceho prijatia dividendy vo výške 690 000 000 USD od spoločnosti ASI 21. septembra 2010 a rozhodnutie o vyplatení dividendy vo výške 900 000 000 USD spoločnosti AOI.

Dátum	Druh dokumentu	Zhrnutie zápisníc spoločnosti AOE
15.11.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ako predseda)	Rozhodnutie o schválení uzatvorenia zmluvy o prenájme ďalších skladových priestorov s cieľom umožniť rozšírenie výroby.
17.11.2010	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ako predseda)	Konštatovanie nadchádzajúceho prijatia dividendy vo výške 1 750 000 000 USD od spoločnosti ASI 18. novembra a rozhodnutie o vyplatení tej istej sumy spoločnosti AOI.
3.12.2010	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Schválenie udelenia splnomocnení pre Cathy Kearney a Michaela O'Sullivana, aby mohli konať v mene spoločnosti AOE. Splnomocnenia sa týkajú týchto aspektov: i) korešpondencie spoločnosti, ii) vzťahov s vládnymi a inými verejnými činiteľmi, iii) auditov, iv) poistenia, v) zmluvy o nákupe, nákupe na splátky a financovaní v súvislosti s aktívami a službami, vi) zmlúv o prenájme, dodávke a úschove a zmlúv o používaní aktív, vii) prevodu osobného majetku, viii) preberania dodávok tovaru a vydávania príslušných potvrdení, ix) zamestnaneckej rady a x) obchodných zmlúv.
4.3.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Gary Wipfler)	Konštatovanie nadchádzajúceho prijatia dividendy vo výške 1 000 000 000 USD 7. marca 2011 a rozhodnutie o vyplatení tej istej sumy spoločnosti AOI.
21.3.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer ako predseda, Gary Wipfler)	Konštatovanie nadchádzajúceho prijatia dividendy vo výške 1 000 000 000 USD 24. marca 2011 a rozhodnutie o vyplatení tej istej sumy spoločnosti AOI.
26.4.2011	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Rozhodnutie o tom, že niektoré uvedené osoby sú oprávnené otvárať, viesť, zatvárať alebo inak spravovať bankové, investičné, maklérske a iné účty spoločnosti AOE.
11.5.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler ako predseda)	Konštatovanie nadchádzajúceho prijatia dividendy vo výške 1 000 000 000 USD 12. mája 2011 a rozhodnutie o vyplatení tej istej sumy spoločnosti AOI.
23.6.2011	Písomné rozhodnutie členov predstavenstva (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Rozhodnutie o schválení návrhu správy predstavenstva, účtovnej závierky za účtovné obdobie 2010 a odmeny pre audítorov, rozhodnutie o vymenovaní Audrey Fernandez-Elliott a Cathy Kearney za zástupkyne spoločnosti AOE na riadnom valnom zhromaždení spoločnosti ASI v roku 2011, konštatovanie o priznaní a vyplatení zálohových dividend od konca účtovného obdobia 2009 v celkovej výške 12 659 796 428,08 USD spoločnosti AOI, rozhodnutie o konaní riadneho valného zhromaždenia 27. júna 2011, konštatovanie o odstúpení Petera Oppenheimera z pozície člena predstavenstva a tajomníka spoločnosti AOE s účinnosťou od 1. júla 2011 a vymenovanie Genea Levoffa za člena predstavenstva a na pozíciu tajomníka spoločnosti ASI namiesto neho.

Dátum	Druh dokumentu	Zhrnutie zápisníc spoločnosti AOE
27.6.2011	Zápisnica z riadneho valného zhromaždenia (Audrey Fernandez-Elliott ako predsedníčka a zástupkyňa spoločnosti AOI a Gene Levoff ako zástupca spoločnosti Baldwin Holdings Unlimited)	Rozhodnutie o prijatí správy predstavenstva a účtovnej závierky za účtovné obdobie 2010, rozhodnutie o opätovnom vymenovaní [daňového poradcu spoločnosti Apple] za audítora, rozhodnutie o tom, že predstavenstvo je oprávnené stanoviť odmenu pre audítora, konštatovanie a schválenie priznania a vyplatenia zálohových dividend od konca účtovného obdobia 2009 v celkovej výške 12 659 796 428,08 USD spoločnosti AOI a rozhodnutie o možnosti konania ďalšieho riadneho valného zhromaždenia mimo Írska.
7.9.2011	Zápisnica zo zasadnutia predstavenstva (Gene Levoff ako predseda a Gary Wipfler)	Konštatovanie, že praktickejšie a najlepšie pre obchodné záujmy bude navrhnúť členom spoločnosti AOE vyplatenie dividend v podobe investícií s pevnými výnosmi. Rozhodnutie o odporúčaní pre členov, ktoré sa týka vyplatenia zálohovej dividendy spoločnosti AOI v podobe investícií s pevnými výnosmi 8. septembra 2011 v celkovej predpokladanej výške 1 502 298 132 USD. Rozhodnutie o vyplatení ďalšej zálohovej dividendy spoločnosti AOI vo výške vzniknutých úrokov.
7.9.2011	Písomné rozhodnutie členov (spoločností AOI a Baldwin Holding Unlimited)	Rozhodnutie o vyplatení zálohovej dividendy spoločnosti AOI v podobe investícií s pevnými výnosmi 8. septembra 2011 v celkovej predpokladanej výške 1 502 382 564 USD.
7.9.2011	Vymenovanie zástupcu spoločnosti na účely písomného riešenia	Vymenovanie Genea Levoffa ako zástupcu spoločnosti AOI zo strany spoločnosti AOI, ktorá je členom spoločnosti AOE, na vykonávanie písomných riešení v mene spoločnosti AOI, ktoré sa týkajú priznania odporúčanej zálohovej dividendy a jej priameho vyplatenia *in specie*. Spoločnosť Baldwin Holding Unlimited ako ďalší člen spoločnosti AOE vymenovala na tento účel Garyho Wipflera.

2.5.4. DOHODA O ROZDELENÍ NÁKLADOV MEDZI SPOLOČNOSŤAMI APPLE INC., ASI A AOE

(116) Írsko 8. decembra 2015 predložilo kópie dohody o rozdelení nákladov (ďalej len dohoda „CSA“) a všetkých dohôd týkajúcich sa (ďalšieho) prevodu nehmotného majetku uzavretých medzi spoločnosťami Apple Inc., AOI, ASI a AOE (a ich predchodcami) od usadenia spoločnosti Apple v Írsku ([87]).

(117) Z predložených informácií vyplýva, že spoločnosť Apple Inc. uzavrela dohodu CSA so spoločnosťou AOE (v tom čase Apple Computer Limited) v decembri 1980. Odvtedy bola dohoda CSA 16-krát zmenená, naposledy v roku 2013. V roku 1999 sa stranou dohody CSA stala aj spoločnosť ASI (v tom čase Apple Computer International). V čase, keď dohoda CSA nadobudla účinnosť, teda v decembri 1980, uzavrela spoločnosť Apple Inc. dohodu o prevode nehmotného majetku so spoločnosťou AOI. Spoločnosť AOI naopak uzavrela dohodu o ďalšom prevode nehmotného majetku so spoločnosťou AOE, podľa ktorej sa spoločnosti AOE udeľuje výhradná, bezplatná licencia na používanie obchodných mien, ochranných známok, obchodných tajomstiev a patentov, a to najskôr v západnej Európe a neskôr v regióne EMEIA, ako aj právo na udeľovanie ďalších licencií na tieto práva a licencie ([88]). Za tento pôvodný prevod vtedy existujúceho nehmotného majetku spoločnosti Apple predchodca spoločnosti AOE neuskutočnil tzv. odkúpenie podielu.

([87]) Írsko 5. septembra 2014 predložilo dohodu CSA medzi spoločnosťami Apple Inc., ASI a AOE s účinnosťou od 30. septembra 2007.
([88]) Oddiel B.5 dohody o ďalšom prevode nehmotného majetku z 1. decembra 1980.

(118) V dohode CSA sa spoločnosť Apple Inc. na jednej strane a spoločnosti ASI a AOE na strane druhej dohodli na spoločnom úsilí v oblasti výskumu a vývoja a na rozdelení nákladov a práv týkajúcich sa programu vývoja. Program vývoja sa týka: i) vývoja nového nehmotného majetku, ii) vytvárania zlepšení, aktualizácií, prispôsobení, prekladov, lokalizácií alebo iných úprav existujúceho nehmotného majetku, iii) vývoja a zlepšenia výrobných procesov pre akýkoľvek výrobok a iv) vývoja, nadobudnutia a ochrany marketingového nehmotného majetku.

(119) Nehmotný majetok sa v dohode CSA vymedzuje ako „všetky technológie, postupy, procesy, dizajny a dizajnové práva, vynálezy, objavy, know-how, patenty (a patentové prihlášky atď.), autorské práva (a iné práva na autorstvo), obchodné tajomstvá, počítačové programy (v podobe zdrojového kódu a objektového kódu), vývojové diagramy, vzorce, zlepšenia, aktualizácie, preklady, prispôsobenia, informácie, špecifikácie, technológie spracovania, výrobné požiadavky, normy kontroly kvality, marketingový nehmotný majetok a ostatný podobný nehmotný majetok vymedzený v predpise ministerstva financií, §1.482-4b), vyvinuté podľa programu vývoja.“ ([89]) Marketingový nehmotný majetok sa vymedzuje ako „akékoľvek a všetky ochranné známky, ochranné známky služieb, obchodné mená, obchodné tajomstvá, úpravy, názvy domén, obchodné značky, dizajny, marketingové stratégie, registrácie, registrácie v konaní a autorské práva na logá alebo zobrazenia, akýkoľvek goodwill a nehmotná hodnota akýchkoľvek značiek a ostatný podobný marketingový nehmotný majetok, ktorý sa obchodne využíva vo výrobkoch.“ ([90])

(120) Z dohody CSA vyplýva, že právo používať nehmotný majetok spoločnosti Apple na výrobu a predaj výrobkov spoločnosti Apple si strany dohody delia. Spoločnosť Apple Inc. má právo na výrobu a predaj výrobkov spoločnosti Apple vo všetkých krajinách Severnej a Južnej Ameriky (ďalej spoločne označované ako „americký kontinent“). Spoločnosti ASI a AOE majú právo na výrobu a predaj výrobkov spoločnosti Apple na trhoch mimo amerického kontinentu. Vlastnícke právo na všetok nehmotný majetok má výhradne spoločnosť Apple Inc. Spoločnosti ASI a AOE majú v skutočnom vlastníctve na svojom území nehmotný majetok vyvinutý v rámci výskumu a vývoja podľa dohody CSA ([91]). Spôsob, akým sa spoločnostiam ASI a AOE udeľuje skutočné vlastníctvo nehmotného majetku, sa menil na základe rôznych zmien dohody CSA. Do roku 1988 udeľovala spoločnosť Apple Inc. spoločnosti AOE podľa dohody CSA výhradnú licenciu na používanie duševného vlastníctva spoločnosti Apple na území spoločnosti AOE. V dohodách o rozdelení nákladov, ktoré boli uzavreté a zmenené po roku 1988, sa práva na zlepšenia tohto duševného vlastníctva a nové duševné vlastníctvo udeľujú na nevýhradnom alebo spoločnom výhradnom základe ([92]). Od roku 2007 udeľuje spoločnosť Apple spoločnostiam ASI a AOE výhradné licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, zatiaľ čo spoločnosti ASI a AOE udeľujú tie isté licencie naspäť spoločnosti Apple v podobe nevýhradného práva ([93]).

(121) Podľa dohody CSA sa náklady na výskum a vývoj výrobkov spoločnosti Apple rozdeľujú medzi jednotlivé strany. Pokiaľ ide o výpočet podielu každej strany, spoločnosti Apple Inc., ASI a AOE uhrádzajú časť spoločných nákladov na základe percentuálneho podielu na predaji výrobkov na svojich príslušných územiach. V roku 2012 predstavovali napríklad celosvetové náklady spoločnosti Apple na výskum a vývoj celkovú výšku [3 až 3,5] miliardy USD. V tomto roku sa približne 45 % celosvetových tržieb spoločnosti Apple dosiahlo na americkom kontinente. Spoločnosť Apple Inc. teda podľa dohody CSA uhradila 45 % nákladov na výskum a vývoj, zatiaľ čo spoločnosti ASI a AOE podľa dohody CSA uhradili zvyšných 55 % týchto nákladov. Rozdelenie nákladov v období rokov 2008 až 2014 sa uvádza v tabuľke 6.

Tabuľka 6

Náklady spoločnosti Apple na vývoj, ktorých sa týka dohoda CSA, a financovanie týchto nákladov spoločnosťami ASI a AOE

(v USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Celkové náklady spoločnosti Apple na vývoj, ktorých sa týka dohoda CSA	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]) Oddiel 1.7 dohody CSA z 30. septembra 2007.
([90]) Oddiel 1.12 dohody CSA z 30. septembra 2007.
([91]) Pozri odôvodnenie F dohody CSA z 26. septembra 1999 a odôvodnenie G dohody CSA z 30. septembra 2007.
([92]) Oddiel IV (A) dohôd CSA z 26. septembra 1992 a 1999.
([93]) Oddiely 5.2 a 5.3 dohody CSA z 30. septembra 2007, 5. januára 2009 a 29. septembra 2013.

(v USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Časť financovaná spoločnosťou ASI	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000 – 2 000 000 000]	[2 000 000 000 – 2 500 000 000]	[4 000 000 000 – 4 500 000 000]
Časť financovaná spoločnosťou AOE	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 000 000 – 20 000 000]	[10 000 000 – 20 000 000]	[30 000 000 – 40 000 000]
Percentuálny podiel nákladov spoločnosti Apple na vývoj, ktorý financujú spoločnosti ASI a AOE (%)	37	40	50	57	[50 – 55]	[55 – 60]	[55 – 60]

(122) V dohodách CSA z rokov 2009 a 2013 sa uvádzajú funkcie a riziká pridelené stranám dohody CSA ([94]). Funkcie a riziká pridelené podľa dohody CSA k spoločnosti Apple Inc. (v dohode CSA pod názvom „Apple“) a k spoločnostiam ASI a AOE (v dohode CSA pod spoločným názvom „medzinárodný účastník“) sú zhrnuté v dohode CSA a uvedené na 8 a 9.

Obrázok 8

Funkcie vykonávané spoločnosťou Apple a medzinárodným účastníkom (ASI a AOE) podľa dohody CSA

FUNKCIE	SPOLOČNOSŤ APPLE	MEDZINÁRODNÝ ÚČASTNÍK
Výskum a vývoj v oblasti nehmotného majetku s rozdelenými nákladmi	X	X
Kontrola kvality v oblasti nehmotného majetku s rozdelenými nákladmi	X	X
Vytváranie prognóz, finančné plánovanie a analýza vo vzťahu k činnostiam zameraným na vývoj v oblasti nehmotného majetku	X	
Správa zariadení určených na výskum a vývoj	X	X
Uzatváranie zmlúv so spriaznenými osobami alebo tretími stranami vo vzťahu k činnostiam zameraným na vývoj v oblasti nehmotného majetku	X	X
Spravovanie zmlúv vo vzťahu k činnostiam zameraným na vývoj v oblasti nehmotného majetku	X	X
Výber, zamestnávanie a dohľad nad zamestnancami, dodávateľmi a subdodávateľmi pri vykonávaní akýchkoľvek činností zameraných na vývoj v oblasti nehmotného majetku	X	X
Registrácia a ochrana práv duševného vlastníctva	X	
Vývoj na trhu	X	X

([94]) Príloha B k CSA z roku 2009 a príloha B k dohode CSA z roku 2013.

Obrázok 9

Riziká prevzaté spoločnosťou Apple a medzinárodným účastníkom (ASI a AOE) podľa dohody CSA

RIZIKÁ	SPOLOČNOSŤ APPLE	MEDZINÁRODNÝ ÚČASTNÍK
Riziko spojené s vývojom výrobku	X	X
Riziko spojené s kontrolou kvality a kvalitou výrobku	X	X
Riziko spojené s vývojom na trhu	X	X
Trhové riziko	X	X
Politické riziko	X	X
Devízové riziko	X	X
Riziko spojené so zodpovednosťou za výrobok	X	X
Riziká spojené s majetkom (dlhodobý/hmotný majetok)	X	X
Riziká spojené so zmenami v regulačných režimoch	X	X
Riziká spojené s ochranou a porušovaním práv duševného vlastníctva	X	X
Riziká spojené s budovaním značky a rozpoznateľnosťou značky	X	X

(123) Komisia požiadala Írsko o objasnenie činností, na ktoré sa vzťahujú konkrétne funkcie a riziká uvedené na 8 a 9, a o poskytnutie konkrétnych príkladov činností, ktoré v rámci týchto funkcií vykonávali spoločnosti ASI a AOE. Komisia tiež Írsko požiadala, aby v zápisniciach zo zasadnutí predstavenstiev spoločností ASI a AOE identifikovalo všetky informácie o činnostiach súvisiacich s činnosťami uvedenými na 8 a 9, ktoré Írsko alebo spoločnosť Apple považovali za činnosti vykonávané predstavenstvami spoločností ASI a AOE.

(124) V reakcii na tieto žiadosti Írsko a spoločnosť Apple uviedli, že tabuľky z CSA z rokov 2009 a 2013, ktoré sú uvedené na 8 a 9, neobsahujú činnosti, ktoré strany dohody CSA skutočne vykonali, ale iba zhŕňajú činnosti, ktoré je každá strana oprávnená podľa danej dohody vykonávať. Spoločnosť Apple ďalej vysvetlila, že tabuľky z dohody CSA z rokov 2009 a 2013, uvedené na 8 a 9, boli do dohody CSA pridané s cieľom vyhovieť požiadavkám vyplývajúcim z dočasných predpisov, ktoré vydalo ministerstvo financií USA s účinnosťou od 5. januára 2009, podľa ktorých má dohoda o rozdelení nákladov medzi spriaznenými stranami obsahovať funkcie a riziká jednotlivých strán ([95]).

(125) Spoločnosť Apple ďalej uviedla, že činnosti v rámci výskumu a vývoja z tabuľky uvedenej na obrázku 8, teda nehmotný majetok s rozdelenými nákladmi, kontrola kvality tohto nehmotného majetku, správa výskumných a vývojových zariadení, uzatváranie zmlúv so spriaznenými stranami alebo tretími stranami v súvislosti s činnosťami vývoja nehmotného majetku, ako aj výberu a najímania zamestnancov, dodávateľov a subdodávateľov a dohľadu nad nimi pri vykonávaní akýchkoľvek činností vývoja nehmotného majetku, vykonávali takmer výlučne zamestnanci spoločnosti Apple Inc. v USA. Zamestnanci írskej pobočky sa na týchto činnostiach podieľali iba v rozsahu štandardnej lokalizácie a skúšania výrobkov.

([95]) List od spoločnosti Apple z 22. apríla 2016, s. 15 – 16.

(126) Írsko a spoločnosť Apple ďalej uviedli, že spoločnosti ASI a AOE nezohrávajú pri správe duševného vlastníctva spoločnosti Apple žiadnu úlohu a pri rokovaniach o obchodných zmluvách len obmedzenú úlohu v rámci prísnych podmienok stanovených manažmentom spoločnosti Apple Inc. v USA. Uviedli tiež, že do tvorby, nadobúdania, správy a/alebo ochrany duševného vlastníctva spoločnosti Apple neboli zapojení žiadni zamestnanci spoločností ASI a AOE. Všetky funkcie, z ktorých vyplýva zisk spoločnosti Apple, riadi manažment spoločnosti Apple Inc. v USA a vykonávajú sa väčšinou v USA. Okrem toho, žiadne duševné vlastníctvo, ktoré vytvorila alebo nadobudla spoločnosť Apple, nie je v zákonnom vlastníctve spoločností ASI a AOE, ani nie je na tieto spoločnosti zaregistrované. Spoločnosti ASI a AOE uzatvárali vo vlastnej réžii iba tieto obchodné zmluvy: i) zmluvy o obstarávaní s dodávateľmi komponentov, ii) dohody o zmluvnej výrobe s výrobcami pôvodných zariadení, ktoré sa týkajú nákupu hotového tovaru, a iii) zmluvy o budúcom predaji.

(127) Pokiaľ ide o účasť spoločností ASI a AOE na správe duševného vlastníctva spoločnosti Apple, prvá zmienka o akejkoľvek forme duševného vlastníctva v zápisniciach zo zasadnutí predstavenstva niektorej zo spoločností, ktoré boli predložené Komisii za obdobie od založenia spoločností ASI a AOE (1980 až 2015), sa nachádza v zápisnici zo zasadnutia predstavenstva spoločnosti ASI konaného 13. augusta 2013 a zápisnici zo zasadnutia predstavenstva spoločnosti AOE konaného 16. augusta 2013 a uvádza sa v nich, že obe predstavenstvá udeľujú splnomocnenie zamestnancom spoločnosti Apple Inc. v oblasti ochrany duševného vlastníctva ([96]).

(128) Z toho istého obdobia pochádza prvá zmienka o dohode CSA v zápisniciach predstavenstiev spoločností ASI a AOE, ktorá sa nachádza v zápisnici zo zasadnutia konaného v auguste 2014 venovanej diskusii o novej podnikovej štruktúre spoločnosti Apple v Írsku […] a jej schváleniu. Predstavenstvo spoločnosti AOE zasadalo […] augusta 2014, pričom toto zasadnutie sa uvádza ako „telefonické“, a diskutovalo sa na ňom o […] […]. Predstavenstvo spoločnosti ASI zasadalo […] augusta 2014 v […]. Zo zápisnice z tohto zasadnutia vyplýva, že predstavenstvo spoločnosti ASI bolo na zasadnutí informované aj o tom, že medzi spoločnosťami Apple Inc., ASI a AOE sa uskutočnili diskusie týkajúce sa dohody CSA. Na tomto zasadnutí predstavenstvo schválilo uzavretie dohody CSA z roku 2013 ([97]).

(129) Ďalšie zasadnutie predstavenstva spoločnosti ASI sa konalo po ukončení jej účtovného obdobia 2014, a to […] decembra 2014 v […] ([98]). Na tomto zasadnutí sa rozhodlo, že […] jurisdikcia daňovej rezidencie bude v […], a nie […], ako sa navrhovalo predtým.

2.5.5. INFORMÁCIE O SPOLOČNOSTI APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

(130) Spoločnosť ADI bola založená v Írsku v roku 2009. Od roku 2012 prebrala spoločnosť ADI niektoré povinnosti v rámci distribučných činností spoločnosti Apple v regióne EMEIA. Od roku 2014 zodpovedá spoločnosť ADI za predaj, distribúciu a činnosti online predaja na stránke Apple Online Store v regióne EMEIA a v Číne. Spoločnosť ADI prijíma objednávky od zákazníkov, podieľa sa na vytváraní prognóz v oblastiach dopytu a predaja a odbytovým zákazníkom poskytuje služby správy zmlúv. Spoločnosť ADI riadi logistické činnosti súvisiace s doručovaním výrobkov zákazníkom.

(131) Spoločnosť ADI zodpovedá za poskytovanie záručnej a pozáručnej podpory po predaji. Tieto služby sa poskytujú prostredníctvom podpornej skupiny AppleCare spoločnosti ADI. Spoločnosť ADI poskytuje podporu po predaji aj prostredníctvom call centier tretích strán a sietí poskytovateľov služieb schválených spoločnosťou Apple.

(132) Okrem priznania zisku ([99]) nepriznala spoločnosť ADI za roky 2009, 2010 a 2011 žiadnu daňovú povinnosti pri dani z príjmov právnických osôb. Je to preto, že spoločnosť ADI pôvodne počítala svoju daňovú povinnosť pri dani z príjmov právnických osôb pomocou metód pridelenia zisku schválených záväzným stanoviskom z roku 2007, keďže toto stanovisko obsahovalo „doložku o reštrukturalizácii“ ([100]), a táto metóda pridelenia zisku sa vzťahuje aj na nové pobočky v prípade reštrukturalizácie podnikovej štruktúry spoločnosti Apple v Írsku. Írska finančná správa však zastáva stanovisko, že metódy pridelenia zisku schválené v danom stanovisku sa nevzťahujú

([96]) Spoločnosť Apple uviedla, že podľa oddielu 5.4 dohody CSA z roku 2007 a podobných ustanovení iných dohôd CSA má spoločnosť Apple Inc. výhradné právo a zodpovednosť v oblasti riadenia všetkých opatrení na ochranu duševného vlastníctva spoločnosti Apple. Všetky opatrenia v oblasti ochrany duševného vlastníctva sa preto iniciujú, riadia a vykonávajú z USA (pozri list od spoločnosti Apple z 22. apríla 2016, s. 7). Vzhľadom na túto skutočnosť nie je jasné, prečo predstavenstvá spoločností ASI a AOE udeľovali splnomocnenie v oblasti ochrany duševného vlastníctva, keďže ani jedna z nich by nemala mať v tejto oblasti podľa dohody CSA žiadne práva.

([97]) Predstavenstvo spoločnosti AOE schválilo uzavretie dohody CSA z roku 2013 na telefonickom zasadnutí z […] augusta 2014.

([98]) Účtovné obdobia spoločností ASI a AOE trvajú každý rok do konca septembra.

([99]) [100 – 200] miliónov USD v roku 2011, [10 – 20] miliónov USD v roku 2010 a [1 000 – 10 000] USD v roku 2009, pozri riadne účtovné závierky spoločnosti ADI za príslušné obdobia.

([100]) Dokumentácia predložená Írskom 29. januára 2016, s. 8 – 9.

na stanovovanie zdaniteľného zisku spoločnosti rezidenta. V roku 2014 prijala spoločnosť ADI stanovisko írskej finančnej správy a dosiahla dohodu o vyrovnaní […] za všetky účtovné obdobia do roku 2012 vrátane. Vyrovnanie bolo vo výške […] EUR a skladalo sa z dane […], úrokov a sankcií. […].

2.5.6. DOHODY O POSKYTOVANÍ SLUŽIEB A DOHODY O DISTRIBÚCII UZAVRETÉ SPOLOČNOSŤOU ASI

(133) V roku 2008 uzavrela spoločnosť ASI dohodu o marketingových službách so spoločnosťou Apple Inc. Na jej základe prideľuje spoločnosť Apple Inc. časť marketingových nákladov, ktoré jej vznikli, spoločnosti ASI, a to za služby poskytované spoločnosťou Apple Inc. v mene spoločnosti ASI ([101]). Írsko vysvetlilo, že táto časť marketingových nákladov sa prideľuje na ústredie spoločnosti ASI ([102]). V dohode uzavretej medzi spoločnosťami Apple Inc. a ASI sa však neuvádza žiadna zmienka o ústredí spoločnosti ASI. Uvádza sa však poštová adresa spoločnosti ASI v írskom Corku, a to ako adresu protistrany dohody. Okrem toho, podľa Írska vznikajú írskej pobočke spoločnosti ASI miestne marketingové náklady priamo na základe zmlúv s marketingovými spoločnosťami ako tretími stranami.

(134) V roku 2010 uzavreli spoločnosti ASI a ADI dohodu o distribúcii. Na jej základe vymenovala spoločnosť ASI spoločnosť ADI za nevýhradného celosvetového distribútora v oblasti predaja výrobkov spoločnosti Apple a udelila spoločnosti ADI nevýhradnú licenciu na niektoré vlastnícke práva, aby mohla propagovať predaj výrobkov spoločnosti Apple. Dohodou o distribúcii získala spoločnosť ADI právo na nákup výrobkov spoločnosti Apple od spoločnosti ASI alebo priamo od výrobcov ako tretích strán. Spoločnosti ASI a ADI sa dohodli na tom, že súhrn všetkých poplatkov za výrobky a služby dodávané v rámci dohody o distribúcii bude v takej výške, aby bola spoločnosť ADI schopná dosiahnuť čistý zisk pred zdanením rovnajúci sa približne [1 – 5] % […].

(135) Aby mohla spoločnosť ADI vykonávať distribúciu pre spoločnosť ASI v regióne EMEIA, v memorande o porozumení z 23. apríla 2012 bolo dohodnuté, že spoločnosť ADI s účinnosťou od 1. apríla 2012 nadobudne aktíva a prevezme pasíva spoločnosti ASI súvisiace s distribúciou v regióne EMEIA. Pokiaľ ide o aktíva, najväčšia súvahová položka prevedená 1. apríla 2012 zo spoločnosti ASI na spoločnosť ADI sa týkala pohľadávok z obchodného styku […]. Pokiaľ ide o pasíva, najväčšia súvahová položka prevedená zo spoločnosti ASI na spoločnosť ADI sa týkala […] rezervy na záruku […] ([103]).

2.5.7. NOVÁ PODNIKOVÁ ŠTRUKTÚRA SPOLOČNOSTI APPLE V ÍRSKU OD ROKU 2015

(136) Na zasadnutí z 9. januára 2015 ([104]) predstavila spoločnosť Apple Komisii svoju novú podnikovú štruktúru v Írsku. Táto nová podniková štruktúra bola zavedená v dôsledku úpravy oddielu 23A zákona TCA 97 k 1. januáru 2015 ([105]), z ktorej vyplýva, že v Írsku založená spoločnosť už nemôže nahlásiť, že má svoju daňovú rezidenciu mimo Írska, ak nemá daňovú rezidenciu nikde inde, ako to bolo v prípade spoločností ASI a AOE. […]. Spoločnosť Apple uviedla, že v rámci novej podnikovej štruktúre už nebude na stanovovanie základu dane spoločností ASI a AOE v Írsku používať stanovisko z roku 2007. […]. Podľa informácií, ktoré poskytla spoločnosť Apple, je posledným účtovným obdobím, na ktoré sa vzťahuje stanovisko z roku 2007, rok 2014, ktorý podľa riadnej účtovnej závierky spoločností ASI a AOE končí 27. septembra 2014.

(137) Podľa danej novej podnikovej štruktúry […].

(138) Podľa informácií, ktoré poskytla spoločnosť Apple Komisii 19. januára 2015 ([106]), […].

([101]) Podľa Írska sa rozdelenie uskutočňuje na základe nezávislého vzťahu v súlade s platnými zákonmi a predpismi USA o transferovom oceňovaní, pozri dokumentáciu predloženú Írskom 29. januára 2016, s. 3. Podľa dohody o marketingových službách sa dohodnutý poplatok za služby, ktorý na jej základe platí spoločnosť ASI spoločnosti Apple Inc., v zásade rovná [100 – 150] % „primeraných vynaložených nákladov“ a v niektorých prípadoch [50 – 100] % takýchto nákladov, pozri dohodu o marketingových službách, s. 3.
([102]) Dokumentácia predložená Írskom 29. januára 2016, s. 3.
([103]) Rezerva na záručnú […] podporu tvorí ďalšiu veľkú súvahovú položku […].
([104]) Pozri odôvodnenie 12.
([105]) Pozri oddiel 39 finančného zákona (č. 2) z 18. decembra 2013, zmenu oddielu 23A hlavného zákona (rezidencia spoločnosti).
([106]) Pozri odôvodnenie 12.

(139) V liste z 25. februára 2015 ([107]) Írsko dodatočne objasnilo novú štruktúru spoločnosti Apple. Konkrétne z poznámok k telefonickej konferencii, ktorá sa uskutočnila […] decembra 2014 medzi írskou finančnou správou a spoločnosťou Apple, vyplýva, že írska finančná správa požiadala spoločnosť Apple o […]. Na základe týchto poznámok sa ďalej uvádza, že […].

(140) Listom z 11. novembra 2015 ([108]) požiadala Komisia o informácie týkajúce sa […], ako je to uvedené v dokumentácii predloženej spoločnosťou Apple 19. januára 2015 ([109]), ako aj v ostatných podkladových dokumentoch, ako sú správy o transferovom oceňovaní. V dokumentácii predloženej 29. januára 2016 Írsko […]. V liste z 8. marca 2016 Komisia […]. V liste z 23. marca 2016 Írsko uviedlo, že spoločnosť Apple informovala Írsko, že […].

(141) V zápisnici zo zasadnutia predstavenstva […], ktorá bola predložená Komisii 24. mája 2016, sa uvádzajú informácie o […].

(142) Konkrétne v zápisnici zo zasadnutia predstavenstva […], ktoré sa konalo v […] […] augusta 2015, sa uvádza, že […].

(143) V zápisnici zo zasadnutia predstavenstva […], ktoré sa konalo v Cupertine v USA […] apríla 2016, je zaznamenané, že […].

(144) Dodatok 1 k zápisnici zo zasadnutia z […] apríla 2016 obsahuje zápisnicu zo zasadnutia predstavenstva z […] augusta 2015, v ktorej boli vykonané zmeny a pridaný dôraz, napríklad prečiarknutie […].

3. **DÔVODY NA ZAČATIE FORMÁLNEHO VYŠETROVACIEHO KONANIA**

(145) Komisia sa rozhodla začať formálne vyšetrovacie konanie, pretože dospela k predbežnému záveru, že napadnuté záväzné stanoviská predstavujú udelenie štátnej pomoci zo strany Írska spoločnostiam Apple, ASI a AOE v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy a že táto pomoc je nezlučiteľná s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 2 a 3 zmluvy.

(146) Konkrétne Komisia vyjadrila pochybnosti o tom, či sa v metódach rozdelenia zisku schválených v týchto stanoviskách na stanovenie zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE v Írsku zohľadnila taká odmena pre írske pobočky spoločností ASI a AOE, ktorú by akceptoval obozretný nezávislý hospodársky subjekt za normálnych trhových podmienok.

(147) Komisia konkrétne poznamenala, že zdaniteľný základ zo stanoviska z roku 1991 sa javí skôr ako dohodnutý než podložený odkazom na porovnateľné transakcie, a že írska finančná správa podľa všetkého nemala v úmysle zaviesť rozdelenie zisku na základe transferového oceňovania.

(148) Komisia ďalej konštatovala, že v čase vyžiadania oboch napadnutých záväzných stanovísk nebola írskej finančnej správe predložená žiadna štúdia o rozdelení zisku ani správa o transferovom oceňovaní, a výber metodík akceptovaný írskou finančnou správou zjavne nie je ničím podložený. Kritizovala tiež schválenie jednostrannej metódy rozdelenia zisku v oboch stanoviskách na základe ukazovateľa úrovne zisku, stanoveného ako prevádzkové náklady bez nákladov účtovaných prepojenými podnikmi, ktorý nikdy nebol vysvetlený, hoci v tomto prípade viedol k podstatne odlišným výsledkom. Preto má pochybnosti o vhodnosti metódy transferového oceňovania, ktorá bola zvolená v stanovisku z roku 2007.

(149) Komisia tiež poznamenala, že existuje niekoľko nezrovnalostí v uplatňovaní zvolenej metódy pri stanovovaní rozdelenia zisku medzi spoločnosťami AOE a ASI, ktoré zjavne nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Pokiaľ ide o stanovisko z roku 1991, tieto nezrovnalosti súviseli s prirážkami k nákladom pripísateľným írskej

([107]) Pozri odôvodnenie 13.
([108]) Pozri odôvodnenie 27.
([109]) Pozri odôvodnenie 138.

pobočke spoločnosti AOE, výškou investičných úľav dohodnutých pre spoločnosť AOE, ako aj s obdobím využívania stanoviska z roku 1991, ktoré spoločnosť Apple uplatňovala 15 rokov. Pokiaľ ide o stanovisko z roku 2007, Komisia vyjadrila pochybnosti o prirážke vo výške [10 – 15] % k prevádzkovým nákladom pobočky spoločnosti AOE, pričom pre spoločnosť ASI bola schválená nižšia prirážka k prevádzkovým nákladom vo výške [10 – 15] % ([110]). Okrem toho, na vývoj tržieb nemalo rozdelenie zisku v írskej pobočke spoločnosti ASI, ktoré bolo schválené v stanovisku z roku 2007, žiadny vplyv. Keďže zisk dosiahnutý spoločnosťou ASI pochádza z aktívneho príjmu, Komisia sa domnievala, že ak nárast tržieb nesprevádza nárast prevádzkovej kapacity mimo Írska, mohlo by to poukazovať na nezrovnalosť v rozdelení obratu medzi spoločnosť ASI a jej írsku pobočku.

(150) Stručne povedané, metódy rozdelenia zisku dohodnuté na rozdelenie zisku spoločností ASI a AOE medzi ich príslušné írske pobočky mali zrejme za následok také odmeňovanie týchto írskych pobočiek, ktoré by obozretný nezávislý hospodársky subjekt za normálnych trhových podmienok neprijal, a preto sa odchyľujú od princípu nezávislého vzťahu. Preto Komisia dospela k predbežnému záveru, že tieto stanoviská majú za následok nižšie daňové zaťaženie daných spoločností a predstavujú výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy. Komisia sa domnievala, že táto výhoda je selektívna, pretože sa poskytuje iba spoločnostiam ASI a AOE a zabezpečuje im výhodnejšie postavenie, než majú iné podniky s porovnateľným skutkovým aj právnym postavením. Komisia sa ďalej domnievala, že toto výhodnejšie postavenie, ktoré bolo selektívne poskytnuté daným dvom spoločnostiam, vychádza z vlastného uváženia írskej finančnej správy, ktoré presiahlo rámec jednoduchej správy daňových príjmov na základe objektívnych kritérií.

(151) Vzhľadom na to, že boli splnené všetky ďalšie podmienky článku 107 ods. 1 zmluvy a nedosiahla sa viditeľná zhoda s článkom 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy, dospela Komisia k predbežnému záveru, že napadnuté záväzné stanoviská predstavujú štátnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom.

4. PRIPOMIENKY ÍRSKA K ROZHODNUTIU O ZAČATÍ KONANIA

(152) V pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania Írsko predložilo niekoľko argumentov, ktoré sa týkajú najmä platných vnútroštátnych pravidiel na stanovovanie existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy, neexistencie selektívneho zaobchádzania so spoločnosťami ASI a AOE a viacerých procesných nedostatkov.

(153) Pokiaľ ide o vnútroštátne pravidlá platné v čase napadnutých záväzných stanovísk, na základe ktorých sa stanovuje možná výhoda, Írsko argumentuje tým, že v rozpore s predpokladom Komisie a vzhľadom na neexistenciu zmluvy o dvojitom zdaňovaní predstavuje oddiel 25 zákona TCA 97 jediný základ na výpočet daňovej povinnosti pre spoločnosti nerezidentov pôsobiace prostredníctvom pobočky v Írsku. Írsko tvrdí, že nie je žiadny priestor pre uplatnenie všeobecných zásad vypracovaných OECD, ak tieto zásady nie sú jednoznačne zahrnuté do írskeho práva, čo v tomto prípade, podľa Írska, nie sú. Oddiel 25 zákona TCA 97 sa princípu nezávislého vzťahu OECD netýka, a preto tento princíp nie je pri rozdelení zisku írskej pobočke rozhodujúci.

(154) Aj keby sa však rámec OECD na tento prípad vzťahoval, dohoda na úrovni OECD týkajúca sa rozdelenia zisku pobočke spoločnosti nerezidenta podľa článku 7 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní sa dosiahla až v roku 2010, teda po vydaní napadnutých záväzných stanovísk, a preto by bol tento rámec uplatniteľný len v kontexte uplatňovania zmluvy o dvojitom zdaňovaní, o čo v tomto prípade nejde. Spoločnosti ASI a AOE nie sú daňovými rezidentmi v Írsku ani v krajine, s ktorou Írsko uzavrelo zmluvu o dvojitom zdaňovaní.

(155) Okrem toho, rozhodovacia prax, na ktorú sa odvolala Komisia pri odôvodnení odkazu na princíp nezávislého vzťahu v prípade Írska, sa nedá uplatniť, lebo sa týka prípadov, keď členské štáty začlenili do svojho vnútroštátneho práva niektoré zásady OECD týkajúce sa transakcií medzi spoločnosťami, ale potom pre určitých daňovníkov vytvorili výnimky. Tieto rozhodnutia nie sú pre Írsko relevantné, pretože do svojho vnútroštátneho práva nezačlenilo princíp nezávislého vzťahu a žiadne z týchto rozhodnutí nezohľadňovalo princíp nezávislého vzťahu v kontexte rozdeľovania zisku pobočke spoločnosti.

([110]) Výkonnosť a ziskovosť sa často merajú pomocou pomerov označovaných ako „rozpätia“ alebo „prirážky“. Metóda schválená v napadnutých záväzných stanoviskách pozostáva podľa Írska z prirážky k prevádzkovým nákladom, zatiaľ čo základ dane sa rovná schválenému percentuálnemu podielu. V pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania hovorí spoločnosť Apple o marži k prevádzkovým nákladom, nie o prirážke. Oba tieto pojmy sú v tomto rozhodnutí zameniteľné, ak nie je uvedené inak.

(156) Okrem toho, odkaz v rozhodnutí o začatí konania na kritérium súkromného investora v trhovom hospodárstve je nepresvedčivý, keďže zamieňa dve veci, ktoré by sa mali posudzovať osobitne: úlohu štátu ako orgánu verejnej moci a jeho správanie na trhu. Ak sa však má rozhodnutie o začatí konania chápať ako povinnosť uplatňovať kritérium na súkromné hospodárske subjekty, bude predstavovať nové rozšírenie zásady súkromného subjektu v trhovom hospodárstve. Komisia by tak mohla účinne požadovať, aby sa samotný daňovník správal ako súkromný investor v trhovom hospodárstve, aj keď sa táto norma týka iba opatrení štátu.

(157) Pokiaľ ide o selektívnosť, Írsko tvrdí, že aj keď musí írska finančná správa pri pridelení zisku pobočke spoločnosti nerezidenta uplatniť vlastný úsudok, vlastný úsudok neznamená, že sa s daňovníkmi zaobchádza na základe vlastného uváženia, a tým sa selektívne zvýhodňujú pred ostatnými. Keď sa od írskej finančnej správy vyžaduje uplatnenie vlastného úsudku, musí sa tak stať nestranne, spravodlivo a konzistentne. Írsko tvrdí, že posúdenie sa v tomto prípade uskutočnilo v úplnom súlade s bežným administratívnym postupom. Pri výpočte daňovej povinnosti írskych pobočiek spoločností ASI a AOE nedošlo k žiadnemu odchýleniu od bežného postupu, a preto nedošlo k selektívnemu zaobchádzaniu.

(158) Írsko tvrdí, že súčasťou procesu, ktorý viedol k vypracovaniu napadnutých záväzných stanovísk, nebolo žiadne preferenčné zaobchádzanie so spoločnosťou Apple. Z pohľadu írskej finančnej správy nejde pri tomto procese o proces vyjednávania, ktorého cieľom je, aby spoločnosť zaplatila pevne stanovenú výšku daní. Cieľom je skôr zabezpečiť, aby sa pri rozdelení zisku použil vhodný základ.

(159) Pokiaľ ide o rozdelenie zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách, Írsko sa domnieva, že prístup írskej finančnej správy je plne v súlade s podielom pobočky na celkovom zisku spoločnosti a predstavuje správne uplatnenie oddielu 25 zákona TCA 97. Schválené metódy rozdelenia zisku zabezpečujú úroveň zdaniteľného zisku v každom prípade zodpovedajúcu hodnote podielu írskej pobočky na celkovej ziskovosti spoločnosti. Írska finančná správa pripisovala najväčšiu dôležitosť skutočnosti, že írske pobočky nemali žiadne práva na licencie duševného vlastníctva spoločnosti Apple, ktoré tvorili podstatný zdroj príjmu spoločností, ani podiel na nich. Správca dane preto nepovažoval za vhodné ani udržateľné pripisovať hodnotu odvodenú z jedinečného duševného vlastníctva spoločnosti Apple írskym pobočkám.

(160) Írsko tiež predložilo viacero argumentov týkajúcich sa postupu a uviedlo, že Komisia nebola pri vypracúvaní návrhu rozhodnutia o začatí konania nestranná a použila silné a príliš asertívne formulácie, ktorými vopred naznačila záver konečného rozhodnutia. Írsko tiež argumentuje tým, že Komisia porušila právo Írska na vypočutie, keďže otázky súvisiace s prípadom prediskutovala s OECD bez írskej účasti. Okrem toho odkazuje na čas, ktorý uplynul medzi prvým údajným opatrením na poskytnutie pomoci (1991) a prvými krokmi prešetrovania Komisie (2013), čo údajne sťažuje Írsku vlastnú obhajobu a vytvára nepredvídateľnú situáciu pre daňovníkov. A nakoniec Írsko argumentuje tým, že vymáhanie pohľadávok by malo byť vylúčené, pretože pomoc buď predstavuje existujúcu pomoc, alebo bude veľmi ťažké vypočítať výšku pomoci.

5. PRIPOMIENKY ZAINTERESOVANÝCH STRÁN K ROZHODNUTIU O ZAČATÍ KONANIA

5.1. *PRIPOMIENKY SPOLOČNOSTI APPLE*

(161) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania sa do veľkej miery prekrývajú s pripomienkami Írska, a to najmä, pokiaľ ide o platné vnútroštátne právo, na základe ktorého by sa mala stanoviť existencia výhody.

(162) Spoločnosť Apple tvrdí, že duševné vlastníctvo spoločnosti Apple sa tvorilo a naďalej tvorí prevažne v USA, v sídle spoločnosti Apple Inc. v Cupertine. Tam sídli prevažná väčšina odborníkov na výskum a vývoj spoločnosti Apple. V USA sídli aj manažment, ktorý prijíma všetky strategické a konečné rozhodnutia o činnostiach v oblasti výskumu a vývoja, ako aj o komerčnom zhodnotení nápadov, a to počas celého procesu, od návrhu výrobku až po jeho uvedenie na trh. Výlučným vlastníkom právneho nároku na všetko duševné vlastníctvo spoločnosti Apple je spoločnosť Apple Inc.

(163) V Írsku sa neprijímajú žiadne rozhodnutia o využívaní duševného vlastníctva spoločnosti Apple, ani o vývoji výrobkov spoločnosti Apple (napríklad rozhodnutia o tom, s ktoré duševné vlastníctvo sa komerčne využije a ako vyrábať výrobky). Žiadny zamestnanec írskych pobočiek nezodpovedá za výskum a vývoj, ani za rozhodnutia súvisiace s právom na používanie a využívanie duševného vlastníctva spoločnosti Apple. Všetky takéto rozhodnutia prijíma v USA spoločnosť Apple Inc. a/alebo predstavenstvá spoločností ASI a AOE, ktoré riadia a kontrolujú spoločnosti z lokality mimo Írska.

(164) Marketing spoločnosti Apple predstavuje pre spoločnosť kľúčový strategický prvok. Marketingová stratégia sa tiež kontroluje a riadi z USA, kde sa prijímajú všetky kľúčové rozhodnutia. Všetky marketingové kampane sa navrhujú a vytvárajú v USA. Írske pobočky sa tvorby a vývoja marketingových kampaní nijako nezúčastňujú a írska pobočka spoločnosti ASI uhrádza spoločnosti Apple Inc. kompenzáciu za poskytovanie celosvetových marketingových služieb.

(165) Pokiaľ ide o posúdenie existencie výhody, Komisia nedospela k správnej hypotéze, na základe ktorej by bolo možné určiť takúto výhodu, ktorú by predstavovali vnútroštátne daňové pravidlá upravujúce zaobchádzanie s spoločnosťami nerezidentmi, ktorá by sa týkala iba írskych pobočiek (teda oddiel 25 zákona TCA 97) v porovnaní so zásadami OECD, ktoré v Írsku nie sú právne záväzné. Keďže metódy rozdeľovania zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách boli v súlade s administratívnym postupom írskej finančnej správy podľa oddielu 25 zákona TCA 97, daňové zaťaženie spoločností ASI a AOE sa na základe týchto stanovísk neznížilo, a preto tieto stanoviská neposkytovali žiadnu výhodu. Takisto sa na uloženie uplatňovania princípu nezávislého vzťahu pri preukazovaní výhody nemôže použiť kritérium súkromného hospodárskeho subjektu na trhu, keďže toto kritérium sa nemôže uplatňovať na štát, ktorý koná ako orgán verejnej moci, ani na daňovníka.

(166) Okrem toho, v tomto prípade nejde o selektívne zaobchádzanie, keďže v napadnutých záväzných stanoviskách sa iba potvrdilo pridelenie zisku írskym pobočkám v súlade s oddielom 25 zákona TCA 97 a súvisiacimi administratívnymi postupmi, a to rovnakým spôsobom, ako by írska finančná správa uplatnila oddiel 25 zákona TCA 97 na všetkých ostatných daňovníkov v podobnej situácii. K selektívnemu zaobchádzaniu nedošlo ani na základe vlastného uváženia, keďže právomoc írskej finančnej správy uplatniť vlastný úsudok obmedzovali objektívne kritériá súvisiace s daňovým systémom.

(167) Okrem toho, aj keby sa na transakcie v tomto prípade uplatňoval princíp nezávislého vzťahu, v správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] predloženej spoločnosťou Apple sa uvádza záver, že pridelenie zisku írskym pobočkám spadá do rozsahu primeraných výsledkov, a to aj v rámci požiadaviek aktuálnych pravidiel transferového oceňovania, preto napadnuté záväzné stanoviská nepredstavujú žiadnu výhodu pre spoločnosti ASI a AOE. Podľa tejto správy prevzali spoločnosti ASI a AOE kľúčové riziká súvisiace s úspešnosťou a chybovosťou výrobkov na medzinárodných trhoch. Distribútori a zmluvní predajcovia výrobkov spoločnosti Apple (spriaznené strany a tretie strany) boli pred týmito rizikami chránené zmluvnými podmienkami, celosvetovými politikami a prístupmi k distribúcii (ako napríklad kontrolou zásob). Politiky na riadenie a zmierňovanie podnikateľského rizika zaviedla spoločnosť Apple Inc. v USA. Spoločnosti ASI a AOE boli finančne spôsobilé znášať všetky podnikateľské riziká a prijímať potrebné strategické rozhodnutia na zmierňovanie expozície spoločnosti voči týmto rizikám. Konkrétne sa v správe identifikujú hospodársky významné činnosti írskych pobočiek, pokiaľ ide o ich funkcie a skutkové okolnosti, uvádza sa, že metóda čistého obchodného rozpätia je najvhodnejšia metóda rozdelenia zisku na stanovenie ich zdaniteľného zisku a stanovuje sa, že najvhodnejším ukazovateľom úrovne zisku pre írsku pobočku spoločnosti ASI je Berryho koeficient ([111]) a pre írsku pobočku spoločnosti AOE prirážka k celkovým nákladom.

(168) Podľa [daňového poradcu spoločnosti Apple] je v prípade distribútora, akým je spoločnosť ASI, ktorý predáva tovar iným spriazneným distribútorom, jedinou funkciou s pridanou hodnotou logistika distribúcie tovaru; náklady na tovar sa jednoducho prenesú na nasledujúceho kupujúceho výrobku. Náklady na realizáciu distribúcie by mali predstavovať prevádzkové náklady spoločnosti. V takom prípade by mali byť spoločnosti uhradené iba dané náklady. Využitie Berryho koeficientu by malo distribútor zabezpečiť návratnosť zvýšených nákladov podniku na distribúciu (náklady na pridanú hodnotu). V správe sa ďalej odvodzujú údaje o ziskovosti zo súboru vybraných tretích spoločností s podobnými funkciami, ako majú írske pobočky, a vyhodnocuje sa skutočné rozdelenie zisku podľa stanovísk v kontexte údajov od tretích strán. Pokiaľ ide o vyhodnotenie výsledkov rozdelenia zisku írskym pobočkám podľa stanoviska z roku 1991, v správe sa uvádza porovnateľný súbor údajov

([111]) Berryho koeficient sa vymedzuje ako pomer obchodnej marže k celkovým prevádzkovým nákladom. Daňový poradca odkazuje na odseky 2.100 – 2.102 smernice OECD o transferovom oceňovaní. V prípade distribútora, ktorý predáva tovar iným spriazneným distribútorom, je jedinou funkciou s pridanou hodnotou logistika distribuovania tovaru; náklady na tovar sa jednoducho prenesú na nasledujúceho kupujúceho výrobku. Náklady na realizáciu distribúcie by mali predstavovať prevádzkové náklady spoločnosti. V takom prípade by mali byť spoločnosti uhradené iba dané náklady. Takéto využitie Berryho koeficientu zabezpečuje distribútorovi návratnosť zvýšených nákladov podniku na distribúciu (náklady na pridanú hodnotu).

o ziskovosti tretích strán za roky 2004, 2005 a 2006 ([112]) a porovnáva skutočný zisk pripísaný írskym pobočkám v účtovných obdobiach 2004 až 2007 s danými porovnateľným súborom. Výsledok porovnávacej štúdie zo správy *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] pri využití Berryho koeficientu v prípade spoločnosti ASI sa uvádza na obrázku 10a pri využití prirážky k celkovým nákladom (ďalej len „MTC“) v prípade spoločnosti AOE sa uvádza na obrázku 11.

Obrázok 10

Rozsah nezávislého vzťahu v rámci Berryho koeficientu na základe nezávislých predajcov/distribútorov podľa [daňového poradcu spoločnosti Apple]

Vážený priemer za tri roky	Berryho koeficient – 2004 až 2006	Berryho koeficient – 2009 až 2011
Horný kvartil	1,21	1,40
Medián	1,10	1,17
Dolný kvartil	1,01	1,06
Počet pozorovaní	11	25

Obrázok 11

Rozsah nezávislého vzťahu v rámci MTC na základe nezávislých výrobcov podľa [daňového poradcu spoločnosti Apple]

Vážený priemer za tri roky	Prirážka k celkovým nákladom – 2004 až 2006	Prirážka k celkovým nákladom – 2009 až 2011
Horný kvartil	9,3 %	10,1 %
Medián	6,5 %	7,5 %
Dolný kvartil	4,4 %	4,9 %
Počet pozorovaní	8	13

(169) Na základe tejto štúdie sa v správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] uvádza záver, že zisk bol pripísaný írskym pobočkám spoločností ASI a AOE v plnom súlade s princípom nezávislého vzťahu OECD. V správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] sa ďalej uvádza „skutočný profil“ írskych pobočiek. Pojem „profil“ prirážky [daňový poradca spoločnosti Apple] nevymedzuje. V prípade spoločnosti AOE sa profil prirážky k celkovým nákladom v správe uvádza za roky 2011 a 2012, ako je zobrazené na obrázku 12.

Obrázok 12

Skutočná prirážka k celkovým nákladom spoločnosti AOE podľa [daňového poradcu spoločnosti Apple] za účtovné obdobie 2011 a 2012

Účtovné obdobie	MTC (%)
Účtovné obdobie 2011 – skutočné	[5 – 10]
Účtovné obdobie 2012 – skutočné	[5 – 10]

([112]) Zo správy vyplýva, že za minulé roky nebola k dispozícii dostatočne spoľahlivá databáza, na základe ktorej by bolo možné vykonať analýzu požadovanú podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní.

(170) Spoločnosť Apple 17. novembra 2014 predložila ďalšiu štúdiu *ad hoc*, ktorú vypracoval [druhý poradca spoločnosti Apple] a ktorá sa zameriava na dve otázky vznesené v rozhodnutí o začatí konania: i) tvrdenie, že pri pridelení zisku, ktoré sa uplatnilo na írsku pobočku spoločnosti ASI nebol zohľadnený vývoj tržieb ([113]), a ii) tvrdenie, že dve rôzne prirážky (65 % a 20 %) schválené pre spoločnosť AOE nemôžu byť v nezávislom vzťahu ([114]). Záverom štúdie je, že v napadnutých záväzných stanoviskách sa írskym pobočkám správne pridelil zisk nad prirážku k nákladom bez zohľadnenia vývoja tržieb.

(171) Zo štúdie *ad hoc* [druhého poradcu spoločnosti Apple] vyplýva, že sa dalo očakávať, že náklady budú tvoriť základ, keďže írske pobočky sú aktívne v konkurenčných trhových podmienkach a tretie subjekty, s ktorými spoločnosť Apple uzatvára zmluvy o službách podobných tým, ktoré poskytujú írske pobočky, sa zvyčajne tiež kompenzujú na základe nákladov. Pokiaľ ide o skutočnosť, že rozdelenie zisku sa neuskutočňuje podľa vývoja tržieb, [druhý poradca spoločnosti Apple] argumentuje tým, že pre činnosti vykonávané írskou pobočkou spoločnosti ASI sú charakteristické úspory z rozsahu. Na náklady nemá zásadný vplyv, či zákazníci írskej pobočky spoločnosti ASI nakupujú veľké alebo malé objemy výrobkov, keďže činnosti vykonávané írskou pobočkou spoločnosti ASI (ako napríklad kontaktovanie zákazníkov, organizovanie logistiky) sú z hľadiska objemu výrobkov, ktoré zákazníci nakupujú, prevažne fixné.

(172) Okrem toho, zostupný systém navrhnutý pre spoločnosť AOE možno odôvodniť z hospodárskeho aj komerčného hľadiska. Z hospodárskeho hľadiska je cieľom prirážok k prevádzkovým nákladom pokryť neopakujúce sa fixné náklady. Pôvodná prirážka vo výške 65 % by teda mala slúžiť na pokrytie fixných nákladov na prevádzku ako celok. V určitom bode bude však výška marže, ktorú vytvára táto prirážka, viac než dostatočná na plné pokrytie pôvodných fixných nákladov. Preto by sa po dosiahnutí určitej úrovne nákladov nemali realizovať žiadne ďalšie platby na pokrytie fixných nákladov, čo by podľa štúdie *ad hoc* [druhého poradcu spoločnosti Apple] dokonca opodstatnilo aj zníženie zo 65 % na 0 %.

(173) A nakoniec sa spoločnosť Apple domnieva, že presadzovanie pravidiel štátnej pomoci nie je vhodným nástrojom na dosiahnutie harmonizácie vnútroštátnych právnych predpisov týkajúcich sa zdaňovania podnikov, čo by údajne Komisia dosiahla, ak by žiadala od členských štátov dodržiavanie noriem, ako je princíp nezávislého vzťahu, ktoré sú daňovým systémom niektorých členských štátov cudzie, v dôsledku čoho by záväzné stanoviská týchto členských štátov mohli viesť k zisteniu štátnej pomoci.

5.2. *PRIPOMIENKY OSTATNÝCH ZAINTERESOVANÝCH STRÁN*

(174) Pripomienky prijaté od ostatných zainteresovaných strán, konkrétne od spoločnosti Ibec, a spoločný list podpísaný niekoľkými obchodnými združeniami (ďalej len „spoločné podanie“) sa netýkajú pochybností uvedených v rozhodnutí o začatí konania, ale skôr sa zameriavajú na dôsledky prístupu uplatňovaného v danom rozhodnutí na podnikateľské prostredie. Konkrétne sa v týchto pripomienkach uvádza, že iniciatíva Komisie ohrozuje právnu istotu a zameriava sa na postupy v rámci pravidiel štátnej pomoci, pričom na riešenie škodlivej daňovej konkurencie sú lepšie a vhodnejšie medzinárodné fóra ako OECD alebo iné politické kanály. Komisia by sa nemala snažiť o harmonizáciu daňových systémov, ak na to nie je na základe postupov štátnej pomoci oprávnená.

(175) V pripomienkach sa spochybňuje aj prístup selektívnosti, ktorý Komisia uplatňuje v situáciách, v ktorých by mali mať daňové správy určitý priestor na voľné uváženie, a tvrdí sa, že transferové oceňovanie nie je exaktná veda. Ak by Komisia dospela k záveru, že záväzné stanoviská predstavujú nezlučiteľnú štátnu pomoc, vymáhanie pohľadávok by malo byť vylúčené na základe zásady oprávnených očakávaní a novosti tohto prístupu.

(176) Organizácia Oxfam vo svojich pripomienkach vyjadruje podporu prešetrovaniu Komisie a nabáda Komisiu, aby rozšírila rozsah prešetrovania aj vzhľadom na skutočnosť, že môže mať lepšie predpoklady na štrukturálne posúdenie postupov pri vypracovaní stanovísk členských štátov než vnútroštátne orgány. Vyzýva Komisiu, aby zabezpečila prijatie primeraných sankcií v prípadoch, keď sa potvrdia selektívne výhody, a urýchlené odstraňovanie škodlivých daňových praktík. Uvádza tiež, že obdobia na ochranu predchádzajúceho stavu v trvaní šiestich rokov v prípade írskych pravidiel daňovej rezidencie, ktoré umožňujú vznik nesúlad pri hybridných subjektoch, sú príliš dlhé.

([113]) Rozhodnutie o začatí konania, odsek 67.
([114]) Rozhodnutie o začatí konania, odsek 63.

6. **PRIPOMIENKY ÍRSKA K PRIPOMIENKAM TRETÍCH STRÁN**

(177) Vo svojich pripomienkach k pripomienkam tretích strán v reakcii na rozhodnutie o začatí konania Írsko opätovne zdôrazňuje argument, že princíp nezávislého vzťahu OECD nie je zakotvený v írskom práve, pokiaľ ide o prideľovanie zisku pobočkám, ako aj to, že Komisia nepreukázala žiadne selektívne zaobchádzanie so spoločnosťami ASI a AOE, keďže posúdenie írskej finančnej správy v tomto prípade bolo plne v súlade s bežnými administratívnymi postupmi, čo bolo potvrdené aj v dokumentácii predloženej spoločnosťou Apple. Okrem toho, v správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] a štúdii *ad hoc* [druhého poradcu spoločnosti Apple] sa preukazuje, že výsledok uplatňovania napadnutých záväzných stanovísk je porovnateľný s výsledkom, ktorý by vyplýval z uplatňovania princípu nezávislého vzťahu.

(178) Írsko má aj pripomienky k argumentom v spoločnom podaní týkajúce sa právnej istoty. Podľa Írska sa v spoločnom podaní správne poukázalo na to, že rozumný a starostlivý daňovník nemohol predpokladať zistenie *prima facie* Komisie týkajúce sa nezlučiteľnej štátnej pomoci. Okrem toho, Komisia porovnáva daňové pravidlá Írska s vonkajším referenčným rámcom, ktorý je v rozpore s jej ustálenou judikatúrou, podľa ktorej je jedinou platnou referenciou vnútroštátny daňový systém. Toto všetko predstavuje porušenie zásady právnej istoty.

(179) V reakcii na pripomienky organizácie Oxfam Írsko uvádza, že Komisia by mala svoje prešetrovanie postupov pri vypracovaní záväzných stanovísk členských štátov vykonávať spravodlivo a rovnako komplexne bez ohľadu na veľkosť členského štátu. Okrem toho, pokiaľ ide o pripomienky organizácie Oxfam k írskym pravidlám daňovej rezidencie, Írsko tvrdí, že jeho pravidlá daňovej rezidencie spoločností neboli vytvorené na umožnenie agresívneho daňového plánovania nadnárodných spoločností. Írsko poukazuje na to, že takzvaná „dvojitá írska“ daňová štruktúra nie je a nikdy nebola súčasťou írskeho daňového režimu, ide len o medzinárodný mechanizmus daňového plánovania navrhnutý a vytvorený daňovými a právnymi poradcami.

7. **ĎALŠIA VÝMENA PRIPOMIENOK PO ROZHODNUTÍ O ZAČATÍ KONANIA**

7.1. *VÝMENA LISTOV PO LISTE ZO 17. APRÍLA 2015*

7.1.1. LIST ZO 17. APRÍLA 2015

(180) V reakcii na žiadosť Írska z 25. februára 2015, aby Komisia podrobnejšie opísala svoje posúdenie vyplývajúce z prešetrovania napadnutých záväzných stanovísk, ktoré podľa Írska zdanlivo vychádzalo z toho, že Komisia nepochopila platné vnútroštátne právo, zaslali útvary Komisie 17. apríla 2015 Írsku list a požiadali Írsko o postúpenie jeho kópie spoločnosti Apple.

(181) V liste Komisia objasnila, že pokiaľ ide o referenčný rámec na preukázanie selektívnosti, považuje štandardné daňové pravidlá írskeho režimu pre daň z príjmu právnických osôb za vhodný referenčný rámec pozostávajúci z spoločností rezidentov a pobočiek spoločností nerezidentov, pričom oddiel 25 zákona TCA 97 upravuje iba zdaňovanie pobočiek. Ďalej Komisia zhrnula svoje poznatky o činnostiach spoločností ASI a AOE na základe prijatých pripomienok od Írska a spoločnosti Apple v reakcii na rozhodnutie o začatí konania takto: „keďže spoločnosti ASI a AOE nevykonávajú hospodárske činnosti mimo svojich írskych pobočiek, činnosti spočívajúce v obstarávaní, výrobe, predaji a distribúcii výrobkov spoločnosti Apple mimo amerického kontinentu vykonávajú írske pobočky spoločností ASI a AOE. Všetky licencie na duševné vlastníctvo spoločností ASI a AOE zrejme výhradne využívajú írske pobočky a tieto licencie sú výhradne držané pre tieto pobočky, keďže írske pobočky sú výhradne zodpovedné za obstarávanie, výrobu, predaj a distribúciu výrobkov spoločnosti Apple mimo amerického kontinentu. Zdá sa, že to potvrdzuje aj skutočnosť, že spoločnosti ASI a AOE majú zamestnancov len v írskych pobočkách spoločností ASI a AOE, a preto nemajú žiadne prevádzkové kapacity mimo Írska.“ Komisia ďalej, v reakcii na tvrdenia spoločnosti Apple v jej pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania ([115]), vysvetlila, že funkcie, ktoré vykonávajú zamestnanci spoločnosti Apple Inc., nepatria do rozsahu pôsobnosti posúdenia napadnutých záväzných stanovísk: „fiktívne odmeny za služby poskytované bezplatne skupinou zamestnancov údajne v prospech spoločností ASI a AOE nemôžu znížiť zisk, ktorý sa má rozdeliť medzi ústredia spoločnosti ASI a AOE a ich príslušné pobočky.“

([115]) Pozri odôvodnenia 162 až 164.

(182) A nakoniec Komisia reagovala na konkrétne tvrdenie Írska v pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania, že Komisia súhlasila s tým, aby írskym pobočkám spoločností ASI a AOE neboli pripísané žiadne práva súvisiace s duševným vlastníctvom. Komisia vysvetlila, že v rozhodnutí o začatí konania sa opisujú iba ustanovenia v rámci dohody CSA týkajúce sa pridelenia duševného vlastníctva, ako ich predstavili írske orgány, Komisia však s nimi vo svojom posúdení nevyjadrila súhlas. Komisia tiež objasnila, že v rozpore s tvrdením Írska neuplatnila v rozhodnutí o začatí konania ako prameň práva princíp nezávislého vzťahu podľa OECD.

7.1.2. PRIPOMIENKY ÍRSKA V REAKCII NA LIST ZO 17. APRÍLA 2015

(183) V liste zo 4. mája 2015 Írsko tvrdilo, že listom zo 17. apríla 2015 Komisia podstatne zmenila svoje posúdenie údajnej pomoci, a to najmä, pokiaľ ide o referenčný rámec. Podľa Írska predstavuje táto zmena posúdenia porušenie práva Írska na spravodlivé vypočutie. Írsko tvrdilo, že Komisia zdanlivo upustila od princípu nezávislého vzťahu, a preto by mala vydať nové alebo doplňujúce rozhodnutie o začatí konania, ktoré bude obsahovať novú analýzu.

(184) Pokiaľ ide o referenčný rámec, Írsko tvrdí, že nebolo jasné, ktorý referenčný rámec Komisia navrhovala. Spoločnosti ASI a AOE nie sú v Írsku daňovými rezidentmi a zdaňujú sa podľa všeobecných pravidiel zdaňovania právnických osôb. Zatiaľ čo pri osobách, ktoré sú v Írsku rezidentmi, sa zdaňujú všetky príjmy, bez ohľadu na to, kde vzniknú, pri nerezidentoch sa podľa oddielu 25 zákona TCA 97 zdaňujú iba príjmy zo zdrojov.

(185) Írsko ďalej vysvetlilo, že všetky príjmy írskych pobočiek spoločností ASI a AOE, okrem príjmov z úrokov, sú príjmami z podnikania. Pobočky nemajú žiadne príjmy z „používania/využívania práv na duševné vlastníctvo“, ktoré by boli oddeliteľné od príjmov pobočiek z podnikania. Írske pobočky spoločností ASI a AOE vlastne nemajú žiadny osobitný príjem z duševného vlastníctva, ani by nebolo správne považovať žiadnu časť príjmu ktorejkoľvek pobočky za príjem z duševného vlastníctva. Okrem toho Írsko opätovne zdôraznilo, že duševné vlastníctvo mimoriadne cennej technológie, dizajnu a marketingu spoločnosti Apple sa vytvára, vyvíja a spravuje v USA a v žiadnom prípade sa nepripisuje írskym pobočkám spoločností ASI a AOE. V pobočkách sa taktiež nevykonávajú žiadne činnosti súvisiace so správou licencií udeľovaných podľa dohody CSA. Preto sa zisky spoločností ASI a AOE vyplývajúce z dohody CSA nepripisujú írskym pobočkám.

(186) Írsko uviedlo, že príjem z podnikania predstavuje čistý príjem z podnikania po odpočtoch, a nie hrubé príjmy z podnikania. Čistý príjem musí „vznikať[…] prostredníctvom alebo z pobočky“, čo znamená, že „pobočka je prvotným zdrojom príjmu, ktorej sa príjem riadne pripisuje“. Ustanovenia oddielu 25 zákona TCA 97 nemôžu znamenať, že podľa toku hrubých príjmov cez pobočku sa určuje pripísanie celkového príjmu spoločnosti pobočke. Írsko opätovne zdôrazňuje, že takýto výklad by viedol k absurdným výsledkom, ktoré nemajú s hospodárskou realitou nič spoločné. Podľa Írska sa veľká časť príjmu spoločností ASI a AOE nezdanila v dôsledku nesúladov medzi vnútroštátnymi daňovými režimami, ktoré nemožno napraviť pomocou pravidiel štátnej pomoci.

(187) A nakoniec Írsko trvá na tom, že princíp nezávislého vzťahu nie je v írskom daňovom režime zakotvený a že „objasnenie“ Komisie v liste, že pravidlá OECD uplatňuje v rozhodnutí o začatí konania ako „nezáväzné“ odporúčanie, je v značnom rozpore so stanoviskom Komisie v rozhodnutí o začatí konania. Podľa Írska vychádza rozhodnutie o začatí konania priamo z princípu nezávislého vzťahu ako ho definuje OECD. Ak sa Komisia domnieva, že existuje aj iný druh princípu nezávislého vzťahu, ktorý nie je založený na definícii OECD, mala vypočuť argumenty Írska k tomuto bodu.

7.1.3. PRIPOMIENKY SPOLOČNOSTI APPLE K LISTU ZO 17. APRÍLA 2015

(188) V liste zo 4. mája 2015 spoločnosť Apple uviedla, že považuje za problematický prístup Komisie, podľa ktorého sa zrejme vyžaduje, aby sa so spoločnosťami, ktoré majú daňovú rezidenciu v Írsku a s írskymi pobočkami spoločností ASI a AOE zaobchádzalo rovnako, a aby sa im zdaňoval celosvetový príjem. Spoločnosť Apple tvrdí, že činnosti spoločnosti nerezidenta, ktoré vytvárajú zisk a uskutočňujú sa mimo Írska, nemajú vplyv na výšku daní splatných v Írsku.

(189) Okrem toho spoločnosť Apple tvrdí, že Komisia nesprávne pripísala všetky zisky írskym pobočkám na základe irelevantného a mylného predpokladu, že spoločnosti ASI a AOE nevyvíjajú žiadnu hospodársku činnosť mimo svojich írskych pobočiek. Spoločnosť Apple tvrdí, že najdôležitejšie činnosti, ktoré vykonávajú spoločnosti ASI a AOE alebo ktoré sa vykonávajú pre tieto spoločnosti, sa uskutočňujú mimo Írska a ako príklad uvádza rozhodnutie predstavenstiev spoločností ASI a AOE uzavrieť dohodu CSA so spoločnosťou Apple Inc., zatiaľ čo rokovania o zmluvách o predaji, verejných zákazkách a zmluvách o výrobe riadia vedúci pracovníci spoločnosti Apple Inc. v mene spoločností ASI a AOE. A nakoniec spoločnosť Apple tvrdí, že zostávajúci zisk, ktorý sa nezdaňuje v Írsku, sa napokon zdaní v USA.

(190) Spoločnosť Apple spochybňuje, že by akékoľvek licencie na duševné vlastníctvo spoločností ASI a AOE boli výhradne používané len írskymi pobočkami alebo držané len pre írske pobočky. Je to preto, že Komisia nesprávne tvrdí, že spoločnosti ASI a AOE nevyvíjajú hospodársku činnosť mimo írskych pobočiek. Naopak, keďže írske pobočky fungovali jedna ako obstarávacie a distribučné stredisko a druhá ako štandardné montážne zariadenie, tak mali pri montáži a dodávaní výrobkov iba obmedzený prístup k licencovanému duševnému vlastníctvu. Spoločnosť Apple tvrdí, že ani podľa autorizovaného prístupu OECD by írske pobočky spoločností ASI a AOE nemali pre svoj obmedzený prístup k licencovanému duševnému vlastníctvu nárok na rozdelenie zisku, keďže ani nezávislému podniku by v prípade podobného licencovaného duševného vlastníctva nebol vyplatený výnos. Spoločnosť Apple sa domnieva, že práva duševného vlastníctva, ktoré vedú k prirážkam, ako napríklad práva týkajúce sa dizajnu hardvéru a softvéru a inžinierstva, nie sú práva, na základe ktorých by írske pobočky vykonávali obstarávanie, distribúciu alebo montáž, preto ich nemožno pripísať írskym pobočkám.

(191) Spoločnosť Apple nesúhlasí ani s tým, že by uvedenie skutočnosti, že „írskym pobočkám spoločností ASI a AOE sa nepripisujú žiadne práva súvisiace s duševným vlastníctvom“ v opisnej časti rozhodnutia o začatí konania znamenalo, že Komisia s touto skutočnosťou nesúhlasí. Podľa spoločnosti Apple Komisia túto skutočnosť v posúdení v rámci rozhodnutia o začatí konania nespochybňuje. Zostáva relevantná ako nespochybnená skutočnosť a strany môžu vychádzať z takýchto skutkových a právnych tvrdení uvedených v rozhodnutí o začatí konania. Spoločnosť Apple spochybňuje aj to, že Komisia použila smernicu OECD o transferovom oceňovaní len ako referenčný dokument, keďže Komisia v rozhodnutí o začatí konania z tejto smernice do veľkej miery vychádza.

7.2. *VÝMENA LISTOV PO STRETNUTÍ KOMISIE A ÍRSKA ZO 7. MÁJA 2015*

7.2.1. STRETNUTIE ZO 7. MÁJA 2015

(192) Na žiadosť Írska sa 7. mája 2015 konalo stretnutie útvarov Komisie a Írska. Diskutovalo sa na ňom o týchto témach: i) výklad oddielu 25 zákona TCA 97 a otázka teritoriality; ii) daňové zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi a nerezidentmi; iii) identifikácia referenčného rámca; iv) kritérium súkromného hospodárskeho subjektu na trhu; v) úloha princípu nezávislého vzťahu v írskom práve a práve Únie vi) a o význame činností v iných spoločnostiach skupiny Apple okrem spoločností ASI a AOE pre rozdelenie zisku v rámci spoločností ASI a AOE.

(193) V e-maile z 9. júla 2015 odoslala Komisia návrh zápisnice zo stretnutia zo 7. mája 2015 Írsku a vyzvala Írsko na vyjadrenie súhlasu so zápisnicou alebo navrhnutie zmien.

7.2.2. LISTY ÍRSKA ZO 17. JÚLA 2015 (SO ZNALECKÝM POSUDKOM) A 14. AUGUSTA 2015

(194) V liste zo 17. júla 2015 Írsko vyjadrilo svoje stanovisko k niekoľkým témam, o ktorých sa diskutovalo na stretnutí zo 7. mája 2015.

(195) Podľa írskeho stanoviska Komisia na stretnutí údajne uznala, že v súlade s platnými pravidlami týkajúcimi sa rezidencie boli spoločnosti ASI a AOE vo všetkých relevantných obdobiach spoločnosťami nerezidentmi a ich

daňová povinnosť by sa mala posudzovať podľa oddielu 25 zákona TCA 97. Znamená to, že Írsky daňový úrad nemôže v súlade so zásadou teritoriality, ktorú Komisia nespochybnila, zdaniť celosvetové zisky spoločností ASI a AOE, ale že írske pobočky majú daňovú povinnosť, iba pokiaľ ide o zisky pochádzajúce zo zdrojov v Írsku. Vzhľadom na to Írsko nesúhlasí s tým, ako už uviedlo na stretnutí zo 7. mája 2015, že by referenčný rámec pozostával zo štandardného systému dane z príjmu právnických osôb. Zákon TCA 97 nemá jeden všeobecný cieľ. Cieľom zákona TCA 97 je síce zdaniť celosvetové zisky írskych spoločností rezidentov, pokiaľ však ide o spoločnosti nerezidentov, jeho cieľom je zdaniť zisk pochádzajúci zo zdrojov v Írsku. Referenčným rámcom môže byť preto iba oddiel 25 zákona TCA 97 a Írsko zdanilo všetky zisky, ktoré vznikli spoločnostiam ASI a AOE patriace do daňovej jurisdikcie Írska, teda všetky zisky spoločností, ktoré boli pripísateľné činnostiam írskych pobočiek. Vzhľadom na to, že funkcie, ktoré vykonávali írske pobočky spoločností ASI a AOE, tvorili v podstate štandardné prevádzkové a logistické činnosti, zatiaľ čo kľúčové strategické a obchodné rozhodnutia prijímal vrcholový manažment v USA, ako aj vzhľadom na to, že vývoj a využívanie duševného vlastníctva spoločnosti Apple ako hlavného stimulu ziskovosti spoločnosti, sa uskutočňovali mimo Írska, a na to, že rozhodnutie o uzavretí dohody CSA, ako aj riadenie a kontrola rizík podľa dohody CSA sa vykonávali mimo Írska, nemožno príjem vyplývajúci z dohody CSA a hospodárske práva, ktoré vznikli v dôsledku dohody CSA, v žiadnom prípade pripísať írskym pobočkám spoločností ASI a AOE.

(196) V tejto súvislosti sa Írsko domnieva, že Komisia nepodložila spoľahlivými prameňmi ani nevysvetlila svoje stanovisko, že v tomto prípade je dôležitá klasifikácia príjmu ako aktívneho príjmu a že tento aktívny príjem musí byť niekde aktívne spravovaný. Všetok príjem írskych pobočiek spoločností ASI a AOE, okrem príjmu z úrokov, je príjem z podnikania a pobočky nemajú žiadny príjem z používania alebo využívania práv duševného vlastníctva spoločnosti Apple, ktorý by bol oddeliteľný príjmu pobočiek z podnikania. Z toho vyplýva, že jediný príjem pobočiek, ktorý patrí do rozsahu „príjmov z vlastníctva alebo práv, ktoré používajú, držia alebo ktoré sa držia pre pobočky alebo agentúry“ podľa oddielu 25 zákona TCA 97, je príjem z úrokov. Komisia nemôže argumentovať tým, že príjem z duševného vlastníctva spoločnosti Apple sa mal zdaniť v Írsku podľa oddielu 25 zákona TCA 97. Írsko by mohlo a malo brať do úvahy iba funkcie samotných pobočiek, a preto by mohlo dospieť iba k takému záveru, že výskum a vývoj, ktorý podnietil vznik duševného vlastníctva, a aktívna správa duševného vlastníctva, sa neuskutočňovali v Írsku. Okrem toho nie je relevantné kde sa zisky zaznamenali. Zisky spoločností ASI a AOE sú zaznamenané na účtoch týchto spoločností, ale neboli zdanené – zdanené boli len zisky írskych pobočiek a investičné príjmy pochádzajúce z USA, pretože spoločnosti nie sú rezidentmi v USA. Toto nezdanenie ziskov vyplýva z nesúladu v štátom daňovom systéme a na účely štátnej pomoci nie je relevantné.

(197) Írsko tvrdí, že Komisia údajne na stretnutí zo 7. mája 2015 súhlasila s tým, že princíp nezávislého vzťahu a autorizovaného prístupu nie je zakotvený v írskom práve, pokiaľ ide o zdaňovanie pobočiek, a že v práve Únie sa nevyžaduje chápanie oddielu 25 zákona TCA 97 v kontexte princípu nezávislého vzťahu. Z toho vyplýva, ako argumentuje Írsko, že ak sa v napadnutých záväzných stanoviskách neuplatňuje princíp nezávislého vzťahu, nedochádza k žiadnej odchýlke od požiadaviek írskeho režimu pre daň z príjmov právnických osôb vo všeobecnosti a oddielu 25 zákona TCA 97 konkrétne. Pokiaľ ide o stanovisko Komisie, že princíp nezávislého vzťahu sa uplatňuje ako relevantný nástroj štátnej pomoci, Írsko argumentuje tým, že to predstavuje úplne nový argument a závažné odchýlenie od stanoviska Komisie v rozhodnutí o začatí konania, v ktorom sa údajne odkazuje na to, že írska finančná správa neuplatnila princíp nezávislého vzťahu podľa OECD. Okrem toho, podľa názoru Írska nemá spätné uplatnenie princípu nezávislého vzťahu ako nástroja štátnej pomoci oporu v judikatúre súdov Únie, ani v rozhodovacej praxi Komisie, a nemožno ani povedať, že by bolo odvodené od kritéria súkromného hospodárskeho subjektu na trhu alebo vo všeobecnosti podporené poukázaním na trhové podmienky. Uplatnenie princípu nezávislého vzťahu ako nástroja štátnej pomoci a tvrdenie, že je zakotvený v práve Únie od roku 1958, znamená úplné prepísanie histórie a nie je v súlade so zásadou právnej istoty. Preto vzhľadom na to, že princíp nezávislého vzťahu nie je zakotvený v írskom práve, nemožno ani neuplatnenie tohto princípu náležite považovať za výhodu. Aj keby sa však mal princíp nezávislého vzťahu v tomto prípade

uplatňovať, v správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] ([116]) sa uvádza záver, že skutočný zisk pripísaný írskym pobočkám je plne v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ak Komisia s touto analýzou nesúhlasí, mala o tom Írsko informovať a poskytnúť mu príležitosť reagovať.

(198) Pokiaľ ide o selektívnosť, Írsko argumentuje tým, že Komisia nevykonala žiadnu analýzu selektívnosti. Konkrétne Komisia nikdy nevyhlásila, že spoločnosti ASI a AOE boli v porovnaní s inými pobočkami zvýhodnené. Súdny dvor uznal, že spoločnosti rezidenti a nerezidenti nemajú rovnaké právne ani skutkové postavenie ([117]). Povinnosť Írska zaobchádzať so spoločnosťami rezidentmi a nerezidentmi, ako keby boli porovnateľné, by bola v rozpore s medzinárodnou praxou, medzinárodnými daňovými zásadami, ako je zásada teritoriality, a v rozpore s írskym vnútroštátnym právom. A nakoniec, aj keby sa rozdielne zaobchádzanie dalo považovať za selektívne, jednoznačne by sa dalo odôvodniť povahou a/alebo všeobecnou štruktúrou zákona TCA.

(199) V liste zo 17. júla 2015 Írsko predložilo aj Cookovo stanovisko, ktorým podložilo svoje tvrdenie, že spoločnosti ASI a AOE boli celý čas zdaňované podľa oddielu 25 zákona TCA 97, z čoho vyplýva, že súčasťou tohto daňového zaobchádzania nebola žiadna štátna pomoc. V Cookovom stanovisku sa argumentuje tým, že v rozpore s údajnou domnienkou Komisie, že írska finančná správa by mala zaobchádzať so spoločnosťami ASI a AOE, ako keby boli v Írsku daňovými rezidentmi, a zdaňovať ich daňou z príjmov právnických osôb podľa oddielu 21 zákona TCA 97, nemá írska finančná správa možnosť ani priestor sa na základe voľného uváženia odchýliť od jednoznačného obsahu oddielu 25 zákona TCA 97. V Cookovom stanovisku sa odkazuje na rozsudky súdu vyššieho stupňa a najvyššieho súdu vo veci *McGrath/McDermott* ([118]), v ktorých sa argumentuje tým, že súd by nemal brať do úvahy sofistikované a vopred určené transakcie, ktorých jediným obchodným podnikateľským účelom je vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Príslušný súd uviedol, že pri určovaní vzniku daňovej povinnosti súd neberie do úvahy povahu ani finančné výsledky transakcie. Súd berie do úvahy skutočný právny účinok a zákonné práva strán v súlade s právnymi pojmami a konceptmi.

(200) V Cookovom stanovisku sa argumentuje tým, že vzhľadom na to, že spoločnosti ASI a AOE sú ústredne riadené a kontrolované z USA, írska finančná správa správne zaobchádzala s dcérskymi spoločnosťami ako s daňovníkmi nerezidentmi. Podľa oddielu 25 zákona TCA 97 sa zdaňujú len tie zisky, ktoré preukázateľne vyplývajú z obchodu uskutočňovaného prostredníctvom pobočky či agentúry alebo pobočkou či agentúrou, a keď Komisia žiada, aby írska finančná správa zdaňovala zisky z obchodu spoločnosti, a nie pobočky, nerozlišuje medzi spoločnosťami a pobočkami. Írska finančná správa okrem toho nemala právomoc primerane sa uchýliť k princípu nezávislého vzťahu, pretože tento princíp nebol v príslušnom čase súčasťou írskeho daňového zákonníka. V Cookovom stanovisku sa uvádza záver, že v írskom práva niet žiadnej opory, na základe ktorej by sa dali zdaniť všetky zisky spoločností AOE a ASI v Írsku. Írska finančná správa mala v príslušných rokoch právomoc zdaňovať iba tú časť ziskov spoločností ASI a AOE, ktorá zodpovedala činnostiam ich pobočiek v Írsku.

(201) A nakoniec, podľa Cookovho stanoviska by bolo v komerčnej realite neudržateľné trvať na tom, aby bol celý výnos z predmetných obchodov pripísateľný funkciám, ktoré vykonávajú dve pobočky. Dokazuje to skutočnosť, že zákazníci nestoja celú noc v rade čakajúc na najnovší iPhone alebo iPad pred obchodmi spoločnosti Apple po celom svete preto, že sa predávajú z Corku, ale pre hodnotu, ktorej sú tieto výrobky nositeľmi vďaka rozsiahlym investíciám, inžinierstvu a technologickým inováciám, ako aj dobrému menu značky, pričom to všetko je súčasťou škály výrobkov spoločnosti Apple, a väčšinu z toho možno pripísať úspechom dosiahnutým v USA alebo inde.

7.2.3. LIST SPOLOČNOSTI APPLE ZO 7. SEPTEMBRA 2015 (SO ZNALECKÝM POSUDKOM)

(202) V liste zo 7. septembra 2015 predložila spoločnosť Apple pripomienky k zápisnici, ktorú zaslala Komisia Írsku v nadväznosti na stretnutie zo 7. mája 2015. Spoločnosť Apple konštatovala, že Komisia nepreukázala, že spoločnosť Apple bola predmetnými záväznými stanoviskami zvýhodnená a že írska finančná správa zaobchádzala so spoločnosťami ASI a AOE v porovnaní s inými spoločnosťami v podobnej situácii selektívne.

([116]) Na správu *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] sa Írsko odvoláva v dokumentácii predloženej 18. februára 2016, v rámci ktorého Írsko predložilo Komisii správu *ad hoc* spoločnosti PwC. Podľa listu Írska zo „17. novembra 2014 spoločnosť Apple preposlala analýzu [daňového poradcu spoločnosti Apple] […]. Pokiaľ si je Írsko vedomé, Komisia v žiadnej fáze nepovažovala danú analýzu za problematickú, ani s ňou nevyjadrila nesúhlas."

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

([118]) [1988] IR 258.

(203) Pokiaľ ide o správne uplatňovanie oddielu 25 zákona TCA 97, nesprávnu identifikáciu referenčného rámca a neuplatniteľnosť princípu nezávislého vzťahu, spoločnosť Apple predkladá rovnaké argumenty ako Írsko v liste zo 17. júla 2015. Pokiaľ ide o cieľ írskeho systému daní z príjmov právnických osôb a daňovej rezidencie, spoločnosť Apple tiež predkladá v zásade rovnaké argumenty ako Írsko. Keďže spoločnosti ASI a AOE sú v Írsku na daňové účely nerezidentmi, nenachádzajú sa podľa jednoducho formulovaných požiadaviek írskeho daňového práva v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii s írskymi spoločnosťami rezidentmi.

(204) Na podporu svojej pozície predložila spoločnosť Apple posudok [poradcu spoločnosti Apple]. V posudku sa uvádza záver, že Írsko správne považovalo spoločnosti ASI a AOE za spoločnosti nerezidentov a že jeho zaobchádzanie so spoločnosťami ASI a AOE ako spoločnosťami nerezidentmi, ktoré sa líšia od írskych spoločností rezidentov, bolo v súlade s medzinárodnou daňovou zásadou teritoriality. Spoločnosti ASI a AOE sa preto nenachádzajú v právnej ani skutkovej situácii, ktorá by bola porovnateľná so situáciou írskych spoločností rezidentov. Okrem toho, podľa uvedeného posudku nemožno žiadne duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, ani zisk odvodený z duševného vlastníctva spoločnosti Apple pripísať írskym pobočkám, pretože „významné personálne funkcie“ týkajúce sa duševného vlastníctva sa všetky vykonávajú mimo Írska. Z uvedeného posudku vyplýva, že na pripísanie príjmu pobočkám je potrebné porovnanie s hypotetickou spoločnosťou rezidentom, ktorá vykonáva iba miestne činnosti a nie je právnym ani hospodárskym vlastníkom žiadnych práv duševného vlastníctva a ani žiadne nevyužíva. Rozdelenie príjmu by sa preto malo uskutočňovať podľa funkcií, rizík a aktív írskych pobočiek, a nie podľa zásady tzv.„force of attraction“, ktorú OECD výslovne odmietlo a nemalo by viesť k pripísaniu príjmov z iných ako írskych zdrojov. Rozdelenie zisku írskym pobočkám výlučne na základe činností realizovaných pobočkami, teda bez ohľadu na činnosti mimo pobočiek, či už v rámci spoločností ASI/AOE alebo v rámci iných spoločností zo skupiny spoločností Apple, bolo preto plne v súlade s rozdelením zisku pobočkám podľa medzinárodného práva verejného a medzinárodných daňových zásad, a to vrátane správy OECD z roku 2010 o pripisovaní zisku a judikatúry Únie.

(205) Okrem toho, podľa posudku [poradcu spoločnosti Apple] írske pobočky nevlastnia žiadne duševné vlastníctvo a nemajú nič spoločné so žiadnymi aspektmi správy duševného vlastníctva. Celá správa duševného vlastníctva vrátane všetkých činností potrebných na financovanie, tvorbu, presadzovanie a ochranu duševného vlastníctva, sa uskutočňuje mimo Írska. Všetky „významné personálne funkcie“ sa vykonávajú mimo Írska, a preto sa celá hodnota vytvára mimo Írska. Argument Komisie, že predstavenstvá spoločností ASI a AOE aktívne nespravujú duševné vlastníctvo, je nesprávny. Podľa posudku [poradcu spoločnosti Apple] dokazujú zápisnice zo zasadnutí predstavenstiev spoločností ASI a AOE, ako aj ďalšia dokumentácia, ktorú spoločnosť Apple predložila Komisii, rozhodovanie o kľúčových otázkach strategického významu pre spoločnosti ASI/AOE, a to i) vo finančných otázkach, ako sú investičné rozhodnutia, právomoc nad bankovým účtom a otázky udržiavania základného imania; ii) pri posúdení a schvaľovaní účtovných závierok; a iii) pokiaľ ide o delegovanie právomoci v rámci určitých parametrov v oblasti ekonomickej činnosti, ktorá sa uskutočňuje v USA, a nie v Írsku.

(206) Podľa posudku [poradcu spoločnosti Apple] sa musí na účely stanovenia výšky zisku, ktorý sa má prideliť stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta podľa Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní (ako aj domácich daňových pravidiel mnohých krajín) po stanovení skutočnej činnosti stálej prevádzkarne na základe funkčnej analýzy, vykonať porovnanie s (fiktívnou) spoločnosťou rezidentom. Toto porovnanie (hypotetické) sa uskutočňuje preto, že v prípade neexistencie právne oddeleného subjektu nie je k dispozícii žiadny právny štandard na základe ktorého by bolo možné v rámci spoločnosti nerezidenta vyčleniť výšku zisku, ktorý sa považuje za zisk miestne dosiahnutý spoločnosťou nerezidentom. Pri uskutočňovaní porovnania je mimoriadne dôležitý tento bod: (fiktívna) spoločnosť rezident, s ktorou sa uskutočňuje porovnanie, je pomerne špecifická; ide o spoločnosť rezidenta, ktorá odvodzuje príjem iba z činností alebo aktív v štáte, v ktorom je daňovým rezidentom. Zatiaľ čo na spoločnosť rezidenta sa v štáte rezidencie vo všeobecnosti vzťahuje zdaňovanie jej celosvetových príjmov, porovnávaná spoločnosť rezident má príjem iba z činností alebo aktív v štáte rezidencie. Inými slovami, porovnanie sa musí uskutočniť iba so spoločnosťou rezidentom s činnosťami a aktívami obmedzenými na krajinu, v ktorej je spoločnosť nerezident aktívna prostredníctvom svojej stálej prevádzkarne. V prípade spoločnosti Apple sa nemôže s írskymi pobočkami spoločností ASI a AOE zaobchádzať ako s ekonomickým vlastníkom takýchto práv. Preto sa má vykonať porovnanie so spoločnosťou, ktorá tiež zákonne alebo

ekonomicky nevlastní takéto práva duševného vlastníctva (ale má k duševnému vlastníctvu prístup v obmedzenom rozsahu potrebnom na vykonávanie svojich činností v oblastiach montáže/obstarávania, predaja a distribúcie).

(207) Podľa posudku [poradcu spoločnosti Apple] pri stanovení toho, či sa duševné vlastníctvo (a zisky z neho odvodené) môže pripísať írskym pobočkám, nie je dôležité, či sa zamestnanci alebo členovia predstavenstva spoločností ASI a AOE zúčastnili (so zamestnancami a/alebo členmi predstavenstva spoločnosti Apple Inc. alebo bez nich) na vykonávaní týchto vysoko relevantných „významných personálnych funkcií". Keďže spoločnosti ASI a AOE nie sú v Írsku daňovými rezidentmi, jedinou relevantnou skutočnosťou, ktorú treba stanoviť, je tá, či zamestnanci alebo členovia predstavenstiev vykonávali svoje významné personálne funkcie v rámci stálej prevádzkarne, prostredníctvom ktorej spoločnosti ASI a AOE podnikali v Írsku. Z funkčnej analýzy írskych pobočiek jednoznačne vyplýva, že funkcie vykonávané prostredníctvom stálych prevádzkarní v Írsku a v nich sa obmedzujú na obstarávanie, predaj, distribúciu (ASI) a montáž výrobkov (AOE). V rozsahu, v akom tieto pobočky používajú pri činnostiach v Írsku duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v podobe práv udelených spoločnostiam ASI a AOE podľa dohody CSA, nepoužívajú ho ako udeľovateľ licencií, ktorý by spravoval a využíval práva duševného vlastníctva.

(208) A nakoniec sa v posudku [poradcu spoločnosti Apple] vysvetľuje, že podľa zásady tzv. „force of attraction" sa všetky príjmy nepochádzajúce z pobočiek, ktoré vznikli v štáte zdroja, považujú za pripísateľné pobočke v takomto štáte zdroja. Uplatňovanie tejto zásady však OECD a jej členské štáty výslovne odmietli. Porovnávanie spoločností rezidentov, ktoré používajú pri svojich miestnych ekonomických činnostiach duševné vlastníctvo, s miestnymi pobočkami spoločností nerezidentov, ktoré nie sú ekonomickými vlastníkmi takéhoto duševného vlastníctva, ako sú napríklad írske pobočky spoločností ASI a AOE, by viedlo k jednoznačnému porušeniu zásad OECD.

7.3. *LISTY SPOLOČNOSTI APPLE Z 25. JANUÁRA 2016, 18. FEBRUÁRA 2016 (SO ZNALECKÝM POSUDKOM) A 14. MARCA 2016*

(209) V listoch z 25. januára, 18. februára a 14. marca 2016 vysvetľuje spoločnosť Apple, že spoločnosť Apple, Inc. disponuje vlastníckym právom na duševné vlastníctvo, ktoré sa vyvíja a spravuje mimo Írska, a že by bolo v rozpore s írskym právom a medzinárodnými daňovými zásadami, keby Írsko zdaňovalo akékoľvek zisky vyplývajúce z tohto duševného vlastníctva. Spoločnosť Apple ďalej vysvetľuje, že na zisky spoločností ASI a AOE, iné než zisky z činností írskych pobočiek, sa v USA vzťahuje odloženie zdanenia. Spoločnosť Apple tiež uvádza, že Komisia od rozhodnutia o začatí konania zmenila svoju teóriu o štátnej pomoci, a že prístup Komisie zameraný na uloženie obrovskej spätnej dane spoločnosti Apple na základe pripísania všetkých celosvetových ziskov spoločnosti Apple jej írskym pobočkám je v rozpore s princípom nezávislého vzťahu.

(210) Spolu s listom z 18. februára 2016 predložila spoločnosť Apple aj aktualizáciu správy *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] obsahujúcu dodatočnú analýzu, v ktorej sa zohľadňujú dokumentáciu predloženú po správe (druhá správa *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple]). V druhej správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] sa podrobnejšie opisujú funkcie mimo pobočiek, pričom správa sa zameriava na činnosti vykonávané predstavenstvami spoločností ASI a AOE. V správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] sa nespomína úloha, ktorú vykonávajú predstavenstvá, iba sa odkazuje na spoločnosti ASI a AOE ako na „právnické osoby", na rozdiel od „írskych pobočiek spoločností ASI a AOE". Z druhej správy *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] vyplýva, že vlastníctvo, správa a financovanie duševného vlastníctva by sa mali prideliť funkciám spoločností ASI a AOE mimo pobočiek ([119]), keďže spoločnosti ASI a AOE preberajú riziko a povinnosti podľa dohody CSA na základe právomoci, ktorú uplatňujú predstavenstvá pri vykonávaní činnosti mimo Írska. Z druhej správy *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] vyplýva, že každú verziu dohody CSA schválili a uzavreli predstavenstvá spoločností ASI a AOE mimo Írska. Predstavenstvá spoločností ASI a AOE zohrávajú pri správe duševného vlastníctva, ktorá sa uskutočňuje mimo Írska, aktívnu a dôležitú úlohu. Predstavenstvá spoločností ASI a AOE sa podieľajú na uvádzaní nových výrobkov na trh a na procese celosvetového oceňovania výrobkov spoločnosti Apple mimo Írska. Na pokyn predstavenstva spoločnosti ASI uzavreli podľa správy spoločnosti ASI a Apple Inc. dohodu o marketingových službách, podľa ktorej vykonáva spoločnosť

([119]) V správe sa dospieva k záveru, že „na základe výkonu významných personálnych funkcií mimo pobočiek prostredníctvom predstavenstiev spoločností AOE a ASI vyvíjajúcich činnosť mimo Írska v súvislosti s uzavretím dohody CSA, vývojom duševného vlastníctva, správou duševného vlastníctva, zavádzaním nových výrobkov, oceňovaním, uzatváraním zmlúv, znášaním a financovaním kľúčových podnikateľských rizík, ako aj vlastníctvom a financovaním významného cenného nehmotného vlastníctva, je vhodné charakterizovať funkcie spoločností AOE a ASI mimo pobočiek ako podnikateľov a skutočných vlastníkov duševného vlastníctva spoločnosti Apple mimo amerického kontinentu".

Apple Inc. marketingové funkcie v mene spoločnosti ASI. Okrem toho sa v správe uvádza, že o dohodách s telekomunikačnými spoločnosťami a s dodávateľmi a výrobcami, ktorých vopred vybrala spoločnosť Apple Inc. na účely výroby výrobkov spoločnosti Apple na predaj mimo amerického kontinentu, rokuje a tieto dohody schvaľuje a podpisuje predstavenstvo spoločnosti ASI alebo osoby poverené na základe splnomocnenia.

(211) V druhej správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] sa ďalej rozoberá autorizovaný prístup OECD, pokiaľ ide o dohody o rozdelení nákladov a stále prevádzkarne. V tejto súvislosti sa v správe odkazuje na odsek 212 správy OECD z roku 2010 o pripisovaní zisku, v ktorom sa uvádza, že stála prevádzkareň a jej ústredie sa môžu za určitých podmienok považovať za hospodárskych spoluúčastníkov činnosti zodpovedajúcej dohode o rozdelení nákladov. V správe sa potom dospieva k záveru, že to nie je prípad spoločností ASI, AOE a ich príslušných írskych pobočiek, keďže žiadne významné personálne funkcie týkajúce sa využívania duševného vlastníctva nevykonávali írske pobočky ani sa nevykonávali v írskych pobočkách, v Írsku sa neprijímali žiadne rozhodnutia súvisiace s využívaním duševného vlastníctva a írske pobočky neznášali žiadne riziká súvisiace s financovaním duševného vlastníctva. Nakoniec sa v správe dospieva k záveru, že na základe funkčnej analýzy bol výber írskych pobočiek ako menej komplexných subjektov a testovanej strany na účely testovania metód rozdeľovania zisku, ktoré sú schválené v napadnutých záväzných stanoviskách, odôvodnený, keďže pobočky vykonávali iba relatívne štandardné činnosti predaja, distribúcie a výroby a k procesom nijako jedinečne neprispeli.

7.4. *LIST ÍRSKA Z 18. FEBRUÁRA 2016 (SO ZNALECKÝM POSUDKOM)*

(212) Dňa 18. februára 2016 predložilo Írsko Komisii znalecký posudok o zisku pripísanom írskej pobočke spoločnosti ASI a írskej pobočke spoločnosti AOE v rokoch 2007 až 2011, ktorý vypracoval daňový poradca spoločnosti PwC (správa *ad hoc* spoločnosti PwC). Cieľom správy bolo poskytnúť stanovisko týkajúce sa povahy nezávislého vzťahu pokiaľ ide o výsledok pridelenia zisku írskym pobočkám spoločností ASI a AOE.

(213) V správe *ad hoc* spoločnosti PwC sa tvrdí, že uplatňuje dvojkrokový prístup na základe autorizovaného prístupu OECD. Podľa tejto správy je prvým stupňom tohto prístupu funkčná analýza, v ktorej sa identifikujú významné personálne funkcie. Druhý stupeň pozostáva z testovania povahy nezávislého vzťahu oceňovania, ktoré sa vykonávalo počas obdobia uplatňovania napadnutých záväzných stanovísk ([120]). Na základe funkčnej analýzy sa v správe dospieva k záveru, že írske pobočky spoločností ASI a AOE nijako jedinečne a hodnotne neprispeli ku globálnemu hodnotovému reťazcu spoločnosti Apple, ale iba vykonávali štandardné činnosti ([121]). V správe sa identifikujú aj ďalšie oblasti, ku ktorým pobočky neprispeli, ako napríklad tvorba, správa, nasadenie alebo strategické riadenie duševného vlastníctva spoločnosti Apple. V správe sa uvádza aj to, že írska pobočka spoločnosti ASI nevykonávala žiadne marketingové činnosti.

(214) Druhá časť správy *ad hoc* spoločnosti PwC sa venuje testovaniu povahy nezávislého vzťahu dohody, ktorú uzavreli írske pobočky spoločností ASI a AOE, pričom v správe sa určujú ukazovatele úrovne zisku, ktorými sú Berryho koeficient v prípade spoločnosti ASI a prirážka k úplným nákladom v prípade spoločnosti AOE. V správe sa vypočítava úroveň vybraných ukazovateľov pre spoločnosti ASI a AOE za obdobie rokov 2007 až 2011. Výsledok sa porovnáva s tým, čo sa v správe nazýva „základná hodnota v rámci odvetvia“ pre nezávislé spoločnosti. Základná hodnota v rámci odvetvia sa v správe *ad hoc* spoločnosti PwC uvádza vo forme štatistických ukazovateľov, ako sú horný kvartil, medián, dolný kvartil a počet spoločností zahrnutých do vzorky.

([120]) Dva kroky uvedené v správe *ad hoc* spoločnosti PwC nie sú totožné s dvojkrokovým prístupom uvedeným v správe OECD o pripisovaní zisku, a to aj napriek tomu, že daňový poradca odkazuje na autorizovaný prístup OECD.

([121]) Vo vykonanej funkčnej analýze sa neidentifikuje významná personálna funkcia v ústredí spoločností ASI a AOE, ani v írskych pobočkách. Odkazuje však na vrcholový manažment so sídlom v USA.

(215) Pokiaľ ide o spoločnosť ASI, vyhľadávanie porovnateľných prvkov, ktoré vykonala spoločnosť PwC, je založené na spoločnostiach činných v oblasti veľkoobchodu s domácimi elektrickými spotrebičmi, počítačovými výrobkami, softvérom a elektronickými a telekomunikačnými zariadeniami, ako aj v oblasti skladovania a podporných činností dopravy ([122]). V správe *ad hoc* spoločnosti PwC sa ďalej opisujú tri druhy rizík, ktoré preberá írska pobočka spoločnosti ASI. Po prvé, írska pobočka spoločnosti ASI čelí riziku v oblasti zásob, ktoré konkrétne súvisí s nedostatočnými alebo nadmernými zásobami. Po druhé, írska pobočka spoločnosti ASI je vystavená záručnému riziku. Spoločnosť ASI poskytovala záručné služby a služby popredajnej podpory. Linky pre inžiniersku podporu a výrobné procesy pre kontrolnú službu AppleCare riadil tím so sídlom v USA. Po tretie, írska pobočka spoločnosti ASI je vystavená kreditnému riziku, že sa jej nepodarí získať platby od zákazníkov. Vďaka politike riadenia rizík skupiny sú všetky tieto riziká do veľkej miery obmedzené.

(216) V správe sa dospieva k záveru, že pokiaľ ide o írsku pobočku spoločnosti ASI, priemerný rozsah nezávislého vzťahu Berryho koeficientu pre porovnateľných poskytovateľov služieb s obmedzeným rizikom je v rozpätí od 108,3 % do 137,95 %, s mediánom vo výške 116,72 %. Počas obdobia rokov 2007 až 2011 dosiahla írska pobočka hodnotu Berryho koeficientu nad úrovňou dolného kvartilu.

(217) Pokiaľ ide o írsku pobočku spoločnosti AOE, priemerný rozsah nezávislého vzťahu v rámci prirážky k úplným nákladom pre porovnateľné výrobné subjekty s obmedzeným rizikom za obdobie rokov 2007 až 2011 je v rozpätí od 3,19 % do 7,95 %, s mediánom vo výške 5,21 %. Počas tohto obdobia dosiahla írska pobočka spoločnosti AOE každý rok prirážku k úplným nákladom presahujúcu uvedený medián.

7.5. *LISTY ÍRSKA ZO 17. FEBRUÁRA A 23. MARCA 2016*

(218) V listoch zo 17. februára a 23. marca 2016 Írsko znovu uviedlo pripomienky k údajnému nesúladu medzi odôvodnením v rozhodnutí o začatí konania a teóriou Komisie o štátnej pomoci, ktorá bola odvtedy vypracovaná, ako aj k údajnému odmietnutiu dialógu zo strany Komisie s Írskom a spoločnosťou Apple. To, že Komisia nevysvetlila svoje odôvodnenie, podľa Írska ohrozuje jeho právo na obhajobu a je na Komisii, aby svoju vec vysvetlila ešte pred prijatím konečného rozhodnutia. Okrem toho, to, že sa Komisia nijako nevyjadrila k odborným správam, ktoré predložili Írsko a spoločnosť Apple, môže podľa názoru Írska znamenať len to, že Komisia prijala závery z týchto správ.

(219) Írsko tiež tvrdí, že prešetrovanie napadnutých záväzných stanovísk Komisiou je neobjektívne, čo preukazujú verejné vyhlásenia úradníkov Komisie, v ktorých sa predurčuje výsledok prešetrovania, a opakované žiadosti Komisie o informácie. Podľa Írska poukazujú žiadosti o veľký objem informácií týkajúci sa širokého rozsahu otázok na odhodlanie Komisie preukázať nezákonnú štátnu pomoc bez ohľadu na jej povinnosť uskutočniť nestranné prešetrovanie.

8. **POSÚDENIE NAPADNUTÝCH OPATRENÍ**

8.1. *EXISTENCIA POMOCI*

(220) Ako sa stanovuje v článku 107 ods. 1 zmluvy, pomoc poskytovaná členským štátom alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že

([122]) Úplný zoznam 52 spoločností, na základe ktorých vykonala spoločnosť PwC porovnanie: 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.

zvýhodňuje určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi. Kategorizácia opatrenia ako štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 vyžaduje, aby sa splnili všetky podmienky uvedené v uvedenom ustanovení ([123]). Z toho jasne vyplýva, že ak sa má opatrenie kategorizovať ako štátna pomoc, musí po prvé dôjsť k zásahu štátu alebo prostredníctvom štátnych prostriedkov; po druhé, tento zásah musí viesť k ovplyvneniu obchodu medzi členskými štátmi; po tretie, musí predstavovať selektívnu výhodu pre podnik a po štvrté, musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže ([124]).

(221) Pokiaľ ide o prvú podmienku na preukázanie pomoci, napadnuté záväzné stanoviská vydala írska finančná správa, ktorá je správcom dane v Írsku. Tieto stanoviská použili spoločnosti ASI a AOE na výpočet svojej každoročnej daňovej povinnosti pre dane z príjmov právnických osôb v Írsku. Írska finančná správa tieto výpočty akceptovala a na tomto základe akceptovala, že daň zaplatená spoločnosťami ASI a AOE v Írsku v rokoch, počas ktorých tieto stanoviská platili, zodpovedá ich daňovej povinnosti na účely dane z príjmov právnických osôb v Írsku. Napadnuté záväzné stanoviská je preto možné pripísať Írsku. Pokiaľ ide o financovanie opatrení zo štátnych zdrojov, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora opatrenie, ktorým orgány verejnej moci poskytujú určitým podnikom daňové výnimky, ktoré, aj keď nezahŕňajú pozitívny prevod štátnych zdrojov, stavajú nimi dotknuté osoby do výhodnejšej finančnej situácie v porovnaní s inými daňovníkmi, predstavuje štátnu pomoc ([125]). V oddiele 8.2 Komisia preukáže, že napadnuté záväzné rozhodnutia majú za následok zníženie daňovej povinnosti spoločností ASI a AOE v Írsku, a to tak, že sa odchyľujú od dane, ktorú by tieto podniky inak boli povinné zaplatiť podľa štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku. Odpustením príjmov z daní, ktoré by inak Írsko bolo oprávnené od spoločností ASI a AOE podľa týchto pravidiel vybrať, spôsobujú napadnuté záväzné stanoviská stratu štátnych prostriedkov ([126]).

(222) Pokiaľ ide o druhú podmienku na preukázanie pomoci, spoločnosti ASI a AOE sú súčasťou skupiny Apple, celosvetovo aktívnej nadnárodnej skupiny, ktorá pôsobí vo všetkých členských štátoch, takže akákoľvek pomoc v jej prospech ovplyvňuje obchod v rámci Únie. Podobne sa opatrenie poskytované štátom pokladá za opatrenie, ktoré narúša alebo môže narušiť hospodársku súťaž v prípade, keď môže zlepšiť konkurenčné postavenie príjemcu v porovnaní s inými podnikmi, s ktorými súťaží ([127]). Spoločnosť Apple navrhuje, vyrába a uvádza na trh mobilné komunikačné a mediálne zariadenia, osobné počítače a prenosné digitálne hudobné prehrávače. Po celom svete predáva najrôznejšie s týmito zariadeniami súvisiace softvéry, služby, periférne zariadenia, sieťové riešenia, ako aj digitálny obsah a aplikácie tretích strán. Spoločnosť ASI sa zaoberá činnosťami obstarávania, predaja a distribúcie, ktoré súvisia s predajom výrobkov spoločnosti Apple príbuzným stranám a zákazníkom tretích strán v regiónoch EMEIA a APAC. Spoločnosť AOE vyrába špecializovaný rad počítačových výrobkov pre trh regiónu EMEIA a dodáva všetky svoje hotové výrobky príbuzným stranám. V rozsahu, v akom napadnuté záväzné stanoviská oslobodzujú spoločnosti ASI a AOE od daňovej povinnosti, ktorá by sa na ne ináč vzťahovala podľa štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku, predstavuje pomoc poskytnutá podľa týchto pravidiel prevádzkovú pomoc tým, že tieto podniky oslobodzuje od bremena, ktoré by museli za bežných okolností znášať pri každodennom riadení činností alebo pri bežných činnostiach. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora táto prevádzková pomoc v zásade narúša hospodársku súťaž ([128]), preto by sa každá pomoc poskytnutá spoločnostiam ASI a AOE mala považovať za narušenie alebo hrozbu narušenia hospodárskej súťaže prostredníctvom posilnenia finančného postavenia spoločností ASI, AOE a skupiny Apple na trhoch, na ktorých pôsobia. Oslobodením týchto podnikov od daňovej povinnosti, ktorú by za normálnych okolností museli znášať a ktorú musia znášať konkurenčné podniky, umožňujú napadnuté záväzné stanoviská uvoľnenie prostriedkov na investovanie do podnikateľských činností, a tým narúšajú hospodársku súťaž na trhu, takže v tomto prípade je splnená aj štvrtá podmienka na preukázanie pomoci.

([123]) Pozri vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, EU:C:2010:481, bod 38 a citovanú judikatúru.
([124]) Pozri vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, EU:C:2010:481, bod 39 a citovanú judikatúru.
([125]) Pozri spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, EU:C:2011:732, bod 72 a citovanú judikatúru.
([126]) Pozri vec C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri EU:C:2009:709, bod 58.
([127]) Pozri vec 730/79, Phillip Morris EU:C:1980:209, bod 11 a spojené veci T-298/97, T-312/97 atď., Alzetta EU:T:2000:151, bod 80.
([128]) Vec C-172/03 Heiser, EU:C:2005:130, bod 55 (zdôraznenie autora). Pozri aj vec C-494/06 P Komisia/Taliansko a Wam, EU:C:2009:272, bod 54 a citovanú judikatúru a C-271/13 P Rousse Industry/Komisia, EU:C:2014:175, bod 44. Spojené veci C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, EU:C:2011:368, bod 136. Pozri aj vec C-156/98, Spolková republika Nemecko/Komisia, EU:C:2000:467, bod 30, a citovanú judikatúru.

(223) Pokiaľ ide o tretiu podmienku na preukázanie pomoci, výhodou na účely článku 107 ods. 1 zmluvy je každá hospodárska výhoda, ktorú by podnik nezískal za bežných trhových podmienok, teda bez zásahu štátu ([129]). Výhoda je tak prítomná vždy, keď sa v dôsledku zásahu štátu zlepší finančná situácia podniku. Takéto zlepšenie sa ukáže pri porovnaní finančnej situácie podniku vyplývajúcej z napadnutého opatrenia s finančnou situáciou daného podniku v prípade, ak by sa opatrenie neudelilo ([130]). Výhoda môže spočívať v udelení kladnej hospodárskej výhody, ako aj v znížení poplatkov, ktoré sú bežne súčasťou rozpočtu podniku ([131]). Pokiaľ ide o fiškálne opatrenia, výhodu možno poskytnúť znížením daňového zaťaženia podniku rôznymi spôsobmi a najmä znížením základu dane alebo sumy splatnej dane ([132]). Ako Komisia preukáže v oddiele 8.2.2, napadnuté záväzné stanoviská spôsobujú zníženie daňového zaťaženia právnickej osoby v prípade spoločností ASI a AOE v Írsku znížením ročných zdaniteľných ziskov týchto podnikov a tým ich základu dane na účely výberu dane z príjmov právnických osôb z týchto ziskov podľa štandardných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku. Napadnuté záväzné stanoviská preto poskytujú hospodársku výhodu týmto spoločnostiam prostredníctvom zníženia ich základu dane.

(224) Pokiaľ ide o selektívnu povahu tejto výhody, Súdny dvor už v minulosti rozhodol, že v prípade opatrenia individuálnej pomoci na rozdiel od schémy *„určenie ekonomickej výhody v zásade umožňuje predpokladať jeho selektivitu“* ([133]), bez toho, aby bolo potrebné analyzovať selektívnosť opatrenia podľa trojstupňovej analýzy vyvinutej Súdnym dvorom pre schémy fiškálnej štátnej pomoci ([134]). Keďže napadnuté záväzné stanoviská predstavujú opatrenia individuálnej pomoci poskytnuté len spoločnostiam ASI a AOE, zistenie, že tieto opatrenia poskytujú výhodu spoločnostiam ASI a AOE, už stačí na vyvodenie záveru, že táto výhoda má selektívny charakter. Kvôli úplnosti však Komisia aj tak preskúma tieto opatrenia podľa trojstupňovej analýzy vyvinutej Súdnym dvorom pre schémy fiškálnej pomoci s cieľom potvrdiť, že sú selektívne aj podľa tejto analýzy. Tým sa však posúdenie Komisie pokiaľ ide o to, či napadnuté opatrenie predstavuje odchýlku od referenčného systému (druhý krok analýzy selektívnosti) bude prekrývať s jej posúdením, či tieto opatrenia poskytujú výhodu spoločnostiam ASI a AOE ([135]). Je to dané tým, že pri identifikácii výhody vyplývajúcej z daňového opatrenia sa vyžaduje porovnanie hospodárskeho postavenia prijímateľa opatrenia s hospodárskym postavením tohto podniku v prípade, že by opatrenie nebolo udelené, kým pri identifikácii odchýlky od referenčného systému sa vyžaduje porovnanie hospodárskeho postavenia prijímateľa daného opatrenia s hospodárskym postavením subjektov, ktoré sú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii ako prijímateľ vzhľadom na ciele daného referenčného systému a ktoré neprofitujú z daného daňového opatrenia. Inými slovami, kde daňové opatrenie vedie k neoprávnenému zníženiu daňovej povinnosti prijímateľa, na ktorého by sa inak na základe štandardných pravidiel zdaňovania vzťahovala vyššia sadzba dane, takéto zníženie predstavuje výhodu poskytnutú daňovým opatrením aj odchýlku od referenčného systému.

8.2. *EXISTENCIA SELEKTÍVNEJ VÝHODY*

(225) Podľa ustálenej judikatúry: „v článku 92 ods. 1 [teraz článok 107 ods. 1] zmluvy sa ukladá povinnosť určiť, či je určité vnútroštátne opatrenie spôsobilé v rámci danej právnej úpravy zvýhodniť ‚určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru‘ vo vzťahu k ostatným podnikateľom, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný touto

([129]) Vec C-39/94, SFEI a iní, EU:C:1996:285, bod 60; vec C-342/96, Španielsko/Komisia, EU:C:1999:210, bod 41.
([130]) Pozri vec 173/73, Taliansko/Komisia, EU:C:1974:71, bod 13.
([131]) Pozri napríklad vec C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100.
([132]) Pozri vec C-66/02, Taliansko/Komisia, EU:C:2005:768, bod 78; vec C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze a iní, EU:C:2006:8, bod 132; vec C-522/13, Ministerio de Defensa a Navantia, EU:C:2014:2262, body 21 až 31. Pozri aj bod 9 oznámenia Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 10.12.1998, s. 3).
([133]) Pozri vec C-270/15 P, Belgicko/Komisia, EU:C:2016:489, bod 49 a vec C-15/14 P, Komisia/MOL, EU:C:2015:362, bod 60.
([134]) Pozri vec T-385/12, Orange/Komisia, EU:T:2015:117, bod 53.
([135]) Spoločnosť Apple vo svojich pripomienkach týkajúcich sa rozhodnutia o začatí konania uvádza, že podmienky výhody a selektívnosti pri preukazovaní štátnej pomoci by sa mali posudzovať samostatne, pretože sa vzťahujú na dva odlišné aspekty pojmu štátnej pomoci. Avšak v kontexte skutočnosti, že sa súčasné rozhodnutie zaoberá opatrením individuálnej pomoci, a keďže oddelenie týchto podmienok by viedlo k zbytočnej duplicite, Komisia sa rozhodla posúdiť prítomnosť výhody spolu s druhým krokom analýzy selektívnosti.

úpravou nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii. V prípade kladnej odpovede sporné opatrenie spĺňa podmienku selektívnosti“ ([136]).

(226) V prípade schém fiškálnej štátnej pomoci Súdny dvor vyvinul trojstupňovú analýzu na určenie, či je určité opatrenie selektívne ([137]). Po prvé sa identifikuje bežný daňový režim uplatňovaný v danom členskom štáte: „referenčný systém“. Po druhé, stanoví sa, či dotknuté daňové opatrenie predstavuje odchýlku od tohto systému tým, že sa pri ňom rozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sú vzhľadom na vlastné ciele systému v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Ak opatrenie predstavuje odchýlku od referenčného systému, potom sa v treťom kroku analýzy stanoví, či je toto opatrenie možno odôvodniť na základe povahy alebo všeobecnej schémy referenčného systému. Daňové opatrenie, ktoré predstavuje odchýlku od uplatnenia referenčného systému, totiž možno odôvodniť, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad daného daňového systému ([138]). V takomto prípade nie je daňové opatrenie selektívne. V treťom kroku nesie dôkazné bremeno členský štát.

8.2.1. URČENIE REFERENČNÉHO SYSTÉMU

8.2.1.1. *Referenčný systém zložený zo štandardných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku*

(227) Referenčný systém sa vo všeobecnosti skladá zo stabilného súboru pravidiel, ktoré platia na základe objektívnych kritérií pre všetky podniky patriace do jeho rozsahu pôsobnosti definovaného jeho cieľom. Identifikácia referenčného systému preto závisí od prvkov, ako sú zdaniteľné osoby, základ dane, zdaniteľné udalosti a uplatňované sadzby dane.

(228) V tomto prípade referenčný systém predstavujú štandardné pravidlá zdaňovania príjmov právnických osôb v rámci írskeho systému zdaňovania právnických osôb, ktorých vlastným cieľom je zdanenie ziskov všetkých spoločností, ktoré podliehajú zdaneniu v Írsku ([139]). Podľa vysvetlenia v oddiele 2.3 sa daň z príjmu právnických osôb v Írsku uplatňuje na zisky (príjmy a zdaniteľné výnosy) spoločnosti akéhokoľvek druhu ([140]). Pri výpočte základu dane právnických osôb sa vychádza z účtovného zisku právnickej osoby ([141]). Spoločnosti, ktorú sú rezidentmi v Írsku, podliehajú dani z príjmu právnických osôb, ktorá sa vzťahuje na ich celosvetové príjmy a kapitálové výnosy ([142]). Spoločnosti, ktoré nie sú rezidentmi a vykonávajú v Írsku činnosť prostredníctvom pobočky alebo agentúry, podliehajú dani z príjmu právnických osôb uplatňovanej na zisky vzťahujúce sa na ich pobočku alebo agentúru a na akékoľvek kapitálové výnosy vyplývajúce z disponovania s aktívami používanými na účely danej pobočky alebo agentúry ([143]). Spoločnosti, ktoré v Írsku nie sú rezidentmi a neobchodujú tam prostredníctvom pobočky ani agentúry, podliehajú len dani z príjmu uplatňovanej na akékoľvek príjmy zo zdrojov v Írsku a dani z kapitálových výnosov vyplývajúcich z disponovania s určitými írskymi aktívami, a to v závislosti od prípadných úľav na základe zmluvy, ktoré môžu existovať ([144]). Sadzba dane z príjmu právnických osôb uplatňovaná na zisk všetkých spoločností podliehajúcich dani v Írsku je 12,5 % v prípade príjmov z podnikania a 25 % v prípade príjmov iných ako z podnikania ([145]). Z hľadiska uvedených pravidiel sa všetky spoločnosti dosahujúce príjem považujú za spoločnosti v podobnej skutkovej a právnej situácii, keďže cieľom týchto pravidiel je zdanenie zisku podliehajúceho dani v Írsku. Všetky spoločnosti podliehajúce dani v Írsku bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú v Írsku rezidentmi, sú preto v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, pokiaľ ide o štandardné pravidlá zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku.

(229) Súčasťou referenčného systému sú neintegrované spoločnosti, ktorým plynie zisk z transakcií založených na nezávislom vzťahu uskutočňovaných na trhu, ako aj integrované spoločnosti, ktorým (sčasti) plynie zisk z transakcií uskutočňovaných v rámci tej istej spoločnosti alebo skupiny spoločností. Írsky systém zdaňovania právnických osôb nerozlišuje medzi spoločnosťami, ktorým plynie zisk len z trhových transakcií, ako sú neintegrované samostatné spoločnosti, a spoločnosťami, ktorým plynie zisk prostredníctvom interných obchodných

([136]) Vec C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, bod 40.
([137]) Pozri spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a iní, EU:C:2011:550.
([138]) Pozri spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a iní, EU:C:2011:550, bod 65.
([139]) Pozri aj spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a iní, EU:C:2011:550, bod 50.
([140]) Pozri odôvodnenie 69.
([141]) Pozri odôvodnenie 70.
([142]) Pozri odôvodnenie 72.
([143]) Pozri odôvodnenie 73.
([144]) Pozri odôvodnenie 76.
([145]) Pozri odôvodnenie 71.

transakcií medzi spoločnosťami v rámci rovnakej skupiny spoločností alebo medzi časťami tej istej spoločnosti, ako sú integrované spoločnosti. Na oba druhy spoločností sa vzťahuje daň z príjmov právnických osôb uplatňovaná na ich zdaniteľný zisk so štandardnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb na základe štandardných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku. Pokiaľ ide o tieto pravidlá, mali by sa preto neintegrované aj integrované spoločnosti podliehajúce dani v Írsku považovať za spoločnosti v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

(230) Na tomto závere nič nemení ani skutočnosť, že sa zdaniteľný zisk neintegrovaných a integrovaných spoločností určuje iným spôsobom. V prípade neintegrovanej spoločnosti, ktorá uskutočňuje transakcie na trhu, možno jej zdaniteľný zisk v princípe priamo zistiť a vypočítať na základe takýchto trhových transakcií, keďže vyplýva z rozdielu medzi príjmami a nákladmi na konkurenčnom trhu. Neintegrovaná spoločnosť tak pri určení základu dane, na ktorý sa vzťahuje írska daň z príjmu právnických osôb, bude vychádzať z účtovného zisku, keďže sa tento zisk určuje na základe cien diktovaných trhom za získané vstupy a výrobky a služby, ktoré spoločnosť predáva. Na rozdiel od toho sa pri určení zdaniteľného zisku integrovanej spoločnosti, či už ide o spoločnosť, ktorá je súčasťou skupiny spoločnosti, alebo spoločnosť, ktorá pôsobí vo viac než jednej jurisdikcii prostredníctvom pobočiek, vyžaduje použitie odhadov. Je to z toho dôvodu, že integrovaná spoločnosť, ktorej zložky uskutočňujú transakcie navzájom medzi sebou, si môže stanoviť ceny a podmienky týchto interných obchodných transakcií nezávisle od ostatných účastníkov trhu, ktorí na druhej strane určujú zdaniteľný zisk častí spoločnosti, ktoré sa zúčastňujú na týchto transakciách ([146]). Rozdiel pri určení zdaniteľného zisku neintegrovaných a integrovaných spoločností preto vyplýva z toho, že zisky integrovaných spoločností alebo pobočiek nemožno spoľahlivo určiť na základe zákonom predpísaných účtovných závierok na rozdiel od neintegrovaných spoločností alebo spoločností, ktoré neuskutočňujú žiadne interné obchodné transakcie a ktorých účtovné závierky preto odrážajú ceny, ktoré sú dohodnuté na trhu na princípe nezávislého vzťahu. Tento rozdiel pri určení zdaniteľných ziskov neintegrovaných a integrovaných spoločností je však iba prostriedkom na dosiahnutie konečného cieľa, ktorým je určenie základu dane pre oba druhy spoločností spôsobom, ktorý zabezpečí zdanenie integrovaných spoločností rovnocenne s neintegrovanými spoločnosťami na základe štandardných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb.

(231) Spoločnosť Apple uvádza ([147]), že transakcie medzi prepojenými spoločnosťami nie sú porovnateľné s transakciami medzi neprepojenými spoločnosťami. Spoločnosť Apple odkazuje na rozhodnutie o schéme *groepsrentebox* ([148]), v ktorom Komisia údajne akceptovala, že finančné vzťahy medzi spoločnosťami, ktoré patria do skupiny spoločností, a vnútroskupinové transakcie sú odlišné než vzťahy medzi neprepojenými spoločnosťami a neriadia sa rovnakými konkurenčnými a hospodárskymi dôvodmi, môžu si preto vyžadovať odlišné daňové zaobchádzanie. Komisia by predbežne chcela pripomenúť, že vzhľadom na to, že každé potenciálne opatrenie pomoci je potrebné posudzovať na základe jeho vlastného významu podľa objektívnych kritérií článku 107 ods. 1 zmluvy, a aj ak by sa preukázalo, že Komisia v inom rozhodnutí rozhodla odlišne, nemohlo by to ovplyvniť zistenia tohto rozhodnutia ([149]).

(232) Komisia sa v žiadnom prípade nestotožňuje s výkladom rozhodnutia o schéme *groepsrentebox* zo strany spoločnosti Apple. V rozpore s tvrdením spoločnosti Apple toto rozhodnutie nepotvrdzuje, že v prípade, že bolo daňové opatrenie poskytnuté v prospech spoločnosti, ktorej plynú zisky prostredníctvom interných obchodných transakcií, musí byť referenčný systém nevyhnutne obmedzený na spoločnosti, ktorým plynú zisky z takýchto transakcií. Okrem toho, cieľ daňového opatrenia, ktoré tvorí základ daného rozhodnutia, nie je porovnateľný s týmto prípadom, a preto ani z neho odvodené závery nie sú uplatniteľné na tento prípad.

(233) Schému *groepsrentebox* vytvorili holandské orgány s cieľom znížiť rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi poskytovaním akciového a úverového kapitálu v kontexte skupiny, a tým obmedziť arbitráž medzi týmito dvoma formami vnútroskupinového financovania ([150]). Komisia sa vo svojom konečnom rozhodnutí vyjadrila, že vzhľadom na cieľ opatrenia sú to „len spoločnosti v skupine [a nie samostatné spoločnosti], ktoré čelia v rámci

([146]) Vzťahuje sa to na spoločnosti ASI a AOE, pri ktorých je potrebné zisky oboch spoločností pripísať pobočkám s daňovou rezidenciou v Írsku a ústrediam, ktoré nemajú daňovú rezidenciu v Írsku, hoci v tomto konkrétnom prípade spoločností ASI a AOE sa neuplatňuje žiadna iná jurisdikcia, keďže tieto ústredia nemajú daňovú rezidenciu nikde.

([147]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 209.

([148]) Rozhodnutie Komisie 2009/809/ES z 8. júla 2009 o schéme groepsrentebox, ktorú Holandsko zamýšľa zaviesť [C 4/07 (ex N 465/06)] (Ú. v. EÚ L 288, 4.11.2009, s. 26) (ďalej len „rozhodnutie o schéme *groepsrentebox*“).

([149]) Pozri vec C-100/15 P, Holandské združenie pre námornú techniku/Komisia, EU:C:2016:254, bod 110 a vec C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, bod 21.

([150]) Táto schéma predpokladala, že kladný zostatok medzi úrokom získaným zo skupinových úverov a úrokom vyplateným v rámci transakcií vnútroskupinového financovania sa v tom čase nezdaňoval štandardnou sadzbou dane z príjmu právnických osôb 25,5 %, ale v rámci „systému úrokov vnútri skupiny“ sadzbou 5 %.

svojej skupiny arbitráži medzi akciovým kapitálom a úverovým kapitálom“ ([151]). Vzhľadom na toto vyjadrenie, ako aj na cieľ schémy, ktorým bolo „obmedziť stimuly na arbitráž medzi financovaním prostredníctvom kapitálovej dotácie a úveru a zabezpečiť daňovú neutralitu v tomto smere“ ([152]), podľa názoru Komisie referenčný systém v tomto prípade zahŕňal len tie spoločnosti, na ktoré sa vzťahovala daň z príjmu právnických osôb a podieľali sa na transakciách v rámci vnútroskupinového financovania ([153]). Na rozdiel od toho je cieľom napadnutých záväzných stanovísk určenie základu dane spoločností ASI a AOE na účely výberu írskej dane z príjmov právnických osôb z tejto sumy.

(234) Aj keď by sa mohlo tvrdiť, že cieľ, z ktorého vychádza rozhodnutie o schéme *groepsrentebox*, platí len pre spoločnosti v skupine (vzhľadom na skutočnosť, že samostatné spoločnosti nemusia riešiť problém arbitráže medzi rôznymi formami financovania), určenie základu dane na výpočet ročnej daňovej povinnosti z príjmu právnických osôb je rovnako relevantné a platné pre subjekty, ktorým plynú zisky z interných obchodných transakcií, ako aj pre samostatné domáce spoločnosti. Okrem toho spoločnosť ASI pôsobí v oblasti obstarávania a distribúcie pre skupinu Apple a spoločnosť AOE ako výrobná spoločnosť. Tieto spoločnosti poskytujú služby iným spoločnostiam skupiny Apple. Transakcie, ktoré uskutočňujú, by sa však mohli uskutočňovať aj mimo kontextu skupiny. Spoločnosť Apple v skutočnosti obstaráva väčšinu svojich vstupov od nezávislých výrobcov.

(235) Tieto charakteristiky tohto prípadu potvrdzujú, že vyjadrenie Komisie v rozhodnutí o schéme *groepsrentebox* – že v súvislosti s dlhovým financovaním vnútri skupiny nie sú prepojené spoločnosti v právnej ani skutkovej situácii porovnateľnej so situáciou neprepojených spoločností – nemožno zovšeobecniť na situácie, v ktorých je cieľom záväzného stanoviska určenie základu dane na účely výberu dane z príjmov právnických osôb z tejto sumy. Podľa princípu nezávislého vzťahu by sa obchodné a finančné vzťahy medzi pridruženými spoločnosťami, ktoré uskutočňujú interné obchodné transakcie, nemali líšiť od vzťahov, ku ktorým by dochádzalo medzi nezávislými spoločnosťami ([154]). Práve to je cieľom pravidiel transferového oceňovania, podľa ktorých sú transakcie medzi spoločnosťami v skupine/pridruženými spoločnosťami porovnateľné s transakciami medzi nezávislými spoločnosťami a akákoľvek odchýlka si vyžaduje nápravu. Na základe toho je odvolávanie sa spoločnosti Apple na rozhodnutie o schéme *groepsrentebox* nesprávne.

8.2.1.2. ***Referenčný systém nie je obmedzený len na oddiel 25 zákona TCA 97***

(236) Írsko ([155]) a spoločnosť Apple ([156]) tvrdia, že spoločnosti, ktoré nie sú v Írsku rezidentmi, nie sú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii ako spoločnosti, ktoré sú v krajine rezidentmi, keďže spoločnosti rezidenti podliehajú dani zo svojich celosvetových príjmov, kým spoločnosti, ktoré v nie sú rezidentmi, podliehajú dani len z ich lokálne dosiahnutých príjmov, t. j. príjmov z podnikania, ktoré sa dosiahli priamo alebo nepriamo prostredníctvom írskej agentúry alebo pobočky alebo ktoré z nich pochádzajú.

(237) Komisia uznáva tento rozdiel, jeho existenciu však nepovažuje za dôvod na identifikáciu samostatného referenčného systému odlišného od štandardných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku. Skutočnosťou zostáva, že na účely určenia základu dane a daňovej povinnosti z príjmu právnických osôb sú oba druhy spoločností v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, pokiaľ ide o vlastný cieľ týchto pravidiel, ktorým je zdanenie zisku všetkých spoločností, ktoré podliehajú zdaneniu v Írsku, či sú alebo nie sú v krajine rezidentmi ([157]).

(238) Pokiaľ ide o metódu určenia základu dane, v prípade daňovníkov rezidentov aj daňovníkov nerezidentov sa zdaňuje ich zisk (príjem a zdaniteľné zisky), bez ohľadu na spôsob vzniku, ktorý sa určuje pre írske spoločnosti rezidentov aj nerezidentov na základe pravidiel stanovených v odôvodneniach 69 a 70. V tomto prípade, aj keď spoločnosti ASI a AOE nie sú rezidentmi, írske pobočky spoločností ASI a AOE vytvárajú príjem a zisk rovnako

([151]) Rozhodnutie o schéme *groepsrentebox*, odôvodnenie 85.
([152]) Rozhodnutie o schéme *groepsrentebox*, odôvodnenie 101.
([153]) Rozhodnutie o schéme *groepsrentebox*, odôvodnenie 107.
([154]) Pozri odôvodnenie 251.
([155]) Pozri list Írska zo 4. mája 2015, s. 3.
([156]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 137, 210.
([157]) Pozri najmä oddiel 21 ods. 1 zákona TCA 97.

ako ktorákoľvek spoločnosť rezident vykonávajúca obchodnú činnosť, a v prípade príjmov zo zdrojov pochádzajúcich z výroby alebo predaja tovaru a služieb v Írsku sa u spoločností rezidentov ako aj u spoločností nerezidentov zdaňuje rovnaký druh príjmov ([158]).

(239) Skutočnosť, že spoločnosti rezidenti aj spoločnosti nerezidenti sú v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o spôsob určenia ich daňového základu, podporuje aj judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa zdaňovania pobočiek v kontexte článku 49 zmluvy. Napríklad v rozhodnutí vo veci *Royal Bank of Scotland*, Súdny dvor tvrdí, že spoločnosť so sídlom v Grécku a grécka pobočka spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte sa nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. Aj keď Súdny dvor uznal, že spoločnosti so sídlom v Grécku sú zdaňované na základe ich celosvetového príjmu, kým spoločnosti nerezidenti podliehajú len dani zo ziskov z lokálnych zdrojov, ďalej vysvetlil, že „táto okolnosť vyplývajúca z obmedzenej fiškálnej suverenity štátu, v ktorom príjem vzniká, v porovnaní s fiškálnou suverenitou štátu, v ktorom má spoločnosť sídlo, nebráni tomu, aby (ak sú všetky ostatné podmienky rovnaké) sa tieto dve kategórie spoločností považovali za spoločnosti v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o spôsob určenia základu dane“ ([159]). Podobne Súdny dvor vo svojom rozsudku vo veci CLT-UFA rozhodol, že neexistuje žiadne objektívne odôvodnenie toho, aby sa s nemeckou pobočkou spoločnosti zaobchádzalo rozdielne a menej výhodne preto, že sídlo spoločnosti a ústredie sa nachádzajú v Luxembursku, než by sa s ňou zaobchádzalo ak by vykonávala svoju činnosť v Nemecku v právnej forme spoločnosti s ručením obmedzeným alebo akciovej spoločnosti so sídlom a/alebo ústredím v Nemecku. Súdny dvor predovšetkým uviedol, že „vnútroštátna právna úprava, pokiaľ ide o spôsob určovania základu dane, nerobí rozdiely medzi spoločnosťami, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte, podľa toho, či vykonávajú svoj predmet podnikania prostredníctvom organizačnej zložky alebo dcérskej spoločnosti, pričom tieto rozdiely by mohli zakladať rozdiel v zaobchádzaní medzi oboma kategóriami spoločností“. ([160])

(240) Na rozdiel od tvrdenia Írska ([161]) Komisia nevykladá túto judikatúru v tom zmysle, že spoločnosti rezidenti a spoločnosti nerezidenti musia byť zdaňované na rovnakom základe, pokiaľ ide o to, ktoré zdroje príjmu podliehajú zdaneniu. Komisia uznáva, že v dôsledku zásady teritoriality sú spoločnosti rezidenti a spoločnosti nerezidenti zdaňované na základe rôznych zdrojov príjmu, ako uznal aj samotný Súdny dvor. Komisia sa naopak domnieva, že judikatúru možno vykladať tak, že keďže na spoločnosti rezidentov aj nerezidentov sa vzťahujú rovnaké štandardné pravidlá zdaňovania zisku právnických osôb, štatút daňovej rezidencie u daňovníka právnickej osoby nemôže byť dôvodom pre diskriminačné zdaňovanie ani jedného typu spoločnosti pri určovaní daňovej povinnosti z dane z príjmu právnických osôb týchto spoločností podľa uvedených pravidiel. Inými slovami, pokiaľ ide o zdaňovanie ziskov spoločností, ktoré podliehajú zdaneniu v Írsku, oba typy spoločností sú v podobnej skutkovej a právnej situácii.

(241) Pokiaľ ide o určenie daňovej povinnosti pri dani z príjmu právnických osôb, určuje sa rovnakým spôsobom pre spoločnosti rezidentov aj nerezidentov, konkrétne uplatnením štandardnej sadzby dane z príjmu právnických osôb na výšku čistého zisku vyplývajúceho z činnosti spoločnosti rezidenta alebo pobočky spoločnosti nerezidenta ku koncu daňového roka ([162]). Inými slovami, pokiaľ ide o zdaňovanie ziskov spoločností podliehajúcich zdaneniu v Írsku, oba typy spoločností sú v podobnej skutkovej a právnej situácii.

8.2.1.3. ***Záver o referenčnom systéme***

(242) V zmysle uvedeného sa Komisia domnieva, že referenčný systém, v kontexte ktorého je potrebné preskúmať napadnuté záväzné stanoviská, predstavuje štandardné pravidlá zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku, ako je uvedené v odôvodnení 228 a ďalej rozvedené v oddiele 2.3, ktorých vlastným cieľom je zdanenie zisku všetkých spoločností podliehajúcich zdaneniu v Írsku. Ako je vysvetlené v odôvodneniach 229 a 235, tento referenčný

([158]) Len v prípade iných príjmov, konkrétne príjmov vo forme dividend alebo úrokov, sú spoločnosti rezidenti zdaňované na základe ich celosvetových príjmov, kým spoločnosti nerezidenti nie sú v konečnom dôsledku zdanené vôbec.
([159]) Vec C-311/97, Royal Bank of Scotland, EU:C:1999:2664, bod 29.
([160]) Vec C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, bod 29.
([161]) Pozri napríklad list Írska zo 17. júla 2015, odseky 32 a 33.
([162]) Pozri v tejto veci vec C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, bod 33:„[…] je opodstatnené uplatniť sadzbu dane zo ziskov organizačnej zložky, ktorá je rovnaká ako celková sadzba dane, ktorá by bola uplatniteľná za rovnakých okolností v prípade rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti svojej materskej spoločnosti.“ Pozri tiež spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a iní, EU:C:2011:550, bod 50.

systém zahŕňa neintegrované aj integrované spoločnosti a, ako je vysvetlené v odôvodneniach 237 až 241, spoločnosti rezidentov aj nerezidentov. Oddiel 25 zákona TCA 97 by sa preto mal považovať za neoddeliteľnú a potrebnú súčasť toho referenčného systému, ale nie za osobitný referenčný systém ako taký.

(243) Skutočnosť, že štandardné pravidlá zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku tvoria vhodný referenčný systém je v tomto prípade potvrdená v samotných napadnutých záväzných stanoviskách. Účelom týchto stanovísk je určiť ročný zdaniteľný zisk spoločností ASI a AOE v Írsku na účely výberu dane z príjmu právnických osôb z tohto zisku podľa uvedených pravidiel. Ročný zdaniteľný zisk spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý vyplýva z uplatňovania napadnutých záväzných stanovísk, sa skutočne zdaňuje podľa oddielu 21 ods. 1 zákona TCA 97 štandardnou sadzbou dane z príjmu právnických osôb vo výške 12,5 % z príjmu z podnikania a vo výške 25 % z príjmu iného ako príjmu z podnikania, rovnako ako zisk každej spoločnosti podliehajúcej zdaneniu v Írsku, bez ohľadu na to, či ide o integrovanú alebo neintegrovanú spoločnosť, či spoločnosť rezidenta alebo nerezidenta. Preto je konečným cieľom preverovania vykonaného pri napadnutých záväzných stanoviskách dospieť k ročnému zdaniteľnému zisku spoločností ASI a AOE, ktorým sa zaručí, že spoločnosti nerezidenti sú zdaňované na základe ich príjmu z lokálnych zdrojov podobným spôsobom ako neintegrované spoločnosti rezidenti podľa štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku. Ako samotné Írsko vysvetlilo v priebehu administratívneho postupu: „Finančná správa v priebehu svojho bežného fungovania komunikuje s daňovníkmi s cieľom objasniť uplatňovanie daňového práva […]. Cieľom je zaručiť, aby tieto spoločnosti platili írsku daň v správnej výške z tej časti ich ziskov, na ktorú sa vzťahuje írska daň z príjmu právnických osôb, vrátane, pokiaľ ide o spoločnosti nerezidentov, z tej časti ich ziskov, ktorá je pripísateľná ich írskym pobočkám. Práve v tomto kontexte finančná správa komunikuje so spoločnosťami Apple Operations Europe a Apple Sales International, aby zaistila, že zisky pripísateľné ich írskym pobočkám zodpovedajú činnostiam, ktoré tieto pobočky vykonávajú.“ ([163])

8.2.2. SELEKTÍVNA VÝHODA VYPLÝVAJÚCA Z ODCHÝLKY OD ŠTANDARDNÝCH PRAVIDIEL ZDAŇOVANIA ZISKU PRÁVNICKÝCH OSÔB V ÍRSKU VEDÚCA K ZNÍŽENIU DAŇOVÉHO ZÁKLADU

(244) Funkciou záväzného stanoviska je vopred stanoviť uplatňovanie štandardného daňového systému v konkrétnom prípade vzhľadom na jeho osobitné skutočnosti a okolnosti. Ako v prípade každého fiškálneho opatrenia, aj vydanie záväzného stanoviska však musí rešpektovať pravidlá štátnej pomoci. Ak sa v záväznom stanovisku bez odôvodnenia schváli výsledok, ktorý nie je spoľahlivým odrazom zvyčajného uplatňovania štandardného daňového systému, takéto záväzné stanovisko môže poskytovať selektívnu výhodu adresátovi do tej miery, že takéto selektívne zaobchádzanie povedie k zníženiu daňovej povinnosti príslušného daňovníka v členskom štáte v porovnaní so spoločnosťami, ktoré sú v podobnej skutkovej a právnej situácii.

(245) V napadnutých záväzných stanoviskách sa schvaľujú metódy rozdelenia zisku spoločností ASI a AOE medzi ich príslušné írske pobočky, čo týmto spoločnostiam umožňuje určiť ich zdaniteľný zisk a tým aj ich daňovú povinnosť z dane z príjmu právnických osôb v Írsku na ročnom základe za obdobie, počas ktorého boli tieto stanoviská v platnosti. Keďže sa stanovilo, že štandardné pravidlá zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku vrátane, ale nie výlučne, oddielu 25 zákona TCA 97, predstavujú referenčný systém, vzhľadom na ktorý treba preskúmať napadnuté záväzné stanoviská, je potrebné stanoviť, či uvedené stanoviská predstavujú odchýlku od tohto referenčného systému vedúcu k nerovnakému zaobchádzaniu so spoločnosťami, ktoré sú v podobnej skutkovej a právnej situácii. Ako je vysvetlené v odôvodnení 224, posúdenie Komisie v súvislosti s tým, či napadnuté záväzné stanoviská predstavujú odchýlku od uvedeného referenčného systému, sa bude prekrývať s jej identifikáciou hospodárskej výhody udelenej spoločnostiam ASI a AOE na základe uvedených stanovísk.

8.2.2.1. ***Uplatniteľnosť princípu nezávislého vzťahu pri uplatňovaní oddielu 21 ods. 1 a oddielu 25 zákona TCA 97***

a) **Oddiel 25 zákona TCA 97 si vyžaduje použitie metódy rozdelenia zisku**

(246) Podľa oddielu 21 ods. 1 zákona TCA 97, daňou z príjmu právnických osôb v Írsku sa zdaňujú zisky spoločností. V oddiele 25 zákona TCA 97 sa uvádza, že spoločnosť, ktorá nie je rezidentom v Írsku a obchoduje

([163]) List Írska z 9. júla 2013, príloha 1, s. 9.

prostredníctvom pobočky alebo agentúry v Írsku, podlieha „dani z príjmu právnických osôb, ktorá sa týka všetkých zdaniteľných ziskov bez ohľadu na to, kde vznikli“. Na určenie daňovej povinnosti spoločnosti nerezidenta v Írsku podľa oddielu 21 ods. 1 zákona TCA 97 je preto najskôr potrebné určiť jej zdaniteľný zisk v zmysle oddielu 25 zákona TCA 97.

(247) Na tento účel je v oddiele 25 zákona TCA 97 stanovené, že zdaniteľný zisk predstavuje „každý príjem z podnikania, dosiahnutý priamo alebo nepriamo prostredníctvom pobočky alebo agentúry alebo ktorý z nich pochádza, a každý príjem z majetku alebo práv, ktoré pobočka alebo agentúra využíva alebo drží alebo ktoré sa pre ňu držia, bez zahrnutia rozdelených výnosov od spoločností, ktoré sú rezidentmi štátu“. Z označenia príjem z podnikania vyplýva, že príjem, ktorý nepochádza z podnikania, teda pasívny príjem, ako napríklad príjem z úverov a dividend, je z rozsahu pôsobnosti uvedeného oddielu vylúčený. Oddiel 25 zákona TCA 97 sa však uplatňuje v situáciách, kde v podstate nie je možné stanoviť samostatné vlastníctvo aktív na základe zmlúv medzi rôznymi časťami rovnakej spoločnosti nerezidenta a kde riziká a funkcie nie je možné zmluvne vymedziť tak, aby sa nimi usmernilo určenie zdaniteľného zisku írskej pobočky v porovnaní s ostatnými časťami predmetnej spoločnosti. Okrem toho sa v oddiele 25 zákona TCA 97 neuvádza žiadny odkaz na spôsob ako rozlišovať medzi príjmami z podnikania zaznamenanými v účtovníctve írskej pobočky (priamo alebo nepriamo) a príjmami, ktoré vytvárajú iné časti spoločnosti mimo územia Írska, a nevytvára ich írska pobočka priamo ani nepriamo.

(248) Zo znenia a účelu oddielu 25 zákona TCA 97 teda vyplýva, že uvedené ustanovenie možno uplatniť len v súvislosti s metódou na rozdeľovanie zisku. Samotné Írsko uznáva, že oddiel 25 zákona TCA 97 neposkytuje usmernenia v súvislosti s tým, ako určiť zdaniteľný zisk írskej pobočky, ale vyžaduje si uplatnenie metódy rozdeľovania zisku, ([164]) ako je to v prípade spoločnosti Apple ([165]). To sa potvrdzuje aj v samotných napadnutých záväzných stanoviskách, účelom ktorých je stanoviť metódu rozdeľovania zisku tak, aby sa určil zdaniteľný zisk príslušných írskych pobočiek spoločností ASI a AOE podľa oddielu 25 zákona TCA, a následne zdanil podľa štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku.

b) **V článku 107 ods. 1 zmluvy sa vyžaduje, aby metóda rozdelenia zisku bola založená na princípe nezávislého vzťahu**

(249) Podľa ustálenej judikatúry musí byť každé fiškálne opatrenie prijaté členským štátom vrátane záväzného stanoviska, v ktorom sa schvaľuje metóda rozdelenia zisku na určenie zdaniteľného základu pobočky, v súlade s pravidlami štátnej pomoci, ktoré sú pre členské štáty záväzné a sú nadradené ich vnútroštátnym právnym predpisom. ([166]) Súdny dvor už rozhodol, že znížením základu dane, ktoré vyplýva z daňového opatrenia, ktoré umožňuje daňovníkovi uplatňovať v rámci vnútroskupinových transakcií transferové ceny odlišné od cien uplatňovaných medzi nezávislými podnikmi, ktoré obchodujú za porovnateľných podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže, sa tomuto daňovníkovi poskytuje selektívna výhoda na účely článku 107 ods. 1 zmluvy ([167]). Dôvodom je to, že daňová povinnosť daňovníka určená na základe štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb, je nižšia v porovnaní so samostatnými podnikmi, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny stanovené na trhu a dohodnuté na základe princípu nezávislého vzťahu.

(250) Súdny dvor vo svojom rozsudku o daňovom režime koordinačných centier v Belgicku ([168]) preskúmal námietku voči rozhodnutiu Komisie, v ktorom okrem iného dospela k záveru, že spôsobom, akým sa v rámci tohto režimu stanovovala výška zdaniteľného príjmu, sa poskytovala týmto centrám selektívna výhoda ([169]). Zdaniteľné zisky sa v rámci uvedeného režimu stanovili v paušálnej výške zodpovedajúcej percentuálnej sadzbe z celkovej výšky prevádzkových nákladov a výdavkov, z ktorých boli vylúčené náklady na zamestnancov a finančné náklady. Podľa Súdneho dvora „na preskúmanie otázky, či určenie zdaniteľných príjmov, ako je stanovené v režime koordinačných centier, poskytuje týmto centrám výhodu, je potrebné, […], porovnať tento režim so štandardným

([164]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 21
([165]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odseky154 a 155: „*V oddiele 25 zákona TCA 97 sa vyžaduje pripísanie ziskov pobočke.*“
([166]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, EU:C:2006:416, bod 81. Spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, EU:C:2011:732. Vec C-417/10, 3M Taliansko EU:C:2012:184, bod 25, a uznesenie vo veci C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, bod 18; pozri aj vec T-538/11, Belgicko/Komisia, EU:T:2015:188, bod 66.
([167]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, EU:C:2006:416.
([168]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, EU:C:2006:416.
([169]) Pozri rozhodnutie Komisie 2003/757/ES zo 17. februára 2003 o schéme pomoci vykonávanej Belgickom v prospech koordinačných centier v Belgicku (Ú. v. EÚ L 282, 30.10.2003, s. 25).

daňovým režimom založeným na rozdiele medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže.“ Súdny dvor ďalej dospel k záveru, že „vyňatie [nákladov na zamestnancov a finančných nákladov] z výdavkov slúžiacich na určenie zdaniteľných príjmov týchto centier neumožňuje dospieť k prevodným cenám blízkym cenám používaným v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže,“ čím sa podľa Súdneho dvora „[poskytuje] dotknutým koordinačným centrám výhoda“ ([170]).

(251) Súdny dvor následne pripustil, že daňové opatrenie, ktoré vedie k tomu, aby integrovaná spoločnosť v skupine účtovala transferové ceny, ktoré neodrážajú ceny, ktoré by sa účtovali v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže, t. j. ceny dohodnuté nezávislými podnikmi, ktoré si dohadujú v porovnateľných podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, poskytuje tejto spoločnosti selektívnu výhodu tým, že v jeho dôsledku dochádza k zníženiu základu dane spoločnosti, a teda aj jej daňovej povinnosti podľa štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb. Ako už bolo vysvetlené, zásada, podľa ktorej by platby za transakcie medzi integrovanými spoločnosťami mali byť také ako za transakcie dohodnuté medzi neintegrovanými samostatnými spoločnosťami za porovnateľných okolností v podmienkach nezávislého vzťahu, sa všeobecne nazýva „princíp nezávislého vzťahu“. Súdny dvor vo svojom rozsudku o daňovom režime koordinačných centier v Belgicku schválil princíp nezávislého vzťahu ako referenčné kritérium na stanovenie toho, či integrovaná spoločnosť v skupine získa selektívnu výhodu podľa článku 107 ods. 1 zmluvy v dôsledku daňového opatrenia, ktorým sa určujú jej transferové ceny, a teda aj základ dane.

(252) Cieľom princípu nezávislého vzťahu je zaručiť, že sa transakcie uskutočňované medzi integrovanými spoločnosťami v skupine posudzujú na daňové účely s ohľadom na výšku zisku, ktorý by sa dosiahol, ak by tie isté transakcie uzavreli neintegrované samostatné spoločnosti. V opačnom prípade by integrované spoločnosti v skupine získali výhodné zaobchádzanie podľa štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb, pokiaľ ide o určenie ich zdaniteľného základu, ktoré nie je k dispozícii neintegrovaným samostatným spoločnostiam, čo by viedlo k nerovnakému zaobchádzaniu so spoločnosťami, ktoré sa nachádzajú v podobnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ týchto pravidiel, ktorým je zdaniť zisk všetkých spoločností podliehajúcich ich rozsahu pôsobnosti pri zdanení, keďže zdaniteľný zisk oboch spoločností sa zdaňuje na základe rovnakej sadzby dane z príjmu právnických osôb.

(253) Rovnaký princíp sa vzťahuje aj na interné obchodovanie rôznych častí rovnakej integrovanej spoločnosti, napríklad pobočky, ktorá uskutočňuje transakcie s inými časťami spoločnosti, ku ktorej patrí. Ako je vysvetlené v odôvodneniach 228 až 242, všetky spoločnosti podliehajúce dani z príjmu právnických osôb v Írsku, či už ide o spoločnosti rezidentov alebo nerezidentov, neintegrované alebo integrované spoločnosti, by sa mali považovať za nachádzajúce sa v podobnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na vlastný cieľ štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku, ktorým je zdaniť zisk všetkých spoločností zdaniteľných v Írsku. Ako je vysvetlené v odôvodnení 230, zdaniteľný zisk neintegrovanej spoločnosti sa odvíja od cien stanovených na trhu, či už za nadobudnuté vstupy alebo za výrobky a služby predávané spoločnosťou, ako to vyplýva z jej účtovníctva, a práve tento zisk tvorí východiskový bod pri stanovení základu dane, na základe ktorého sa vyberá daň z príjmu právnických osôb v Írsku podľa oddielu 21 ods. 1 a oddielu 26 zákona TCA 97. Preto, aby sa zaručilo, že metóda rozdeľovania zisku schválená v záväznom stanovisku neposkytuje selektívnu výhodu spoločnosti nerezidentovi, ktorá vykonáva činnosť prostredníctvom pobočky v Írsku, táto metóda musí zaručiť, že zdaniteľný zisk danej pobočky, z ktorého sa vyberá daň z príjmu právnických osôb podľa oddielov 21 ods. 1 a 25 zákona TCA 97, je určená spôsobom, ktorý spoľahlivo aproximuje výsledok v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Záväzné stanovisko, ktoré umožňuje spoločnosti nerezidentovi rozdeliť zisk svojej pobočke takým spôsobom, že daná pobočka vykáže zdaniteľný zisk, ktorý neaproximuje spoľahlivo ceny stanovené na trhu dohodnuté v rámci nezávislého vzťahu, poskytuje selektívnu výhodu danej spoločnosti podľa štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku, ktorá nie je k dispozícii neintegrovaným spoločnostiam, tým, že umožňuje danej spoločnosti znížiť základ dane, a tým aj jej daň z príjmu právnických osôb v Írsku.

(254) Komisia sa preto domnieva, že na zistenie, či írska finančná správa poskytla prostredníctvom napadnutých záväzných stanovísk spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu, je potrebné uplatniť zásadu, že transakcie

([170]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, EU:C:2006:416, bod 96.

v rámci integrovanej spoločnosti by sa mali vykonávať tak, ako keby sa uskutočňovali medzi neintegrovanými spoločnosťami na trhu ([171]). Prítomnosť selektívnej výhody podľa článku 107 ods. 1 zmluvy možno vylúčiť len vtedy, keď ceny účtované za transakcie v rámci spoločnosti, ktoré sa používajú na určenie základu dane jednotlivých zložiek tejto spoločnosti, sú spoľahlivou aproximáciou cien dohodnutých v rámci nezávislého vzťahu na trhu. Len pri tomto scenári sa bude so spoločnosťami nerezidentmi zaobchádzať rovnako ako s neintegrovanými spoločnosťami, pokiaľ ide o určenie ich základu dane, a teda ich daňovej povinnosti z dane z príjmov právnických osôb podľa štandardných pravidiel zdaňovania ziskov právnických osôb v Írsku.

(255) V rozpore s tvrdeniami Írska ([172]) a spoločnosti Apple ([173]) Komisia pri posudzovaní štátnej pomoci v rámci záväzných stanovísk o rozdelení zisku a transferovom oceňovaní neuplatňuje priamo článok 7 ods. 2 a/ani článok 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní ani usmernenia OECD k rozdeľovaniu zisku alebo transferovému oceňovaniu, ako sa opisuje v oddiele 2.4. Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 79, rámec OECD pozostáva z nezáväzných usmernení týkajúcich sa metód rozdeľovania zisku a metód transferového oceňovania, ktoré sa priamo nevenujú problematike štátnej pomoci ([174]). Pri preskúmavaní záväzného stanoviska z hľadiska pravidiel štátnej pomoci sa Komisia opierala skôr o článok 107 ods. 1 zmluvy a princíp nezávislého vzťahu, ako ho vykladá Súdny dvor a ako sa uvádza v odôvodnení 250. Rámec OECD síce nie je záväzný, Komisia sa však domnieva, že poskytuje užitočné usmernenia pre daňové správy a nadnárodné podniky týkajúce sa toho, ako možno zaistiť, aby boli transferové oceňovanie a opatrenia na rozdelenie zisku v súlade s trhovými podmienkami. Ak sa teda metóda rozdelenia zisku odchyľuje od usmernení tohto rámca, ide o ďalší náznak toho, že táto metóda nevedie k spoľahlivej aproximácii výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. A platí to aj naopak, je nepravdepodobné, že by záväzné stanovisko schvaľujúce metódu rozdelenia zisku, ktorá je úplne v súlade so znením i duchom usmernení podľa rámca OECD vrátane usmernení týkajúcich sa výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania, vytváralo pre jeho príjemcu selektívnu výhodu.

(256) V rozpore s tvrdením Írska ([175]) Komisia uplatňuje princíp nezávislého vzťahu v tomto kontexte nie ako základ na „uloženie“ daní, ktoré by inak v danom referenčnom systéme neboli splatné, ale ako referenciu na overenie toho, či zdaniteľný zisk pobočky, na ktorú sa vzťahujú štandardné pravidlá zdaňovania zisku právnických osôb, je určený spôsobom, pri ktorom sa zaistí, že integrované spoločnosti nerezidenti, fungujúce v Írsku prostredníctvom pobočky, nezískavajú podľa týchto pravidiel priaznivejšie podmienky v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny určené na trhu a dohodnuté v rámci nezávislého vzťahu.

(257) Pokiaľ ide o tvrdenie Írska, že írske daňové právo neumožňuje ukladanie daní na základe všeobecných zásad ([176]), Komisia napokon pripomína aj to, že princíp nezávislého vzťahu, o ktorý sa opiera, vyplýva z článku 107 ods. 1 zmluvy, ako ho vykladá Súdny dvor, ktorý je pre členské štáty záväzný a z ktorého rozsahu pôsobnosti nie sú vylúčené ani vnútroštátne daňové pravidlá ([177]). Tento princíp sa teda uplatňuje nezávisle od toho, či daný členský štát princíp nezávislého vzťahu začlenil do svojho vnútroštátneho právneho systému.

([171]) Podobne aj spoločnosť Apple vo svojich pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania, konkrétne v odsekoch 154 a 155, uvádza, že pripísanie zisku podľa oddielu 25 zákona TCA 97 si vyžaduje, aby sa pobočka považovala za „*samostatný subjekt*“.
([172]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 38 a nasl.
([173]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 228 a nasl.
([174]) Komisia už v rozhodnutí o začatí konania jasne uviedla, že nepoužila smernicu OECD o transferovom oceňovaní ako prameň práva, ale o tieto usmernenia sa opierala ako o referenčný dokument, pričom súčasne vychádzala z princípu nezávislého vzťahu, ako ho vykladá Súdny dvor. Po opísaní smernice OECD o transferovom oceňovaní a princípu nezávislého vzťahu Komisia v odôvodnení 57 ďalej uvádza, že „práve vzhľadom na tieto všeobecné zistenia Komisia preskúma, či napadnuté záväzné stanoviská sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu“.
([175]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 43
([176]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 42, s odkazom na rozsudok írskeho najvyššieho súdu, ktorý znie: „Platí zavedená právna norma, že občan nebude zdanený, pokiaľ sa v znení predpisu táto povinnosť jasne neukladá.“ [Texaco (Írsko) Ltd. v. Murphy (daňový inšpektor) [1991], 2 írsky vestník 449 až 454 (najvyšší súd)].
([177]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Fórum 187 ASBL/Komisia, EU:C:2006:416, bod 81.

c) **Záver: štandard pre posúdenie toho, či napadnutými záväznými stanoviskami vzniká spoločnostiam ASI a AOE selektívna výhoda**

(258) Vzhľadom na uvedené poznámky platí, že ak možno preukázať, že metódy rozdelenia zisku, ktoré írska finančná správa schválila v napadnutých záväzných stanoviskách, vedú k takému zdaniteľnému zisku spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý sa odchyľuje od spoľahlivej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, tieto stanoviská by sa mali považovať za stanoviská, ktorými sa týmto spoločnostiam poskytuje selektívna výhoda v zmysle článku 107 ods. 1, keďže vedú k zníženiu daňovej povinnosti pri dani z príjmov právnických osôb podľa štandardných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých základ dane sa určí podľa ziskov, ktoré dosahujú v trhových podmienkach.

(259) V oddieloch 8.2.2.2 a 8.2.2.3 Komisia preukáže, že napadnuté záväzné stanoviská sa odchyľujú od štandardných pravidiel zdaňovania ziskov právnických osôb v Írsku, pretože metódy schválené v týchto stanoviskách umožňujú spoločnostiam ASI a AOE určovať ich ročný zdaniteľný zisk v Írsku spôsobom, ktorý sa odchyľuje od spoľahlivej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(260) Komisia sa v prvom rade domnieva, že skutočnosť, že írska finančná správa prijala nepodložený predpoklad, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE by mali patriť mimo Írska, z ktorého vychádzajú aj metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách, vedie k ročnému zdaniteľnému zisku spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý sa odchyľuje od spoľahlivej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu ([178]).

(261) V rámci subsidiárnej argumentácie a bez vplyvu na záver v odôvodnení 260 sa Komisia domnieva, že aj keby írska finančná správa postupovala správne pri prijatí nepodloženého predpokladu, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE by mali patriť mimo Írska, čo Komisia spochybňuje, metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách by aj tak viedli k ročnému zdaniteľnému zisku spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý sa odchyľuje od spoľahlivej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, pretože tieto metódy sú každopádne založené na nevhodných metodických voľbách ([179]).

(262) Ešte pred analýzou oboch hľadísk Komisia konštatuje, že napadnuté záväzné stanoviská boli vydané bez toho, aby spoločnosť Apple pripravila správu o rozdelení zisku alebo transferovom oceňovaní. Pri preskúmavaní žiadostí o vydanie stanovísk mala írska finančná správa k dispozícii len dokumentáciu zhrnutú v oddiele 2.2.3. Komisia už v rozhodnutí o začatí konania vyjadrila pochybnosti o absencii správy o rozdelení zisku alebo transferovom oceňovaní, ktoré sa nijako nezmiernili. Až po tom, ako Komisia prijala svoje rozhodnutie o začatí konania, pripravili Írsko a spoločnosť Apple svoje správy *ad hoc* o rozdelení zisku, ktoré vypracovali PwC a [daňový poradca spoločnosti Apple], aby tak *ex post facto* odôvodnili metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách. V záujme úplnosti Komisia zváži aj vysvetlenia uvedené v týchto správach, pokiaľ budú relevantné, hoci írska finančná správa ich v čase vydávania príslušných stanovísk nemala k dispozícii.

(263) Na záver Komisia konštatuje, že hoci Írsko namietalo, že v oddiele 25 zákona TCA 97 sa nevyžaduje, aby írska finančná správa pri vydávaní záväzných stanovísk postupovala podľa usmernení rámca OECD, metódami rozdelenia zisku, ktoré boli v napadnutých záväzných stanoviskách schválené, sa stanovuje odmena za všetky činnosti vykonávané týmito pobočkami tak, že sa vychádza z prevádzkových nákladov írskych pobočiek a nie z odmeny za samostatné transakcie, ktoré tieto pobočky vykonali s ich príslušnými ústrediami. Inak povedané, zdá sa, že jednostranné metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách pripomínajú dohody o transferovom oceňovaní na základe metódy čistého obchodného rozpätia, kde sa ako ukazovateľ úrovne zisku používajú prevádzkové výdavky, ako sa opisuje v smernici OECD o transferovom oceňovaní.

([178]) Pozri oddiel 8.2.2.2.
([179]) Pozri oddiel 8.2.2.3.

8.2.2.2. ***Selektívna výhoda vyplývajúca z toho, že írska finančná správa prijala nepodložený predpoklad, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE by mali patriť mimo Írsko.***

(264) Ako sa vysvetľuje v odôvodneniach 265 až 321, Komisia sa domnieva, že to, že írska finančná správa prijala nepodložený predpoklad, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE by mali patriť mimo Írsko, z čoho vychádzajú aj metódy rozdelenia zisku navrhnuté spoločnosťou Apple a schválené v napadnutých záväzných stanoviskách, vedie k ročnému zdaniteľnému zisku spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý sa odchyľuje od spoľahlivej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

a) **Rozdelenie zisku v rámci spoločnosti zahŕňa aj rozdelenie aktív, funkcií a rizík medzi rôznymi časťami danej spoločnosti**

(265) V napadnutých záväzných stanoviskách írska finančná správa schválila jednostranné metódy rozdelenia zisku na rozdelenie zisku na írske pobočky spoločností ASI a AOE. Tieto metódy vychádzali z nepodloženého predpokladu, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE by mali patriť plne mimo Írsko ([180]). Na základe tohto predpokladu sa zdaniteľný zisk spoločností ASI a AOE v Írsku určuje s využitím metódy transferového oceňovania pripomínajúcej metódu čistého obchodného rozpätia, pričom írske pobočky sa vnímajú ako testovaná strana a zvyškový zisk spoločností ASI a AOE sa prideľuje mimo Írska ([181]).

(266) Írsko argumentuje, že podľa oddielu 25 zákona TCA 97 má právomoc zdaniť len tú časť ziskov spoločnosti, ktorá zodpovedá činnostiam írskych pobočiek, čo znamená, že na účely rozdelenia zisku má írska finančná správa zohľadňovať len činnosti prebiehajúce v írskych pobočkách ([182]). Podľa Írska by sa licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE nemali na daňové účely prideľovať írskym pobočkám, pretože tieto pobočky nevykonávajú žiadne činnosti spojené so správou týchto licencií ([183]). Írsko trvá na tom, že schválením metódy výpočtu zdaniteľného zisku írskych pobočiek len na základe zohľadnenia írskych pobočiek írska finančná správa správne uplatnila oddiel 25 zákona TCA 97 a spoločnosti ASI ani spoločnosti AOE neposkytla selektívnu výhodu.

(267) Komisia s touto argumentáciou nesúhlasí.

(268) Ako sa vysvetľuje v oddiele 8.2.2.1, pri uplatnení oddielu 25 zákona TCA 97 sa vyžaduje využitie metódy rozdelenia zisku vychádzajúcej z princípu nezávislého vzťahu. Ak transakciu vykonajú dve nezávislé spoločnosti, cena účtovaná za takúto transakciu vyjadruje funkcie, ktoré každá spoločnosť v tomto vzťahu plní, s ohľadom na použité aktíva a riziká preberané týmito spoločnosťami. Ak teda transakciu vykonajú pridružené spoločnosti, je potrebné uskutočniť porovnanie použitých aktív, vykonaných funkcií a rizík preberaných jednotlivými spoločnosťami, aby sa zistilo či cena v rámci vnútroskupinovej transakcie vychádza z princípu nezávislého vzťahu ([184]).

(269) V porovnaní so situáciou, keď sa transferové oceňovanie použije na stanovenie obchodných podmienok medzi dvomi samostatnými spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny podnikov, pri rozdelení zisku medzi rôznymi

([180]) Pozri napríklad pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, s. 7, podľa ktorých „[správca dane, ktorý odsúhlasil základ rozdelenia zisku v roku 1991,] prikladal rozhodujúci význam skutočnosti, že írske pobočky nemali žiadne práva na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple ani podiel na nich, pričom práve tieto práva predstavujú podstatný zdroj príjmov spoločnosti". Pozri tiež výňatky z rozhovoru dňa 30. novembra 1990 reprodukované v odôvodnení 64, kde sa uvádza, že „podľa názoru [daňového poradcu spoločnosti Apple] je zisk odvodený z troch zdrojov – technológie, marketingu a výroby. Írskej pobočky sa pritom týka len výrobná časť."

([181]) Pozri odôvodnenie 329.

([182]) Pozri odôvodnenia 159 a 200.

([183]) Pozri odôvodnenia 113, 185, 195 a 213.

([184]) Pozri odsek 1.42 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, zreprodukovaný v poznámke pod čiarou č. 61.

časťami tej istej spoločnosti rozdelenie aktív, funkcií a rizík nie je dané, ale tiež sa určuje prostredníctvom metódy rozdelenia zisku. Dôvodom je to, že pri rozdelení zisku v rámci spoločnosti žiadna z jej samostatných zložiek nemá samostatnú právnu subjektivitu, a teda o žiadnej z týchto častí nemožno povedať, že by sama vlastnila aktíva alebo ručila za záväzky danej spoločnosti. Aktíva vlastní a zodpovednosť voči veriteľom má spoločnosť ako celok, ktorý pozostáva zo samostatných zložiek. Veriteľ takejto spoločnosti by ako záruku pre prípad platobnej neschopnosti mohol mať skutočne nárok na všetky aktíva spoločnosti bez ohľadu na to, či boli tieto aktíva pridelené interne alebo na daňové účely ústrediu spoločnosti alebo konkrétnej pobočke.

(270) V takýchto prípadoch navyše nemožno z riadnej účtovnej závierky danej spoločnosti spoľahlivo priamo zistiť ani vlastníctvo aktív ([185]). Fyzická prítomnosť zamestnancov alebo aktív v konkrétnej jurisdikcii, ako napríklad umiestnenie závodu, môže síce poskytnúť isté usmernenie pre primerané rozdelenie týchto aktív v rámci spoločnosti, nehmotné aktíva vo vlastníctve alebo držbe spoločnosti, ako napríklad licencie na duševné vlastníctvo, však nemožno identifikovať vo fyzickej forme, a preto je ich náročnejšie priradiť na daňové účely. Podobne, keďže medzi dvomi časťami tej istej spoločnosti nemôžu existovať zmluvné dohody, vlastníctvo (hmotných alebo nehmotných) aktív v rámci danej spoločnosti nemožno určiť ani zmluvne.

(271) A keďže írske pobočky spoločností ASI a AOE nemajú právnu subjektivitu, ktorá by bola samostatná od spoločností, ku ktorým patria, nemožno o žiadnej pobočke ani časti týchto spoločností a najmä o príslušných ústrediach povedať, že samostatne vlastnia aktíva alebo ručia za záväzky daných spoločností. V súlade s tým nemožno povedať ani to, že by ústredia spoločností ASI a AOE alebo ich príslušné írske pobočky samostatne mali v držbe licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple. V každom prípade teda práve spoločnosť ako celok tvorená jednotlivými časťami má v držbe licencie na duševné vlastníctvo.

(272) Ak sa má zaistiť, že rozdelenie zisku pobočkám povedie k spoľahlivej aproximácii výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, treba brať do úvahy skutočnosť, že aktíva, riziká, kapitál a práva, ako aj povinnosti vyplývajúce z transakcií medzi danou pobočkou a ostatnými časťami tej istej spoločnosti patria spoločnosti ako celku a nie jednej z častí danej spoločnosti ([186]). Zisky, ktoré sa dajú prideliť pobočke, sú teda zisky, ktoré by táto pobočka dosiahla pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu, najmä pri obchodovaní s ostatnými časťami spoločnosti, ak by bola samostatným a nezávislým podnikom vykonávajúcim tú istú alebo podobnú činnosť za tých istých alebo podobných podmienok, s ohľadom na používané aktíva, vykonávané funkcie a riziká preberané spoločnosťou prostredníctvom jej pobočky a iných častí spoločnosti.

([185]) Na účely interného vykazovania však možno pripraviť samostatné účtovné závierky, hoci ani tieto nepredstavujú právne záväzné vymedzenie možných nárokov na aktíva a takéto účty nemusia byť predmetom externého auditu ani overovania. V tomto prípade však ani takéto orientačné ani vnútorné vymedzenie v čase žiadosti o napadnuté záväzné stanoviská buď neexistovalo, alebo Írsku nebolo poskytnuté. Írsko potvrdilo, že spoločnosť ASI nevykázala írskej finančnej správe samostatné účtovné závierky pre ústredie a pobočku. Tak to bolo aj v prípade spoločnosti AOE. Pozri odôvodnenie 101.

([186]) Pozri tiež bod 14 oddiel B-3 písm. i), s. 14 správy OECD o pripisovaní zisku z roku 2010: „Ako v prípade dvoch neprepojených podnikov sa vlastníctvo aktív a znášanie rizika určuje na základe právne záväzných zmlúv alebo iných zistiteľných právnych úprav. Podobné hľadiská sa vzťahujú na pridružené podniky za predpokladu, že tieto zmluvy alebo právne úpravy vyjadrujú základnú realitu […]. Podobne v kontexte samostatných podnikov všeobecne nevznikajú problémy pri určovaní toho, ktorý podnik vlastní kapitál. Faktické a právne postavenie v kontexte stálej prevádzkarne je na druhej strane také, že neexistuje žiadna jednotlivá časť podniku, ktorá by právne vlastnila aktíva, preberala riziká, vlastnila kapitál alebo uzatvárala zmluvy so samostatnými podnikmi. V kontexte stálej prevádzkarne teda právne postavenie nie je nápomocné, keďže v článku 7 ods. 2 sa stála prevádzkareň vníma ako samostatný a nezávislý podnik samostatne vykonávajúci vlastné funkcie, preberajúci vlastné riziká a sám vlastniaci a používajúci aktíva. Je preto potrebné v súlade s princípom nezávislého vzťahu podľa článku 7 vytvoriť mechanizmus na pripisovanie rizík, hospodárskeho vlastníctva aktív a kapitálu hypoteticky samostatnej a nezávislej stálej prevádzkarni, aby bolo možné spojiť túto hypoteticky samostatnú a nezávislú stálu prevádzkareň s právami a povinnosťami vyplývajúcimi z transakcií medzi samostatnými podnikmi a podnikom, ktorého súčasťou je táto stála prevádzkareň, a rozpoznať a určiť charakter obchodu (t. j. vnútropodnikové ekvivalenty samostatných podnikových transakcií) medzi hypoteticky samostatnou stálou prevádzkarňou a inými časťami podniku, ktorého súčasťou je táto stála prevádzkareň.“, s. 14.

(273) Zdá sa, že Írsko ([187]) a tiež spoločnosť Apple ([188]) uznávajú, že írska finančná správa by pri určovaní zdaniteľného zisku spoločnosti nerezidenta podľa oddielu 25 zákona TCA 97 mala zohľadňovať aktíva, funkcie a riziká príslušnej írskej pobočky. Spoločnosť Apple podobne akceptuje, že pri rozdelení zisku podľa oddielu 25 zákona TCA 97 sa vyžaduje, aby sa pobočka považovala za *„samostatný subjekt“* ([189]). V rozpore s prístupom, ktorý navrhlo Írsko v odôvodnení (266), na zaistenie toho, aby metóda rozdelenia zisku írskej pobočke viedla k spoľahlivej aproximácii výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, mala írska finančná správa overiť, či pridelenie licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple mimo Írska namiesto ich príslušným írskym pobočkám mohlo byť odsúhlasené aj v kontexte princípu nezávislého vzťahu. Pri žiadosti o overenie metód navrhovaných spoločnosťou Apple na pridelenie zisku írskym pobočkám spoločností ASI a AOE mala írska finančná správa najprv riadne preskúmať použité aktíva, vykonávané funkcie a riziká preberané týmito spoločnosťami prostredníctvom ich írskych pobočiek a prostredníctvom ostatných častí týchto spoločností.

(274) Írsko a spoločnosť Apple namietajú, že v súlade so zásadou teritoriality je možné u spoločností ASI a AOE zdaňovať len zisk z ich aktivít v Írsku. Zdaňovacie právomoci Írska sú príslušne obmedzené na príjem spoločnosti zo zdrojov v Írsku, a to na základe oddielu 25 zákona TCA 97 ([190]). Komisia súhlasí s uvedeným opisom zásady teritoriality. Avšak zásada teritoriality, ktorú Komisia nespochybňuje, sa týka práva na zdanenie. Táto zásada však neodstraňuje potrebu toho, aby daňová správa určila rozdelenie použitých aktív, vykonávaných funkcií a prevzatých rizík zo strany spoločnosti nerezidenta prostredníctvom jej pobočky a prostredníctvom iných častí spoločnosti, a to vrátane duševného vlastníctva v držbe spoločnosti ako celku na účely určenia sumy takéhoto zdrojového príjmu spôsobom, ktorý vedie k spoľahlivej aproximácii výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Pri tomto argumente sa zdá, že si Írsko a spoločnosť Apple zamieňajú zásadu teritoriality pri zdaňovaní zdrojového príjmu dosiahnutého prostredníctvom írskych pobočiek so snahou o zhromaždenie faktických informácií o činnosti spoločností ASI a AOE, aby sa zabezpečilo rozdelenie aktív, funkcií a rizík v rámci týchto spoločností v súlade s nezávislým vzťahom na určenie ich zdaniteľného zisku v Írsku. Pri overovaní, či metóda rozdelenia zisku spoločnosti nerezidenta vedie k spoľahlivej aproximácii výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, sa na zhromažďovanie informácií nevzťahujú žiadne územné obmedzenia.

(275) Pri opise toho, kde sa spravuje duševné vlastníctvo spoločnosti Apple alebo komu by sa mali pripísať licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, žiadosť o vydanie stanoviska aj neskoršie dokumenty predložené Írskom a spoločnosťou Apple naznačujú, že duševné vlastníctvo sa spravuje mimo Írska ([191]). Odkazuje sa tu na činnosti vykonávané ústrediami spoločností ASI and AOE na jednej strane a na funkcie a hospodárske činnosti vykonávané spoločnosťou Apple Inc. na strane druhej, obzvlášť na činnosti vykonávané vedúcimi pracovníkmi spoločnosti Apple v USA. Keďže sa však väčšina členov predstavenstiev spoločností ASI a AOE nachádza v USA a zároveň sú zamestnancami spoločnosti Apple Inc ([192]), nie je jasné, či sa činnosti, na ktoré sa odkazuje, pripisujú ústrediam spoločností ASI a AOE alebo spoločnosti Apple Inc. Komisia bude skúmať vplyv oboch scenárov na pridelenie zisku príslušným írskym pobočkám spoločností ASI a AOE v odôvodneniach 276 až 307, resp. v odôvodneniach 308 až 318.

([187]) Írsko vysvetlilo, že uplatňovanie oddielu 25 zákona TCA 97 vyžaduje od írskej finančnej správy, aby pri uplatňovaní úsudku vzala do úvahy konkrétne skutočnosti a okolnosti každého prípadu, ktoré môžu zahŕňať „funkcie vykonávané ktoroukoľvek pobočkou, jej podiel (ak existuje) na aktívach spoločnosti, povahu a mieru akýchkoľvek rizík, ktoré na seba pobočka preberá, a celkový príspevok pobočky k ziskom spoločnosti.“ Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 21.

([188]) Spoločnosť Apple uvádza vo svojich pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania v odsekoch 154 a 155, že pripisovanie ziskov na základe oddielu 25 zákona TCA 97 sa uskutočňuje na základe týchto kritérií: „i) aktivity pobočky (najmä pobočkou vykonávané funkcie, držané aktíva a znášané riziká); ii) hodnota vytvorená prostredníctvom týchto aktivít a skutočné náklady znášané pobočkou a iii) porovnanie s inými spoločnosťami v porovnateľnom sektore alebo odvetví.“ Podľa spoločnosti Apple tieto hlavné zásady určovali uplatňovanie oddielu 25 zákona TCA 97 v čase vydania napadnutých záväzných stanovísk, pričom sa naďalej uplatňujú aj v súčasnosti. Pozri tiež stanovisko [poradcu spoločnosti Apple] opísané v odôvodnení 204.

([189]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 154 a 155.

([190]) List Írska zo 4. mája 2015, s. 4.

([191]) Pozri napríklad odôvodnenia 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 a 210.

([192]) Pozri odôvodnenie 114.

b) **Rozdelenie aktív, funkcií a rizík medzi pobočkou vykonávajúcou viacero ekonomických činností a ústredím bez fyzickej prítomnosti a zamestnancov**

(276) Spoločnosti ASI aj AOE sú založené v Írsku. Podľa oddielu 23A zákona TCA 97 však neboli spoločnosti ASI a AOE daňovými rezidentmi v Írsku počas obdobia účinnosti napadnutých záväzných stanovísk. Predtým, než bol oddiel 23A zákona TCA 97 zmenený zákonom o financiách z roku 2013 bolo podľa tohto oddielu možné považovať spoločnosti založené v Írsku za daňových nerezidentov za predpokladu splnenia určitých podmienok. Keďže spoločnosti ASI aj AOE sú v konečnom dôsledku kontrolované spoločnosťou, ktorá je rezidentom v krajine s uzatvorenou daňovou zmluvou, konkrétne spoločnosťou Apple Inc., ktorá je daňovým rezidentom v USA, a keďže obe spoločnosti vykonávali obchodné činnosti v Írsku prostredníctvom svojich príslušných pobočiek a boli riadené a kontrolované mimo Írska, spoločnosti ASI a AOE sa považovali za spoločnosti, ktoré nie sú rezidentmi v Írsku, na základe obchodnej výnimky podľa oddielu 23A zákona TCA 97 ([193]). V tejto súvislosti spoločnosť Apple uviedla, že daňová rezidencia spoločností ASI a AOE sa nenachádza „nikde“ ([194]), zatiaľ čo Írsko považovalo tieto dve spoločnosti za „funkčne riadené a kontrolované“ v USA ([195]). Podľa vysvetlenia v odôvodnení 52 bolo počas obdobia platnosti napadnutých záväzných stanovísk možné najvhodnejšie opísať spoločnosti ASI a AOE ako „bez štátnej príslušnosti“ na účely daňovej rezidencie.

(277) V rozpore s tvrdením Írska ([196]) sa v rámci vyšetrovania Komisie neskúmal súlad oddielu 23A zákona TCA 97 s pravidlami štátnej pomoci ani neexistencia daňovej rezidencie spoločností ASI a AOE v dôsledku uplatnenia daného ustanovenia na základe týchto pravidiel. Neskúmalo sa ani to, či je štruktúra a organizácia spoločností skupiny Apple v Írsku v súlade s pravidlami štátnej pomoci. Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 39, vyšetrovanie sa skôr zaoberalo napadnutými záväznými stanoviskami a tým, či metódy rozdelenia zisku schválené írskou finančnou správou v daných stanoviskách viedli k poskytnutiu štátnej pomoci.

(278) Komisia napriek tomu konštatuje, že sa zdá, že úryvok z audítorom overených účtovných závierok, ktorý sa reprodukuje vo výročnej správe za rok 2007 a na obrázku 6 v tomto rozhodnutí, vychádza z predpokladu, že celkový účtovný zisk spoločnosti ASI podlieha bežnej írskej sadzbe dane z príjmu právnických osôb vo výške 12,5 %, ktorá sa uplatňuje na príjem z podnikania. Okrem toho sa vo vysvetlivke k podrobnému výpočtu daňového zaťaženia, ktorú obsahuje obrázok 6, objasňuje, že „súčasné daňové zaťaženie je nižšie než bežná sadzba dane v Írsku. *[…]*“ ([197]). Inými slovami sa zdá, že spoločnosť Apple vychádzala z celkového účtovného zisku spoločnosti ASI ako základu dane na účely výpočtu daňovej povinnosti pri dani z príjmu právnických osôb v Írsku, pričom použila metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách ako

([193]) Pozri odôvodnenie 50. Pri preskúmaní postupov použitých pri rozdelení zisku pobočke spoločnosti nerezidentovi v írskych záväzných stanoviskách (pozri odôvodnenia 384 až 396) Komisia identifikovala situácie iných spoločností, ktoré boli založené v Írsku, ale neboli daňovými rezidentmi v Írsku, ale v jurisdikcii, v rámci ktorej by tieto spoločnosti boli riadené a kontrolované. Daňová rezidencia spoločností založených v Írsku sa uvádzala napríklad v […] (pozri spoločnosť [I]) a v […] (pozri spoločnosť [D]). Vo viacerých prípadoch nebola v žiadostiach o vydanie stanoviska daňová rezidencia uvedená.

([194]) Riaditeľ spoločnosti Apple uviedol: „Rozumiem tomu tak, že ani pre jednu z troch dcérskych spoločností, ktoré ste práve uviedli [AOI, ASI a AEO], neexistuje daňová rezidencia“ na vypočutí v súvislosti s presunom ziskov do iných krajín a časťou 2 daňového zákonníka USA (Apple Inc.) v stálom podvýbore pre vyšetrovanie Senátu USA z 21. mája 2013, s. 45. Pozri aj obrázok 7 tohto rozhodnutia s kópiou úryvku z výročnej správy spoločnosti ASI za rok 2012, v ktorom sa uvádza, že „spoločnosť nie je daňovým rezidentom v žiadnej jurisdikcii“.

([195]) Pozri odôvodnenia 51, 112 a 200. Pozri aj vyjadrenia Tima Cooka, riaditeľa spoločnosti Apple, a Phillipa Bullocka, riaditeľa pre daňové otázky spoločnosti Apple Inc., v dokumente: Vypočutie v súvislosti s presunom ziskov do iných krajín a časťou 2 daňového zákonníka USA (Apple Inc.) v stálom podvýbore pre vyšetrovanie Senátu USA z 21. mája 2013, s. 41.

([196]) Pozri odôvodnenia 199 a 200.

([197]) Pokiaľ ide o výpočet daňového zaťaženia spoločnosť Apple najskôr na celkový účtovný zisk spoločnosti ASI (v účtovnom období 2007 približne 1 844 miliónov USD) uplatní írsku sadzbu dane 12,5 % pre príjem z podnikania, čím dospeje k teoretickej daňovej povinnosti spoločnosti ASI pri dani z príjmu právnických osôb v Írsku (približne 230 miliónov USD). K tejto sume potom pripočíta daňové zaťaženie súvisiace s príjmom z úrokov, na ktoré sa uplatňuje sadzba 25 %. Z výslednej teoretickej sumy splatnej dane na základe bežnej sadzby dane v Írsku spoločnosť Apple odpočíta sumu stanovenú na zníženie teoretickej sumy daňového zaťaženia na úroveň daňového zaťaženia schváleného v napadnutých záväzných stanoviskách pre írsku pobočku spoločnosti ASI (približne 8,9 milióna USD). Tento odpočet sumy vo výške približne 224 miliónov USD sa udáva ako úprava v súvislosti s „príjmom zdaňovaným nižšími sadzbami“.

prostriedok na zníženie základu dane a súhlasila s tým, že daňová povinnosť spoločnosti ASI pri dani z príjmu právnických osôb v Írsku bola nižšia než výška tejto povinnosti všeobecne uplatňovaná voči spoločnostiam zdaňovaným v Írsku ([198]).

(279) Vzhľadom na uvedené je na určenie toho, či metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách predstavujú selektívnu výhodu (a tým štátnu pomoc) pre spoločnosti ako ASI a AOE, nevyhnutné určiť, či tieto metódy vedú k ročnému zdaniteľnému zisku spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý sa odchyľuje od spoľahlivej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu ([199]). Zavisí to od toho, či tieto metódy zabezpečujú spoľahlivú aproximáciu úrovne zisku, ktorú by írske pobočky týchto spoločností boli dosiahli v prípade nezávislého vzťahu, najmä pri ich obchodných transakciách s inými časťami ich príslušných spoločnosti, ak by boli samostatnými a nezávislými podnikmi, ktoré sa zapájajú do rovnakých alebo podobných aktivít v rovnakých alebo podobných podmienkach ([200]). Vzhľadom na to, že počas obdobia účinnosti napadnutých záväzných stanovísk nemala spoločnosť ASI žiadne pobočky mimo Írska a jediná pobočka spoločnosti AOE mimo Írska bola v Singapure, pričom pri tejto pobočke Írsko ani spoločnosť Apple nikdy neuvádzali, že vykonáva funkcie, ktoré vytvárajú celkové zisky spoločnosti AOE, dôsledkom toho, že írska finančná správa prijala nepodložený predpoklad, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple sa majú prideliť mimo Írska, je skutočnosť, že tieto licencie boli na daňové účely pridelené ústrediam spoločností ASI a AOE.

(280) Pred schválením metód rozdelenia zisku, ktoré boli založené na nepodloženom predpoklade, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple sa majú prideliť mimo Írska, mala v tej súvislosti írska finančná správa preskúmať, či pridelenie v rámci spoločností ASI a AOE bolo pridelením, ktoré mohlo byť dohodnuté v kontexte nezávislého vzťahu medzi dvomi neprepojenými spoločnosťami v podobnej situácie, v akej boli írske pobočky a ústredia spoločností ASI a AOE. Na tento účel bolo povinnosťou írskej finančnej správy potvrdiť, či tieto licencií majú byť skutočne pridelené mimo Írska, a to na základe zohľadnenia použitých aktív, vykonávaných funkcií a rizík preberaných zo strany týchto spoločností prostredníctvom írskych pobočiek, ako aj prostredníctvom ich príslušných ústredí. Ako sa uvádza v odôvodneniach 281 až 293, ak by bola írska finančná správa vykonala takéto preskúmanie, mala dôjsť k záveru, že neexistencia aktivít týkajúcich sa duševného vlastníctva spoločnosti Apple na úrovní príslušných ústredí znamená, že tieto licencie majú byť na daňové účely pridelené írskym pobočkám, čo bol jediný možný dôsledok toho, že licencie neboli pridelené ústrediam.

(281) Na základe skutočností predložených Komisii ([201]) sa zdá, že počas obdobia účinnosti napadnutých záväzných stanovísk existovali ústredia spoločností ASI a AOE len na papieri, keďže spoločnosti ASI a AOE nemali počas tohto obdobia fyzickú prítomnosť ani zamestnancov mimo Írska. V prípade neprítomnosti zamestnancov by jedinými osobami, ktoré by boli mohli zabezpečovať funkcie ústredia, boli ich predstavenstvá.

(282) Spoločnosť Apple vo viacerých prípadoch tvrdí, že predstavenstvá spoločností ASI a AOE zabezpečovali funkcie správy duševného vlastníctva ([202]). Avšak jediným poskytnutým dôkazom o aktivitách vykonávaných predstavenstvami spoločností ASI a AOE počas obdobia účinnosti napadnutých záväzných stanovísk sú rozhodnutia prijaté

([198]) Na obrázku 7 sa uvádza podobný postup, akým sa dospeje k daňovej povinnosti írskej pobočky spoločnosti ASI pri dani z príjmu právnických osôb, s výnimkou toho, že spoločnosť Apple uplatňuje na celkový účtovný zisk spoločnosti ASI sadzbu dane z príjmu právnických osôb [1 – 5] %. Údaj [1 – 5] % sa uvádza ako priemerná sadzba dane pre všetky jurisdikcie, v ktorých spoločnosť ASI pôsobí. Neuvádzajú sa ďalšie podrobnosti ani objasnenie, akým spôsobom spoločnosť Apple dospela k údaju [1 – 5] %. Nezdá sa, že by bolo možné dať údaj [1 – 5] % do súvislosti s akýmkoľvek priemerom daní uplatniteľným v jurisdikciách, v ktorých spoločnosť ASI pôsobí, keďže táto spoločnosť je z hľadiska zdanenia prítomná len v Írsku.

([199]) Pozri odôvodnenie 258.

([200]) Pozri odôvodnenie 272.

([201]) Napríklad neprítomnosť zamestnancov, neprítomnosť stálej prevádzkarne a neprítomnosť odkazu na akékoľvek kancelárske priestory odlišné od spoločnosti Apple Inc.

([202]) Pozri odôvodnenia 113, 163, 189, 205 a 210.

na zasadnutiach predstavenstiev, ktoré sú uvedené v zápisniciach z relevantného časového obdobia, ktoré boli Komisii poskytnuté v priebehu vyšetrovania a ilustruje ich tabuľka 4 a tabuľka 5 tohto rozhodnutia. Tieto zápisnice nepreukazujú, že by predstavenstvá spoločností ASI a AOE vykonávali aktívne a kritické úlohy v súvislosti so správou a účinnou kontrolou licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple. V dokumentoch predložených Komisii, v ktorých sa opisujú diskusie počas týchto zasadnutí predstavenstiev, ani samotná spoločnosť Apple neidentifikovala v zhrnutí aktivít predstavenstiev v zápisniciach žiadne diskusie týkajúce sa duševného vlastníctva ([203]).

(283) V zápisniciach nápadne chýbajú aj akékoľvek diskusie týkajúce sa rozhodnutí o uzatvorení alebo zmene dohody CSA. Ako sa vysvetľuje v oddiele 2.5.4, dohoda CSA bola od roku 1991 viackrát zmenená, najvýznamnejšie v roku 2009. V rozpore s tvrdením Írska, že predstavenstvá spoločností ASI a AOE prijímali kritické rozhodnutia o účasti na dohode CSA a taktiež o financovaní významných nákladov vyplývajúcich z účasti na tejto dohode ([204]), a s tvrdením spoločnosti Apple, že predstavenstvá rozhodovali o rôznych zmenách dohody CSA ([205]), v zápisniciach zo zasadnutí predstavenstiev nie je zaznamenaná žiadna diskusia o zmene z roku 2009 ani žiadna diskusia týkajúca sa dohody CSA alebo duševného vlastníctva spoločnosti Apple ([206]) až do doby, keď sa na konci roka 2014 diskutovalo o novej štruktúre spoločnosti Apple v Írsku ([207]).

(284) Za celé obdobie od roku 1980 do roku 2015, za ktoré boli Komisii poskytnuté zápisnice, sa tieto zápisnice vskutku vyznačujú úplnou neprítomnosťou akejkoľvek diskusie v súvislosti s dohodou CSA až do zápisnice z […] zasadnutia predstavenstva v auguste 2014. Toto zasadnutie predstavenstva […] bolo prvýkrát […]. Avšak aj v súvislosti s dohodou CSA sa v týchto zápisniciach poukazuje na účasť ďalších osôb, ktoré diskutovali o dohode CSA v mene spoločností ASI a AOE, pričom neboli členmi predstavenstva spoločnosti ASI ani predstavenstva spoločnosti AOE a nezúčastnili sa na príslušnom zasadnutí ([208]). V každom prípade je zo všetkých zápisníc posúdených Komisiou zrejmé, že predstavenstvá spoločností ASI a AOE začali diskutovať o dohode CSA až na konci roku 2014, […], a nie keď […] pri uplatnení napadnutých záväzných stanovísk ([209]).

(285) Zo zápisníc zo zasadnutí predstavenstva, ktoré boli poskytnuté Komisii, vyplýva, že predstavenstvá sa nevenovali žiadnej detailnej diskusii o obchodnej činnosti pred diskusiami o novej štruktúre spoločnosti Apple v Írsku, v dôsledku ktorej sa podľa názoru spoločnosti Apple záväzné stanovisko z roku 2007 prestalo uplatňovať pri určovaní ročných zdaniteľných ziskov spoločností ASI a AOE v Írsku. V zhrnutí zápisníc, ktoré obsahuje tabuľka

([203]) Spoločnosť Apple zhrnula stanovisko [poradcu spoločnosti Apple] v súvislosti s aktivitami na zasadnutiach predstavenstiev takto: „Zápisnice zo zasadnutí predstavenstiev spoločností AOE/ASI […] dokazujú rozhodovanie o otázkach strategického významu pre spoločnosti ASI/AOE, a to aj i) vo finančných otázkach, ako sú investičné rozhodnutia, právomoc nad bankovými účtami a otázky udržiavania základného imania; ii) pokiaľ ide o zvažovanie a schvaľovanie účtovných závierok; a iii) pokiaľ ide o delegovanie právomoci v rámci určitých parametrov v oblasti ekonomických činností, ktoré sa všetky uskutočňujú v USA, a nie v Írsku.“ Dokumentácia predložená 7. septembra 2015, s. 7; pozri odôvodnenie 205.

([204]) Pozri list Írska zo 4. mája 2015, s. 3.

([205]) Pozri odôvodnenie 113.

([206]) Diskusie na zasadnutiach predstavenstiev spoločností ASI a AOE v auguste 2013, v rámci ktorých by sa boli mohli udeliť splnomocnenia na ochranu duševného vlastníctva, sa týkajú takej aktivity v súvislosti s duševným vlastníctvom, ktorú podľa dohody CSA nedokázala zabezpečiť spoločnosť ASI ani spoločnosť AOE. Delegovanie takýchto aktivít na zamestnancov skupiny v USA preto v princípe nebolo nevyhnutné, keďže chrániť duševné vlastníctvo na základe dohody CSA mohla len spoločnosť Apple Inc., a to aj bez akéhokoľvek delegovania. Pozri odôvodnenie 127.

([207]) Pozri oddiel 2.5.7.

([208]) V zápisnici sa uvádza, že […]. Pozri zápisnicu zo zasadnutia predstavenstva spoločnosti ASI z […] augusta 2014, s. 7.

([209]) Pozri odôvodnenie 136.

4 a tabuľka 5, sa opisujú diskusie v období od januára 2009 do septembra 2011 v prípade spoločnosti ASI a od decembra 2008 do septembra 2011 v prípade spoločnosti AOE ([210]). S výnimkou jedného obchodného rozhodnutia o presune aktív zo singapurskej pobočky spoločnosti AOE do inej spoločnosti skupiny Apple ([211]) je z týchto zápisníc zrejmé, že v rámci predstavenstiev spoločností ASI a AOE sa diskutovalo najmä o administratívnych úlohách, t. j. o schvaľovaní závierok a príjme dividend ([212]), a nie o aktívnych alebo kritických funkciách v súvislosti so správou licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple.

(286) Írsko namieta, že obchodné rozhodnutia sa neprijímajú v Írsku ([213]). Zo zápisníc zo zasadnutí predstavenstiev spoločností ASI a AOE vyplýva, že rozličné funkcie vrátane úplných funkcií predstavenstva sa príležitostne presúvali na zamestnancov spoločnosti Apple, ktorí sa nachádzali v Írsku ([214]). Írsko preto nemôže tvrdiť, že sa v Írsku nevykonávali žiadne významné funkcie. V každom prípade je na základe zápisníc zo zasadnutí predstavenstiev spoločností ASI a AOE možné presne sledovať a vymedziť aktivity ústredí, čo neplatí v prípade aktivít uskutočňovaných v írskych pobočkách, z ktorých každá zamestnáva stovky zamestnancov aktívne pôsobiacich v rôznych oblastiach.

(287) Spoločnosť Apple tvrdí, že aktivity predstavenstiev spoločností ASI a AOE boli zabezpečené „nespočetnými spôsobmi“ ([215]), a to bez ďalšieho spresnenia. Keďže sa však zdá, že výraz „nespočetný“ sa v tomto kontexte vzťahuje na neurčenú a nespočítateľnú množinu prvkov, ktorú tak nemožno overiť ani vymedziť, metóda rozdelenia zisku, ktorá sa spolieha na takéto neurčené prvky, nemôže viesť k výsledku v trhových podmienkach, pretože nemožno objektívnym spôsobom posúdiť danú metódu na základe nezávislého vzťahu. V každom prípade, keďže väčšina členov predstavenstiev spoločností ASI a AOE sa nachádza v USA a zároveň sú zamestnancami spoločnosti Apple Inc., ak by tieto aktivity boli bývali významné, spoločnosti ASI a AOE by sa v princípe považovali za spoločnosti so stálou prevádzkarňou v USA. To isté sa vzťahuje aj na údajné aktivity ústredí spoločností ASI a AOE mimo zasadnutí predstavenstiev. V prípade spoločnosti ASI Komisia ďalej konštatuje, že členovia predstavenstva tejto spoločnosti nedostávajú žiadnu odmenu a za predpokladu, že ich odmeňovanie vychádza z trhových podmienok, táto skutočnosť ďalej potvrdzuje, že ich aktivita nie je pre ústredie spoločnosti ASI hodnotná.

(288) Tieto ústredia nielenže nevykonávali aktívne alebo kritické funkcie v súvislosti so správou licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, ale ani nemali kapacitu na to, aby takéto funkcie vykonávali počas obdobia účinnosti napadnutých záväzných stanovísk. Riadiace aktivity, ktoré sa majú vykonávať v súvislosti s duševným vlastníctvom spoločnosti Apple podľa opisu v pripomienkach spoločnosti Apple (napríklad aké duševné

([210]) V prehľade, ktorý poskytlo Írsko 22. apríla 2016, sa uvádza 57 zasadnutí predstavenstva spoločnosti ASI, ktoré sa uskutočnili od prvého zasadnutia predstavenstva spoločnosti ASI 5. apríla 1990 do konca účtovného obdobia 2014 (27. septembra 2014 podľa riadnych účtovných závierok). Okrem toho spoločnosť Apple neposkytla zhrnutia zasadnutí predstavenstva, ktoré sa konali od roku 2006 do roku 2012 a ktoré poskytla Senátu USA. Spoločnosť Apple sa odvolávala na toto zhrnutie v dokumentoch predložených 15. apríla 2015 (pozri list spoločnosti Apple z 22. apríla, s. 18). V prehľade, ktorý poskytlo Írsko vo forme tabuľky, sa skutočne neuvádza 30 zasadnutí predstavenstiev za obdobie 2006 až 2012, z ktorých Írsko poskytlo zápisnice v ten istý deň, 22. apríla 2016. Zápisnice z 3 ďalších zasadnutí predstavenstiev, ktoré sa mali uskutočniť počas tohto obdobia, poskytlo Írsko 24. mája 2016. A nakoniec, v tabuľke zasadnutí predstavenstva spoločnosti ASI, ktorú spoločnosť Apple predložila Senátu USA a Írsko predložilo Komisii 15. apríla 2015, sa uvádza 5 ďalších zasadnutí predstavenstva spoločnosti ASI, ktoré sa uskutočnili v rokoch 2006 až 2010, z ktorých Írsko Komisii vôbec neposkytlo zápisnice. Celkový počet zasadnutí predstavenstiev je preto 90 na základe zápisníc poskytnutých Komisii a 92, ak sa skutočne uskutočnili všetky zasadnutia predstavenstiev uvedené v dokumentoch predložených Senátu USA (neboli poskytnuté zápisnice zo zasadnutí z januára 2008 a októbra 2009 uvedených v dokumentoch predložených Senátu USA). V oboch prípadoch je ročný počet zasadnutí predstavenstiev za obdobie od roku 1990 do konca septembra 2014 v priemere menej ako štyri za rok. Okrem toho sa na základe informácií, ktoré Írsko predložilo 22. apríla 2016, v rokoch 1993 až 1997 neuskutočnili žiadne zasadnutia predstavenstva a rozhodnutia boli prijímané len prostredníctvom písomných uznesení predstavenstva. Na základe informácií predložených 22. apríla 2016 to platí aj pre rok 2008.

([211]) Zdá sa však, že odkaz na toto obchodné rozhodnutie zaznamenáva len prevod ako taký, ktorý nesúvisí so správou duševného vlastníctva, ale predstavuje len zmenu organizácie aktivít, pričom sa zdá, že v rámci predstavenstva nedošlo k žiadnej diskusii o cene alebo podmienkach prevodu.

([212]) Toto sa potvrdzuje v stanovisku [poradcu spoločnosti Apple], pozri odôvodnenie 205..

([213]) Pozri bod 12 pripomienok Írska k rozhodnutiu o začatí konania z 5. septembra 2014.

([214]) Pozri napríklad zasadnutie predstavenstva spoločnosti ASI z 22. júna 2010 a zasadnutie predstavenstva spoločnosti AOE z 20. júla 2009, tabuľka 4, resp. tabuľka 5. Na základe informácií v riadnych účtovných závierkach dcérskych spoločností spoločnosti Apple so sídlom v Írsku bola na oboch zasadnutiach udelená plná moc pre C. Kearneyovú a M. O'Sullivana, ktorí sú zamestnancami spoločnosti Apple s miestom výkonu práce v Írsku. Pozri aj zápisnicu zo zasadnutia predstavenstva spoločnosti AOE z 15. novembra 2010, v ktorej sa uvádza, že „David O'Connell, správca zariadení spoločnosti Apple v Corku, sa zúčastnil rokovaní v mene spoločnosti [AOE] spolu s miestnymi právnikmi v oblasti prevodu nehnuteľností pre spoločnosť [AOE], […], vo vzťahu k prenájmu dodatočných skladových priestorov vyhovujúcich zariadeniu spoločnosti Apple v Corku […] s cieľom uľahčiť rozširovanie výroby.“

([215]) Pozri odôvodnenie 113.

vlastníctvo komerčne zhodnocovať, ako vyrábať výrobky, návrh marketingových kampaní, ako aj rozhodnutia o objeme investícií do výskumu a vývoja, na ktorých by sa spoločnosti mali podieľať ([216]), vyžadujú aktívne riadenie a nie je ich možné zabezpečiť prostredníctvom občasných rozhodnutí predstavenstva. Preto ich spoločnosti ASI a AOE nemohli vykonávať mimo svojich írskych pobočiek, keďže ústredia nemali kapacitu na prijímanie aktívnych riadiacich rozhodnutí vzhľadom na to, že nemali zamestnancov.

(289) Čo je ešte významnejšie, mnohé z funkcií a rizík uvedených v dohode CSA, ktorých zhrnutie sa uvádza na obrázku 8 a obrázku 9 tohto rozhodnutia ([217]), mohli byť vykonávané a prevzaté len írskymi pobočkami, nie ústrediami. Napríklad kontrolu kvality produktov nemôže vykonávať ústredie, ktoré nemá zamestnancov. Podobne sa ani správa zariadení v oblasti výskumu a vývoja nezdá prakticky uskutočniteľná bez zamestnancov. Vzhľadom na to, že na základe dohody CSA je potrebné vykonávať tieto funkcie, resp. znášať tieto riziká, a spoločnosti ASI a AOE sú zmluvnými stranami dohody CSA, dohodu CSA nemožno účinne vykonávať, pokiaľ sa na jej vykonávaní nepodieľajú írske pobočky ([218]).

(290) Spoločnosť Apple tvrdí na základe správy *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple], v ktorej sa licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple tiež prideľujú mimo Írska, že spoločnosti ASI a AOE sú schopné prijímať potrebné strategické rozhodnutia na zmiernenie expozície spoločnosti voči riziku pri bežnej podnikateľskej činnosti mimo írskych pobočiek ([219]). Je však jednoznačné, že mimo svojich írskych pobočiek nie je spoločnosť ASI ani spoločnosť AOE schopná monitorovať podnikateľské riziko, keďže ani jedna z nich nemá zamestnancov. Časti spoločnosti, ktorá nemá možnosť riadiť, kontrolovať a monitorovať riziko, by sa takéto riziko na daňové účely nemalo prideliť ([220]). Odráža to hospodársku realitu, v ktorej by racionálny hospodársky subjekt nezveril riziko protistrane, ktorá nie je schopná takéto riziko prevziať a riadiť. V tejto súvislosti a ako sa ďalej vysvetľuje v odôvodneniach 308 až 318, Komisia nemôže prijať odôvodnenie uvedené v správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] a štúdii *ad hoc* [2. poradcu spoločnosti Apple], ktoré predložila spoločnosť Apple a ktoré zahŕňajú funkcie vykonávané spoločnosťou Apple Inc. do posúdenia rozdelenia zisku spoločností ASI a AOE. Írske pobočky spoločností ASI a AOE nie sú pobočkami spoločnosti Apple Inc., ktorá je samostatnou právnickou osobou a vykazuje zisky oddelene od ziskov spoločností ASI a AOE.

(291) Vzhľadom na nedostatok aktivít na úrovni ústredí možno na daňové účely riadne prideliť ústrediam len obmedzené riziká, ktoré možno kontrolovať prostredníctvom príležitostných zasadnutí predstavenstiev. Ako sa uvádza v odôvodnení 285, zápisnice zo zasadnutí predstavenstiev, ktoré preskúmala Komisia sa týkajú hlavne diskusií o finančných rozhodnutiach, ako sú rozhodnutia o rozdelení dividend a rozhodnutia o riadení hotovosti. Čo sa týka rozhodnutí o riadení hotovosti, obom spoločnostiam plynie príjem z úrokov na základe pasívneho riadenia likvidity, ktorým predstavenstvo externe poverilo spoločnosť Braeburn, ako sa uvádza v zápisnici zo zasadnutí predstavenstva ([221]). Keďže takéto funkcie týkajúce sa pasívneho riadenia nevyžadujú aktívne každodenné riadenie a riadenie likvidity nie je kľúčovou aktivitou spoločností ASI a AOE, Komisia akceptuje, že príjem z úrokov, ktorý plynie spoločnostiam ASI and AOE z pasívnej riadiacej funkcie, je pridelený ústrediam na daňové účely.

(292) Naopak, ústrediam spoločností ASI a AOE sa nemalo prideliť žiadne aktívne spravované duševné vlastníctvo, napríklad licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, ktoré sú spoločnosť ASI a AOE oprávnené využívať na základe dohody CSA, na rozdiel od nepodloženého predpokladu potvrdeného v napadnutých záväzných stanoviskách. V niektorých rokoch sa neuskutočnili žiadne fyzické zasadnutia predstavenstva: predstavenstvo

([216]) Pozri odôvodnenie 163.
([217]) Pozri odôvodnenie 122.
([218]) V tabuľkách v prílohe k dohode CSA sa podľa spoločnosti Apple neuvádzali aktivity, ktoré jednotliví účastníci skutočne vykonávali, ale aktivity, ktoré boli jednotlivé účastníci oprávnení vykonávať, pozri odôvodnenie 124. Túto interpretáciu *ex post* dohody CSA zo strany spoločnosti Apple nepotvrdzuje znenie dohody CSA, ktoré neobsahuje žiadnu takúto podmienku ani obmedzenie.
([219]) Pozri odôvodnenie 167.
([220]) Podľa vysvetlenia aj v odseku 1.49 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 „faktor, ktorému je treba venovať pozornosť pri preverovaní ekonomickej podstaty účelného rozdelenia rizika, je dôsledok takéhoto rozdelenia v transakciách založených na nezávislom vzťahu. V transakciách založených na nezávislom vzťahu má vo všeobecnosti zmysel, aby sa strany viac podieľali na takom riziku, nad ktorým majú relatívne väčšiu kontrolu.“
([221]) Pozri odôvodnenie 108.

prijímalo len písomné uznesenia, čo obmedzuje rozhodovací proces predstavenstva a kapacitu ústredí prijímať aktívne riadiace rozhodnutia. Pri zriedkavých príležitostiach, keď predstavenstvo skutočne diskutovalo o činnosti spoločnosti ASI v oblasti distribúcie a výroby, sa zápisnice systematicky odvolávajú na predchádzajúce diskusie medzi spoločnosťou ASI a inými stranami ([222]).

(293) Celkovo možno konštatovať, že ak by írska finančná správa bola riadne potvrdila, či majú byť licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE pridelené mimo Írska, pred schválením metód rozdelenia zisku za základe tohto predpokladu, mala dôjsť k záveru, že ústredia spoločností ASI a AOE nekontrolovali ani nespravovali licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple a ani neboli v postavení, v ktorom by ich mohli kontrolovať alebo riadiť takým spôsobom, aby z neho mohol plynúť ten druh príjmu, aký tieto spoločnosti vykázali. Írske pobočky spoločností ASI a AOE, ak by boli oddelené a nezávislé spoločnosti vykonávajúce tie isté alebo podobné aktivity za tých istých alebo podobných podmienok, s ohľadom na používané aktíva, vykonávané funkcie a riziká, ktoré tieto spoločnosti prevzali prostredníctvom ich pobočiek a prostredníctvom ich príslušných ústredí, by neboli akceptovali metódu rozdelenia zisku založenú na danom predpoklade, ktorej dôsledkom je, že celý zisk spoločností ASI a AOE presahujúci limitovanú prirážku na zníženú nákladovú základňu sa prideľuje ústrediam namiesto týchto pobočiek.

(294) Ako sa uvádza v odôvodneniach 281 až 292, informácie potrebné na stanovenie daného záveru boli k dispozícii írskej finančnej správe alebo jej mohli byť k dispozícii počas obdobia účinnosti napadnutých záväzných stanovísk ([223]). Z týchto informácií spoľahlivo a priamo vyplýva, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple držané spoločnosťami ASI a AOE nemali byť na daňové účely pridelené ústrediam. V rozpore s tvrdeniami Írska ([224]) sa tieto informácie nemali ignorovať pri rozdeľovaní ziskov írskym pobočkám, keďže na základe týchto informácií môže írska finančná správa dôjsť k spoľahlivejšiemu záveru o tom, či metódy rozdelenia zisku navrhované spoločnosťou Apple vedú k spoľahlivej aproximácii výsledkov v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu než výlučne na základe informácií o aktivitách írskych pobočiek.

(295) Každopádne aj pri akceptovaní argumentu Írska, že rozdelenie zisku sa má vykonať len pri zohľadnení použitých aktív, vykonávaných funkcií a rizík prevzatých írskymi pobočkami, ktorý Komisia spochybňuje, írska finančná správa mala prinajmenšom potvrdiť, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple nemajú byť na daňové účely pridelené írskym pobočkám spoločností ASI a AOE. Ako sa vysvetľuje v odôvodneniach 296 až 304, vzhľadom na to, že írskej finančnej správe bolo oznámené, že tieto pobočky zabezpečujú funkcie, pre ktoré je rozhodujúce používanie týchto licencií, a vzhľadom na to, že existovali náznaky, že tieto pobočky skutočne zabezpečovali funkcie týkajúce sa duševného vlastníctva, ktoré boli rozhodujúce pri budovaní povedomia o značke a rozpoznateľnosti značky v regióne EMEIA, bolo povinnosťou írskej finančnej správy, aby prinajmenšom potvrdila, či licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple nemajú byť úplne alebo čiastočne pridelené írskym pobočkám, a to pred schválením metód rozdelenia zisku za základe nepodloženého predpokladu, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple majú byť pridelené mimo Írska.

(296) Pokiaľ ide o spoločnosť ASI, írskej finančnej správe bolo oznámené, že jej írska pobočka uskutočňuje aktivity v oblasti obstarávania, predaja a distribúcie v súvislosti s predajom produktov Apple prepojeným stranám a externým zákazníkom v regiónoch EMEIA a APAC ([225]). Keďže bola pobočka oprávnená na distribúciu značkových produktov Apple, jej aktivity nevyhnutne vyžadovali prístup k značke Apple, ktorý bol udelený spoločnosti ASI ako celku v podobe licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple. Preto, hoci írska finančná

([222]) Pozri odôvodnenie 284 v súvislosti s jedinou diskusiou týkajúcou sa dohody CSA na úrovni predstavenstva, ktorá sa uskutočnila v roku 2014 v kontexte novej podnikovej štruktúry spoločnosti Apple v Írsku. 27. marca 2012 sa uskutočnila diskusia na úrovni predstavenstva spoločnosti ASI v súvislosti s distribučnými teritóriami spoločnosti ADI. V zápisnici z daného zasadnutia sa uvádza, že „zasadnutiu [predstavenstva] bolo oznámené, že sa uskutočnili diskusie medzi spoločnosťou [ASI] a spoločnosťou Apple Distribution International (ADI) v súvislosti s navrhovaným určením spoločnosti ADI za distribútora pre Európu […]“. Toto vyhlásenie poukazuje na skutočnosť, že predstavenstvo spoločnosti ASI sa aktívne nezapájalo do týchto diskusii, ktoré mu boli oznámené, ale že sa do nich skôr zapájali iné osoby zastupujúce spoločnosť ASI.

([223]) Vzhľadom na informácie o chýbajúcej prevádzkovej kapacite ústredí, ktorá mohlo byť v Írsku k dispozícii, by od Írska bolo bývalo obozretné požadovať informácie o skutočných aktivitách predstavenstiev pred uplatnením napadnutých záväzných stanovísk s cieľom potvrdiť predpoklad, že sa duševné vlastníctvo má prideliť mimo Írska, ktorý sa v stanoviskách potvrdzoval.

([224]) Pozri odôvodnenia 266 a 274.

([225]) Pozri odôvodnenie 54.

správa neuvažovala nad tým, že by licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple mali byť pridelené na daňové účely írskej pobočke spoločnosti ASI, prinajmenšom mala analyzovať, ako je v rámci spoločnosti zabezpečený a organizovaný prístup pobočky k duševnému vlastníctvu spoločnosti Apple, ktorý potrebovala na vykonávanie svojich funkcií. Neexistujú dôkazy o tom, že by sa takáto analýza niekedy vykonala.

(297) Ak by sa takáto analýza bola vykonala, je zrejmé, že írska pobočka spoločnosti ASI v rámci svojej kapacity na uskutočňovanie aktivít v oblasti obstarávania, predaja a distribúcie v súvislosti s predajom produktov Apple zabezpečuje viacero funkcií rozhodujúcich pre rozvoj a udržiavanie značky Apple na miestnom trhu a pre zabezpečenie lojálnosti zákazníkov značke na tomto trhu ([226]). Írska pobočka spoločnosti ASI napríklad vynakladala náklady na miestny marketing priamo u externých poskytovateľov marketingových služieb v súvislosti s lokalizáciou a uskutočňovaním globálnych marketingových stratégií. Prispôsobenie stratégie značky miestnemu trhu bolo kľúčovou funkciou pre rozvoj značky v príslušných regiónoch a na uskutočňovanie tejto funkcie boli pobočke pridelené náklady z celosvetových a miestnych programov v oblasti reklamy ([227]).

(298) Írska pobočka spoločnosti ASI zodpovedala aj za zhromažďovanie a analýzu regionálnych údajov na určenie odhadu očakávaného trendu dopytu po produktoch Apple ([228]), pričom sa táto funkcia javí byť nevyhnutnou pri obchodnom využívaní duševného vlastníctva spoločnosti Apple v regióne EMEIA.

(299) Írska pobočka spoločnosti ASI bola aj v plnej miere zodpovedná za prevádzkovanie služby zákazníckej podpory AppleCare, v rámci ktorej sa poskytujú služby popredajnej podpory a služby opráv pre celý región EMEIA. Táto funkcia má priamy vplyv na meno značky s cieľom zabezpečiť spokojnosť zákazníkov a zahŕňa zodpovednosť za programy týkajúce sa záruk a opráv ([229]). Z toho vyplýva, že írska pobočka spoločnosti ASI znášala značné riziká týkajúce sa fungovania produktov a technológie.

(300) A nakoniec, [50 – 60] z [300 – 400] zamestnancov spoločnosti ASI na plný pracovný úväzok, ktorí pôsobili v Írsku, zaradila spoločnosť Apple v roku 2014 do kategórie pracovníkov v oblasti výskumu a vývoja ([230]).

(301) Pokiaľ ide o spoločnosť AOE, írskej finančnej správe bolo oznámené, že jej írska pobočka zodpovedá za výrobu a montáž špecializovaného rádu počítačových výrobkov pre región EMEIA. V rámci svojej kapacity írska pobočka spoločnosti AOE rozvíja procesy a výrobnú odbornosť špecifickú pre spoločnosť Apple a vykonáva funkcie zabezpečovania a kontroly kvality ([231]), ktoré sú potrebné na zachovanie hodnoty značky ([232]).

(302) Navyše, keď spoločnosť Apple predložila írskej finančnej správe ilustratívny formát predkladania účtovnej závierky za írsku pobočku spoločnosti AOE na účely získania záväzného stanoviska z roku 1991, pridelila náklady súvisiace s dohodou CSA tejto pobočke a nie ústrediu ([233]). Hoci sa nezdá, že by írska finančná správa preskúmala podmienky dohody CSA pri vydaní napadnutých záväzných stanovísk, skutočnosť, že náklady dohody CSA boli samotnou spoločnosťou Apple pridelené írskej pobočke skupiny AOE, mala viesť írsku finančnú správu k spochybneniu nepodloženého predpokladu, z ktorého vychádzajú metódy rozdelenia zisku, ktoré írska finančná správa v konečnom dôsledku schválila, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple majú byť pridelené mimo Írska.

([226]) Dodatok č. 1 k *ad-hoc* správe spoločnosti PwC, s. 8.
([227]) Dodatok č. 1 k *ad-hoc* správe spoločnosti PwC, s. 8.
([228]) Dodatok č. 1 k správe *ad-hoc* spoločnosti PwC, s. 10.
([229]) Dodatok č. 1 k správe *ad-hoc* spoločnosti PwC, s. 10 – 11.
([230]) Títo zamestnanci patrili do funkčnej skupiny „lokalizácia a testovanie produktov“. Spoločnosť Apple naznačila, že hoci títo zamestnanci patria do kategórie pracovníkov v oblasti výskumu a vývoja, nezapájajú sa do tvorby, správy, nasadzovania ani strategického riadenia duševného vlastníctva, pozri list Írska z 29. januára 2016, s. 27.
([231]) Správa *ad hoc* spoločnosti PwC, s. 13.
([232]) Írska pobočka spoločnosti AOE znášala aj riziko v súvislosti s výrobou a zásobami, správa *ad hoc* spoločnosti PwC, s. 13.
([233]) Pozri list [daňového poradcu spoločnosti Apple] zo 16. januára 1991, odôvodnenie 66. List obsahuje dodatok s názvom „Ilustratívny formát predkladania údajov pre írsku pobočku spoločnosti Apple Computer Ltd.“, v ktorom sa ako najvýznamnejšie náklady vo výkaze ziskov a strát pobočky uvádzajú „technológie/marketingový nehmotný majetok“.

(303) Podobne aj samotná spoločnosť Apple v žiadosti o vydanie stanoviska v roku 2007 navrhla, že jej írska pobočka by mala získať návratnosť z duševného vlastníctva spoločnosti Apple. Na základe záväzného stanoviska z roku 2007 sa [1 – 5] % obratu pobočky pridelilo írskej pobočke spoločnosti AOE pod označením „návratnosť z duševného vlastníctva“ ([234]). Daný návrh mal írskej finančnej správe naznačiť, že írska pobočka spoločnosti AOE sa určitým spôsobom zapája do rozvoja duševného vlastníctva alebo určitej formy správy alebo kontroly licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple.

(304) V tomto kontexte bolo pri predložení metód rozdelenia zisku navrhnutých spoločnosťou Apple na určenie zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE v Írsku povinnosťou írskej finančnej správy, aby prinajmenšom potvrdila, či licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple nemajú byť pridelené írskym pobočkám týchto spoločností, namiesto prijatia nepodloženého predpokladu, že tieto licencie sa majú prideliť mimo Írska. Vzhľadom na účasť írskych pobočiek na duševnom vlastníctve spoločnosti Apple nemala írska finančná správa ignorovať všetky zisky plynúce z použitia licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple a náklady vynaložené na základe dohody CSA v prípade írskych pobočiek.

(305) V zmysle všetkých uvedených dôvodov Komisia dospela k záveru, že pridelenie licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple mimo Írska nebolo pridelením, s ktorým by bolo možné súhlasiť v kontexte nezávislého vzťahu medzi dvomi neprepojenými spoločnosťami. Vzhľadom na nedostatok funkcií vykonávaných ústrediami a/alebo vykonávaných írskymi pobočkami mali byť licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple na obstarávanie, výrobu, predaj a distribúciu produktov Apple mimo amerického kontinentu pridelené na daňové účely írskym pobočkám.

(306) V zmysle tohto záveru by sa tiež malo odmietnuť tvrdenie Írska, podľa ktorého by sa zisky plynúce z daného duševného vlastníctva mali odpočítať od zdaniteľných ziskov v Írsku v súlade so zásadou teritoriality, keďže duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, ktoré vytvára zisky vykazované spoločnosťami ASI a AOE, sa nachádza mimo Írska ([235]). V každom prípade, príjem vykazovaný spoločnosťami ASI a AOE nie je príjmom z licenčných poplatkov, ale príjem z predaja, na ktorý sa v účtovných závierkach spoločností nevzťahuje žiadna odmena týkajúca sa duševného vlastníctva. Príjem vykazovaný spoločnosťami ASI a AOE sa v účtovných závierkach týchto spoločností ([236]) skutočne uvádza ako príjem z podnikania a takto bol deklarovaný aj írskej finančnej správe (s odpočítaním príjmu z úrokov). Okrem toho, ako sa vysvetľuje v odôvodnení 278, celkový príjem týchto dvoch spoločností (s výnimkou príjmu z úrokov) sa uvádza v ročných účtovných závierkach spoločností ASI a AOE od roku 2004 do roku 2008 ako príjem zdaniteľný sadzbou 12,5 %, čo by podľa klasifikácie poskytnutej Írskom zodpovedalo príjmu z podnikania ([237]). Ako sa ďalej vysvetľuje v danom odôvodnení, až po vypočítaní teoretickej daňovej povinnosti pri dani z príjmu právnických osôb z celého príjmu oboch spoločností s uplatnením sadzby 12,5 % pre príjmy z podnikania, sa uplatnil odpočet za „príjem zdaňovaným nižšími sadzbami“, čím sa znížila efektívna daňová povinnosť týchto spoločností v Írsku. Táto skutočnosť potvrdzuje, že spoločnosť Apple považovala príslušný príjem za príjem z podnikania a nie za príjem z licenčných poplatkov ([238]).

(307) Keďže spoločnosť ASI ani spoločnosť AOE nie sú fyzicky prítomné ani nevykonávajú ekonomickú činnosť mimo svojich írskych pobočiek ([239]), aktivita spočívajúca v obstarávaní, predaji a distribúcii produktov spoločnosti Apple mimo amerického kontinentu, ktorú uskutočňuje spoločnosť ASI, a aktivita spočívajúca vo výrobe počítačových výrobkov pre trhy mimo amerického kontinentu, ktorú uskutočňuje spoločnosť AOE, sa musia považovať za aktivity, ktoré v plnej miere vykonávajú ich príslušné írske pobočky. Príjem spoločností ASI a AOE tak

([234]) Pozri odôvodnenie 62.
([235]) Pozri napríklad Cookovo stanovisko, odôvodnenie 194.
([236]) Pozri odôvodnenie 96.
([237]) Pozri odôvodnenie 103 a obrázok 6, 12,5 % sa v účtovnej závierke uvádza ako „štandardná sadzba dane v Írsku“.
([238]) Hoci sa od roku 2008 už pri výpočte teoretickej daňovej povinnosti neuplatňovala sadzba dane z príjmu právnických osôb vo výške 12,5 %, ale sadzba [1 – 5] %, úprava v súvislosti s „príjmom zdaňovaným nižšími sadzbami“ sa následne odpočítala od teoretickej daňovej povinnosti, čím sa dospelo k efektívnej daňovej povinnosti týchto spoločností v Írsku, ako tomu bolo aj v obdobiach pred rokom 2008. V účtovnej závierke sa sadzba dane vo výške [1 – 5] % vysvetľuje takto: „Priemerná sadzba dane za všetky jurisdikcie, v ktorých [spoločnosť ASI] vykonáva činnosť, je približne [1 – 5] %.“. Pozri obrázok 7. Ako sa vysvetľuje v poznámke pod čiarou č. 198, neuvádzajú sa žiadne ďalšie podrobnosti ani objasnenie v súvislosti s tým, ako spoločnosť Apple dospela k priemernej sadzbe dane vo výške [1 – 5] % pre spoločnosť ASI. Zdá sa, že nie je možné dať sadzbu dane vo výške [1 – 5] % do súvislosti s akýmkoľvek priemerom daní uplatniteľných v jurisdikciách, v ktorých spoločnosť ASI pôsobí, keďže táto spoločnosť pôsobí len v Írsku.
([239]) Pozri odôvodnenie 281 a nasl.

predstavuje aktívny príjem z podnikania vyplývajúci z aktivity príslušnej pobočky, keďže neexistujú žiadni zamestnanci, ktorí by takýto príjem mohli vytvárať mimo Írska ([240]). Inými slovami, príjem, ako je príjem z podnikania vykazovaný spoločnosťami ASI a AOE, sa preto nemal prideliť ústrediam týchto spoločností, či už úplne alebo čiastočne. Ak by aj niektorá časť tohto príjmu predstavovala príjem z duševného vlastníctva, írska finančná správa v každom prípade nepreskúmala, aký podiel výsledného zvyškového zisku preneseného na ústredia, ak vôbec, by bolo možné považovať za príjem typu príjmu z licenčných poplatkov.

c) **Príspevky spoločnosti Apple Inc. v oblasti výskumu a vývoja a správa licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE nemôžu ovplyvniť rozdelenie ziskov v rámci spoločností ASI a AOE**

(308) Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 275, Írsko a spoločnosť Apple taktiež tvrdia, že výskum a vývoj, ako aj správa duševného vlastníctva spoločnosti Apple centrálne spadajú pod sídlo spoločnosti Apple v USA a sú z neho riadené. Podľa Írska a spoločnosti Apple je ziskovosť spoločností ASI a AOE motivovaná na základe týchto príspevkov zamestnancov spoločnosti Apple Inc., írska finančná správa preto správne vylúčila zisk plynúci z týchto príspevkov zo zdaniteľného zisku írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ([241]).

(309) Komisia s touto argumentáciou nesúhlasí z dôvodov uvedených v odôvodneniach 310 až 318.

(310) Hoci spoločnosti ASI, AOE a Apple Inc. tvoria súčasť tej istej skupiny podnikov, sú to tri samostatné právne subjekty, preto akékoľvek vnútroskupinové transakcie medzi týmito subjektmi podliehajú dohodám o transferovom oceňovaní ([242]). Napríklad, odmeňovanie spoločnosti Apple Inc. zo strany spoločností ASI a AOE za rozvoj duševného vlastníctva spoločnosti Apple je stanovené v dohode CSA ([243]), zatiaľ čo odmeňovanie spoločnosti Apple Inc. zo strany spoločností ASI a AOE za marketingové služby je stanovené v dohode o marketingových službách ([244]). Napadnuté záväzné stanoviská sa však nevzťahujú na tieto ani akékoľvek iné vnútroskupinové transakcie, do ktorých sa mohli zapájať spoločnosti ASI a AOE na jednej strane a spoločnosť Apple Inc. na strane druhej. Inými slovami, napadnuté záväzné stanoviská sa nezaoberajú otázkou, či sa dohoda CSA alebo dohoda o marketingových službách uskutočňovala na základe nezávislého vzťahu, ale skôr považujú podmienky týchto dohôd za dané, čo znamená, že tieto záväzné stanoviská neschvaľujú žiadne dohody o transferovom oceňovaní medzi týmito tromi subjektmi, či už v oblasti výskumu a vývoja, správy duševného vlastníctva spoločnosti Apple alebo marketingových služieb. Napadnuté záväzné stanoviská sa vzťahujú len na pridelenie zisku spoločností ASI a AOE ich príslušným írskym pobočkám.

(311) V súlade s podmienkami dohody CSA spoločnosti ASI a AOE ([245]) platia spoločnosti Apple Inc. za aktivity v oblasti výskumu a vývoja, ktoré zabezpečuje spoločnosť Apple Inc. (alebo iné spoločnosti skupiny) v súvislosti s duševným vlastníctvom spoločnosti Apple. Dohoda CSA, ktorú uzatvorili spoločnosti ASI a AOE na jednej strane a spoločnosť Apple Inc. na strane druhej, tak určuje podiel nákladov a výnosov za rozvoj duševného vlastníctva spoločnosti Apple Inc. pre jednotlivé strany tejto dohody. Na základe dohody CSA sa náklady na výskum a vývoj v súvislosti s produktmi Apple delia medzi spoločnosti Apple Inc., ASI a AOE na základe percentuálneho podielu na predaji produktov v rámci ich príslušných teritórií ([246]). Podľa účtovnej závierky spoločnosti ASI zložka „výskum a vývoj“ skutočne predstavuje najväčšiu zložku prevádzkových nákladov tejto spoločnosti ([247]). Napríklad v roku 2013 spoločnosť ASI zaplatila [2,0 – 2,5] miliardy USD a v roku 2014 [4,0 – 4,5] miliardy USD za rozvoj duševného vlastníctva spoločnosti Apple ([248]). V období od roku 2010 do roku 2014 spoločnosti ASI a AOE spoločne financovali viac než polovicu nákladov na výskum a vývoj v súvislosti s duševným vlastníctvom spoločnosti Apple, zatiaľ čo spoločnosť Apple Inc. za dané obdobie financovala menej ako polovicu týchto nákladov. Inými slovami, spoločnosti ASI a AOE odmeňujú spoločnosť Apple Inc. za rozvoj duševného vlastníctva spoločnosti Apple prostredníctvom dohody CSA, a náklady z toho vyplývajúce majú vplyv na celkovú ziskovosť spoločností ASI a AOE.

([240]) Pozri odôvodnenie 112.
([241]) Pozri napríklad list Írska z 29. januára 2016, s. 25, list spoločnosti Apple zo 4. mája 2015, s. 5, a list spoločnosti Apple z 18. februára 2016, s. 5.
([242]) Podobne je odmeňovanie spoločnosti ADI za distribučné služby, ktoré poskytuje spoločnosti ASI, stanovené v dohode o distribúcii medzi týmito dvomi pridruženými spoločnosťami v skupine; pozri odôvodnenie 134.
([243]) Pozri oddiel 2.5.4 tohto rozhodnutia.
([244]) Pozri odôvodnenie 133.
([245]) V dohode CSA pod spoločným názvom „medzinárodný účastník“, pozri odôvodnenie 122.
([246]) Pozri odôvodnenie 121.
([247]) Pozri obrázok 4.
([248]) Pozri odôvodnenie 121.

(312) Inými slovami, spoločnosť Apple sa takto rozhodla a zaviedla spôsob, akým sa oceňujú aktivity vykonávané spoločnosťou Apple Inc. na jednej strane a spoločnosťami ASI a AOE na stane druhej v súvislosti s duševným vlastníctvom spoločnosti Apple a ich príspevok k hodnote daného duševného vlastníctva. Je to výsledok dohody CSA, v rámci ktorej sa každá spoločnosť podieľa na celkových nákladoch vynaložených na rozvoj duševného vlastníctva spoločnosti Apple na základe kritérií pripisovania, o ktorých autonómne rozhodla spoločnosť Apple. Na základe zvoleného kritéria sa náklady na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple pripisujú v pomere k obratu jednotlivých spoločnosti, v dôsledku čoho spoločnosti ASI a AOE znášajú najväčšiu časť nákladov v oblasti výskumu a vývoja. Odmeňovanie aktivít v oblasti výskumu a vývoja, ktoré vykonávala spoločnosť Apple Inc. v súvislosti s duševným vlastníctvom spoločnosti Apple, tak už bolo zohľadnené pripísaním nákladov na rozvoj na základe relevantných tržieb jednotlivých zmluvných strán dohody CSA, keďže tento základ spoločnosť Apple zvolila na pridelenie podielov na duševnom vlastníctve spoločnosti Apple jednotlivým spoločnostiam. Zisk jednotlivých spoločností – Apple Inc., ASI a AOE – tak predstavuje rozdiel medzi tržbami a všetkými relevantnými nákladmi vrátane ročných poplatkov za rozvoj duševného vlastníctva spoločnosti Apple určených na základe dohody CSA.

(313) Odvolávaním sa na aktivity vykonávané v USA v súvislosti s výskumom a vývojom a správou duševného vlastníctva spoločnosti Apple sa tak Írsko a spoločnosť Apple, ako sa zdá, odvolávajú na existenciu neodmeňovaných príspevkov uskutočnených spoločnosťou Apple Inc. v prospech spoločností ASI a AOE nad rámec odmeňovaných aktivít vykonávaných spoločnosťou Apple Inc. v kontexte zmluvy CSA a zmluvy o marketingových službách, keďže v účtovných závierkach spoločností ASI a AOE nie je žiadna zmienka o tom, že by spoločnosť Apple Inc. bola dodatočne odmeňovaná za oblasť výskumu a vývoja a správu duševného vlastníctva spoločnosti Apple. Existencia takýchto neodmeňovaných príspevkov však nemôže mať vplyv na rozdelenie zisku v rámci spoločností ASI a AOE. Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 271, ústredia spoločností ASI a AOE na jednej strane a ich príslušné írske pobočky na strane druhej nemajú samostatnú právnu subjektivitu. Naopak, tvoria tú istú právnickú osobu, ktorá je držiteľom licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, pričom spoločnosť Apple Inc. uskutočnila tieto údajné neodmeňované príspevky pre túto právnickú osobu ako celok. Podľa toho, hoci odmeňovanie spoločnosti Apple Inc. od spoločností ASI a AOE za príspevok spoločnosti Apple Inc. v súvislosti s výskumom a vývojom a správou duševného vlastníctva spoločnosti Apple by mohlo mať a v skutočnosti aj má vplyv na celkovú ziskovosť spoločností ASI a AOE, nemôže mať vplyv na následné rozdelenie zisku v rámci spoločností ASI and AOE a tým ani na pridelenie zisku írskym pobočkám spoločností ASI a AOE.

(314) Inými slovami, zatiaľ čo takéto dodatočné príspevky by mohli ovplyvniť celkovú ziskovosť spoločností ASI a AOE, ak by sa boli uskutočnili a boli skutočne ocenené, čo sa nestalo, nemôžu mať dopad na následné rozdelenie ziskov v rámci spoločností ASI a AOE. Je to tým, že náklady uhradené za tieto príspevky spoločnosťami ASI a AOE by znášali tieto spoločnosti ako celok (a nielen ich ústredia alebo írske pobočky), a preto by znížili celkový zisk týchto spoločností. Až po odpočítaní týchto nákladov od tohto zisku, by sa však zostávajúci zisk spoločností ASI a AOE mal rozdeliť medzi ústredia a príslušné írske pobočky na daňové účely. V rovnakom duchu, skutočnosť, že spoločnosť Apple Inc. zabezpečuje výskum a vývoj a navrhuje marketingové kampane v prospech spoločností ASI a AOE na základe dohody CSA, resp. dohody o marketingových službách, ovplyvňuje celkovú ziskovosť spoločností ASI a AOE, ale nie je relevantná na účely rozdelenia zisku vykázaného spoločnosťami ASI a AOE medzi ich ústredia a príslušné írske pobočky. Argument Írska, že hodnota vytvorená produktmi spoločnosti Apple si môže vyžadovať finančne náročné investície, by mohol byť správny ([249]), pokiaľ však ide o príspevky spoločností ASI a AOE k týmto investíciám, vzťahuje sa ne dohoda CSA a dohoda o marketingových službách, ktoré nemôžu mať vplyv na rozdelenie zisku v rámci týchto spoločností.

(315) Keďže v účtovných závierkach spoločností ASI a AOE nie je žiadna zmienka o tom, že spoločnosť Apple Inc. bola odmeňovaná za oblasť výskumu a vývoja a správu duševného vlastníctva spoločnosti Apple mimo rozsahu dohody CSA ([250]), argument, že príspevky spoločnosti Apple Inc. v súvislosti s výskumom a vývojom a správou duševného vlastníctva spoločnosti Apple ovplyvňujú rozdelenie ziskov v rámci spoločností ASI a AOE, je v každom prípade nepodložený. Zdá sa, že Írsko a spoločnosť Apple prezentujú len abstraktný nárok spoločnosti Apple Inc. na zisky iných právnických osôb (ASI a AOE), ktorý presahuje zmluvné mechanizmy na základe dohody CSA alebo dohody o marketingových službách a presahuje rámec rozdelenia zisku.

([249]) Pozri odôvodnenie 201.
([250]) Pozri odôvodnenie 313.

(316) Írsko tvrdí, že platby zo strany spoločností ASI a AOE za príspevky spoločnosti Apple Inc. možno pripísať ústrediam a v tejto súvislosti poukazuje na platby na základe dohody CSA a dohody o marketingových službách ([251]). Aj za predpokladu, že by platby na základe dohody CSA a dohody o marketingových službách mohli ovplyvniť rozdelenie zisku v rámci spoločností ASI a AOE, čo Komisia spochybňuje ([252]), neexistuje žiaden zrejmý dôvod na pridelenie týchto platieb ústrediam a nie írskym pobočkám. Pokiaľ ide o dohodu CSA a dohodu o marketingových službách, v podmienkach týchto dohôd sa nerozlišuje medzi ústrediami a írskymi pobočkami. Dá sa to očakávať, keďže zo zmluvného hľadiska predstavujú súčasť tej istej právnickej osoby. Avšak, pokiaľ sa v týchto dohodách uvádza adresa spoločností ASI a AOE, je to konzistentne adresa írskych pobočiek ([253]). Aj ak sa akceptuje tvrdenie, že príspevky spoločnosti Apple Inc. v prospech spoločností ASI a AOE by mohli ovplyvniť rozdelenie ziskov v rámci spoločností ASI a AOE, nič nenaznačuje tomu, že v prípade chýbania ústredí by spoločnosť Apple Inc. nebola uskutočnila rovnaké príspevky v prospech írskych pobočiek, a to najmä pri zohľadnení toho, že sa nezdá, že by ústredia z týchto príspevkov akokoľvek profitovali vzhľadom na skutočnosť, že fyzicky neexistujú a nemajú zamestnancov. V odôvodneniach 281 až 290 sa preukázalo, že ústredia sa prostredníctvom svojej obmedzenej aktivity v podobe zasadnutí predstavenstva nezapájajú a ani nemôžu zapájať do výskumu a vývoja. V skutočnosti by to ani nebolo možné, keďže ústredia nemajú fyzickú prítomnosť ani zamestnancov. Na rozdiel od toho sa zdá, ako sa uvádza v odôvodneniach 295 až 304, že írske pobočky sa skutočne zapájajú do aktivít, ktoré priamo alebo nepriamo podporujú duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, a spoločnosť Apple tak k nim aj v minulosti pristupovala. Takže aj keby by sa prijalo, že sa vykonávali neodmeňované príspevky zo strany spoločnosti Apple Inc. v prospech spoločností ASI a AOE a že by bolo možné uvažovať, že tieto neodmeňované príspevky ovplyvňujú rozdelenie zisku v rámci spoločností ASI a AOE, tieto príspevky sa mali prideliť írskym pobočkám.

(317) Írsko a spoločnosť Apple ďalej tvrdia, že preberanie a obmedzenie rizika pre spoločnosti ASI a AOE sa riadi na základe skupinových politík vytvorených v USA. Účelom skupinových politík je však obmedzenie rizík špecifických pre skupinu a stanovenie koordinačných postupov, čo znamená, že samotná skupina môže vyžadovať takéto politiky od svojich dcérskych spoločností namiesto toho, aby takéto politiky predstavovali prínos pre dcérske spoločnosti. Okrem toho, pri politike, či už v podobe písomného dokumentu, procesu alebo podnikového softvéru, sa nedá uvažovať o prevzatí podnikateľského rizika ak chýbajú akíkoľvek pracovníci. Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 290, subjektu, ktorý nemá možnosť riadiť, kontrolovať a monitorovať funkciu alebo riziko, by sa takéto riziko nemalo na daňové účely prideľovať.

(318) Záverom je, že Komisia nemôže prijať argument Írska a spoločnosti Apple, že zisk spoločností ASI a AOE plynúci z príspevkov uskutočnených zamestnancami spoločnosti Apple Inc. by mal byť vylúčený zo zdaniteľného zisku írskych pobočiek spoločností ASI a AOE, keďže údajné príspevky zamestnancov spoločnosti Apple Inc. v oblasti výskumu a vývoja a správy licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE nemôžu ovplyvniť rozdelenie zisku v rámci spoločností ASI a AOE.

d) **Záver: Napadnuté záväzné stanoviská majú za následok zníženie daňovej povinnosti spoločností ASI a AOE pri dani z príjmu právnických osôb v Írsku**

(319) Ako sa záverom uvádza v odôvodnení 305, licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE sa nemali prideliť mimo Írska, ale írskym pobočkám. Írske pobočky spoločností ASI a AOE, ak by boli oddelené a nezávislé spoločnosti vykonávajúce tie isté alebo podobné aktivity za tých istých

([251]) Pozri odôvodnenie 133.
([252]) Pozri odôvodnenie 314.
([253]) Ak sa v rozličných verziách dohody CSA uvádza poštová adresa spoločností ASI a AOE, je to vždy adresa v Írsku. V dohode o marketingových službách sa uvádza: „všetky oznámenia, voľby, ponuky, súhlasy a požiadavky povolené alebo požadované na základe tejto dohody sa uskutočňujú písomne […] zmluvnej strane s touto adresou:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Attention: Legal Department
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland
Attention: Controller“
Pozri dohodu o marketingových službách, s. 6.

alebo podobných podmienok, by tak z hľadiska vlastnej ziskovosti neboli akceptovali pridelenie všetkého zisku spoločností ASI a AOE presahujúceho limitovanú prirážku uplatnenú na zníženú nákladovú základňu mimo Írska. Namiesto toho sa mal všetok zisk z predajných aktivít, okrem príjmu z úrokov dosiahnutého spoločnosťami ASI a AOE za normálnych trhových okolností ([254]), prideliť írskym pobočkám spoločností ASI a AOE.

(320) Dôsledkom toho, že írska finančná správa prijala nepodložený predpoklad, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple v držbe spoločností ASI a AOE sa majú prideliť mimo Írska, je značné zníženie ročného zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý predstavuje základ dane, na ktorý sa uplatňuje daň z príjmu právnických osôb na základe štandardných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku. Nedá sa preto povedať, že metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách vedú k spoľahlivej aproximácii výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(321) Záverom možno konštatovať, že schválením metód rozdelenia zisku na základe tohto nepodloženého predpokladu poskytla írska finančná správa spoločnostiam ASI a AOE výhodu na účely článku 107 ods. 1 zmluvy v podobe zníženia ich príslušného ročného zdaniteľného zisku. Táto výhoda mala selektívnu povahu, keďže mala za následok zníženie daňovej povinnosti spoločností ASI a AOE pri dani z príjmu právnických osôb v rámci štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny na trhu dohodnuté na základe nezávislého vzťahu a ktorých zdaniteľný zisk sa následne zdaňuje rovnakou štandardnou sadzbou dane z príjmu právnických osôb ako lokálne dosiahnutý zisk spoločností ASI a AOE.

(322) K podobnému záveru sa dospeje v súlade s autorizovaným postupom OECD na pridelenie zisku stálej prevádzkarni ([255]). Hoci správu OECD o pripisovaní zisku z roku 2010 schválila Rada OECD až po vydaní napadnutých záväzných stanovísk v rokoch 1991 a 2007, Komisia sa odvoláva na tento nezáväzný usmerňovací dokument, ako sa vysvetľuje v odôvodnení 255, len ako na ďalší ukazovateľ tohto, že z metód rozdelenia zisku schválených v týchto záväzných stanoviskách vyplýva výsledok, ktorý sa odchyľuje od spoľahlivej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Skutočnosťou je, že daňové správy a nadnárodné spoločnosti nemajú k dispozícii žiadne iné alternatívne analýzy detailne a komplexne sa zaoberajúce metódami rozdeľovania ziskov, ktoré by slúžili ako pomôcka pri určení podmienok nezávislého vzťahu pri vnútroskupinových a medzipodnikových obchodných transakciách. Takéto usmernenie bolo už v každom prípade k dispozícii v podobnej podobe v roku 2008 ([256]), keďže počiatočné usmernenie vydané OECD o pripisovaní zisku stálym prevádzkarniam je z roku 1993 ([257]) a úvahy prezentované v správe OECD o pripisovaní zisku z roku 2010 sa týkajú uplatňovania článku 7 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní na konkrétne situácie.

(323) Podľa autorizovaného prístupu OECD treba v rámci prvého kroku procesu rozdelenia zisku vychádzať z fyzickej prítomnosti zamestnancov alebo osôb vykonávajúcich funkcie v mene podniku v rámci ústredia a stálej prevádzkarne ako z objektívneho prostriedku na rozdelenie používaných aktív, vykonávaných funkcií a preberaných rizík medzi ústredím a jeho stálou prevádzkarňou. Je to opodstatnené na základe toho, že v súvislosti s fyzickou prítomnosťou zamestnancov alebo osôb vykonávajúcich funkcie v mene podniku existuje nejednoznačnosť len v malej miere. V prípade spoločností ASI a AOE sa všetky aktíva, funkcie a riziká vrátane licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple na obstarávanie, výrobu, predaj a distribúciu produktov Apple mimo amerického kontinentu majú v prvom kroku prideliť írskym pobočkám, keďže tieto spoločnosti nemajú žiadnych zamestnancov ani osoby vykonávajúce funkcie v mene týchto spoločností mimo týchto pobočiek s výnimkou pasívneho riadenia likvidity, ktoré predstavenstvo externe zverilo spoločnosti Braeburn. Okrem toho sa v správe OECD o pripisovaní zisku z roku 2010 v úvahách zameraných na nehmotný majetok v súvislosti s hospodárskym vlastníctvom nehmotného majetku uvádza, že určujúcim faktorom na pridelenie vlastníctva sú aktívne rozhodnutia prijímané na úrovni nižšej ako je úroveň vyššieho manažmentu ([258]). Ústredia spoločností ASI a AOE nemajú žiadnych zamestnancov pod úrovňou vyššieho manažmentu.

([254]) Pozri odôvodnenie 291.
([255]) Pozri odôvodnenia 86 až 89.
([256]) Pozri Správu o pripisovaní zisku stálym prevádzkarniam z roku 2008, ktorú schválila Rada OECD 17. júla 2008.
([257]) Pozri Pripisovanie zisku stálym prevádzkarniam, Issues in International Taxation č. 5, OECD, Paríž, 1994; reprodukované vo zväzku II Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní vo verzii s voľnými listami na strane R(13)-1, ktorú schválila Rada OECD 26. novembra 1993.
([258]) Pozri odôvodnenia 90 a 91.

(324) Pokiaľ ide o druhú správu *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] ([259]), ktorú spoločnosť Apple predložila s tým, že predstavuje uplatňovanie autorizovaného prístupu OECD k tomuto prípadu, dva kroky v rámci tohto prístupu, ako ho predložil [daňový poradca spoločnosti Apple] nezodpovedajú dvom krokom autorizovaného prístupu OECD, ako sa vysvetľuje v odôvodneniach 86 až 89. Konkrétne sa v uvedenej správe, rovnako ako v napadnutých záväzných stanoviskách, nespochybňuje pridelenie licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple ústrediam spoločností ASI a AOE. Namiesto toho je krok 1 tohto prístupu prezentovaný [daňovým poradcom spoločnosti Apple] ako analýza týkajúca sa rozsahu nezávislého vzťahu, a nie rozdelenia aktív, funkcií a rizík medzi ústrediami spoločností ASI a AOE a ich príslušnými írskymi pobočkami, ako sa vyžaduje v rámci autorizovaného prístupu OECD ([260]). K podobnému nesprávnemu výkladu autorizovaného prístupu OECD dochádza v správe *ad hoc* spoločnosti PwC, v ktorej sa prvý krok tohto prístupu prezentuje ako funkčná analýza, ale rozdelenie aktív a rizík sa v tomto prvom kroku nepovažuje za relevantné alebo vyžadované.

8.2.2.3. ***Subsidiárna argumentácia: Podhodnotenie zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE vzhľadom na nevhodný výber metodológie, z ktorej vyplývajú jednostranné metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách.***

(325) Bez toho, aby bolo dotknuté posúdenie v časti 8.2.2.2, sa Komisia na základe subsidiárnej argumentácie domnieva, že aj keby írska finančná správa právom prijala neopodstatnený predpoklad, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, držané spoločnosťami ASI a AOE, by mali byť priradené mimo Írska, čo Komisia spochybňuje, metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách, ktoré vychádzajú z tohto predpokladu, napriek tomu viedli k výsledku, ktorý sa odchyľuje od dôveryhodnej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Komisia sa predovšetkým domnieva, že tieto metódy podhodnocujú ročný zdaniteľný zisk spoločností ASI a AOE v Írsku, keďže sú založené na nevhodnom výbere metodológie. Z tohto nevhodného výberu vyplýva zníženie daňovej povinnosti írskych právnických osôb týchto spoločností v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny stanovené na trhu na základe princípu nezávislého vzťahu.

(326) Cieľom posúdenia vykonaného v odôvodneniach 327 až 360 nie je stanovenie odmeny na základe princípu nezávislého vzťahu za funkcie vykonané írskymi pobočkami. Vzhľadom na odôvodnenie uvedené v časti 8.2.2.2 sa Komisia nedomnieva, že by írska finančná správa postupovala správne, keď prijala neopodstatnený predpoklad, že by licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, držané spoločnosťami ASI a AOE, mali byť priradené mimo Írska, čo je predpoklad, z ktorého vychádzajú metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách. Cieľom tohto posúdenia je skôr ukázať, že aj ak by írska finančná správa postupovala správne pri akceptácii tohto neopodstatneného predpokladu, z viacerých výberov metodológie, na ktorej sa zakladajú tieto metódy, napriek tomu vyplýva spoločnostiam ASI a AOE zdaniteľný zisk v Írsku, ktorý sa líši od spoľahlivého odhadu výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Inými slovami, keďže v napadnutých záväzných stanoviskách sa schvaľujú uvedené metódy, mali by sa uvedené stanoviská v každom prípade považovať za stanoviská, ktorými sa spoločnostiam ASI a AOE poskytuje selektívna výhoda na účely článku 107 ods. 1 zmluvy aj podľa tejto subsidiárnej argumentácie.

(327) Komisia konkrétne považuje tieto výbery metodológie, na ktorých sa zakladajú jednostranné metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách, za odlišné od výsledku v trhových podmienkach: i) výber írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ako pobočiek, na ktoré sa sústredili jednostranné metódy rozdelenia zisku, ii) výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku a iii) úrovní akceptovanej návratnosti.

a) **Neodôvodnený výber írskych pobočiek ako pobočiek, na ktoré sa sústredili jednostranné metódy rozdelenia zisku**

(328) Ak sa na stanovenie ceny vnútroskupinovej transakcie použijú priame metódy transferového oceňovania, napríklad metóda nezávislej trhovej ceny, výsledok sa odráža v prípade obidvoch strán tejto transakcie rovnako.

([259]) Pozri odôvodnenie 210.

([260]) Zdá sa, že v správe sú obsiahnuté aj ďalšie nepresnosti: uvádza sa v nej, že írska pobočka nevykonáva žiadne marketingové činnosti, čo zdanlivo odporuje tvrdeniam Írska a spoločnosti Apple.

Naopak, ak sa použijú jednostranné nepriame metódy transferového oceňovania, napríklad metóda čistého obchodného rozpätia, analýza transferového oceňovania sa sústreďuje len na činnosti vykonávané jednou stranou kontrolovanej transakcie („testovanou stranou“) a na odmenu za tieto činnosti, a nie na samostatne identifikovateľné transakcie a ich ceny. Pri použití metódy čistého obchodného rozpätia je preto potrebné vybrať testovanú stranu, pre ktorú je možné vyhodnotiť čisté rozpätie, ktoré táto strana dosiahla z kontrolovanej transakcie, v porovnaní s čistým rozpätím dosiahnutým porovnateľnými nezávislými spoločnosťami v nekontrolovaných transakciách ([261]). Na zabezpečenie toho, že odhad odmeny na základe princípu nezávislého vzťahu za uvedenú transakciu je spoľahlivý, je preto zásadné, aby výber testovanej strany bol najlepším možným výberom.

(329) Pri jednostranných metódach rozdelenia zisku, schválených v napadnutých záväzných stanoviskách, ktoré sa podobajú na metódu čistého obchodného rozpätia, sa zohľadňujú len činnosti írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ([262]). V napadnutých záväzných stanoviskách sa teda akceptuje výber írskych pobočiek ako „testovanej strany“. Írske pobočky sú podobne identifikované ako testovaná strana v správach *ad hoc* spoločnosti PwC aj [daňového poradcu spoločnosti Apple]. Výber írskych pobočiek ako „testovanej strany“ je založený na neopodstatnenom predpoklade, že írske pobočky spoločností ASI a AOE vykonávajú „menej komplexné funkcie“ v porovnaní s ich ústrediami, keďže licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple boli na daňové účely priradené ústrediam. Zo skutočnosti, že írske pobočky boli vybrané ako testovaná strana, rovnako vyplýva, že činnosti ústredí sa považujú za komplexnejšie.

(330) Pri uplatňovaní metódy čistého obchodného rozpätia sa ako komplexnejšie funkcie často vyberú subjekty, ktoré sú napríklad vystavené riziku alebo vlastnia nehmotný majetok ([263]). V tejto súvislosti je dôležité objasniť, že samotná skutočnosť vlastníctva nehmotného majetku nevyhnutne neznamená, že vlastník nehmotného majetku vykonáva komplexnú funkciu. Preto aj keby licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, držané spoločnosťami ASI a AOE, mali byť priradené mimo Írska, čo Komisia spochybňuje, výber írskych pobočiek ako menej komplexných funkcií by mal byť založený na porovnaní funkcií vykonávaných týmito pobočkami s ich príslušnými ústrediami a nie na jednoduchom predpoklade.

(331) Ako sa vysvetľuje v odôvodnení 281, činnosti ústredí sú obmedzené na zasadnutia predstavenstva týchto dvoch spoločností. Zasadnutia predstavenstva týchto dvoch spoločností sú zaznamenané v zápisniciach a, ako dokazujú zhrnutia týchto zápisníc uvedené v tabuľkách 4 a 5 a opisy uvedené v odôvodneniach 127 a 129, uvedené zápisnice nepreukazujú žiadne komplexné činnosti, ktoré by sa uskutočňovali na úrovni ústredí spoločností ASI a AOE. Podľa týchto zápisníc sa zasadnutia predstavenstva týkali predovšetkým rozhodnutí o finančnom hospodárení, ako napríklad príjem alebo vyplácanie dividend. Ústredia podľa všetkého predovšetkým nevykonávajú a ani nie sú schopné vykonávať žiadne aktívne a kritické úlohy, pokiaľ ide o výskum a vývoj alebo spravovanie duševného vlastníctva spoločnosti Apple, ako sa vysvetľuje v odôvodneniach 281 až 293.

(332) Naopak, ako sa vysvetľuje v odôvodneniach 296 až 304, funkcie írskych pobočiek, ako boli prezentované írskej finančnej správe, pozostávajú z funkcií, v prípade ktorých je používanie týchto licencií zásadné, a existovali náznaky, že tieto pobočky v skutočnosti zabezpečovali funkcie súvisiace s duševným vlastníctvom, ktoré boli kľúčové na budovanie povedomia o značke a rozpoznateľnosti značky v regióne EMEIA.

(333) Vzhľadom na obmedzenú schopnosť ústredí kontrolovať akékoľvek riziká v porovnaní s rozsahom činností ich príslušných írskych pobočiek vedie výber írskych pobočiek ako testovanej, menej komplexnej strany transakcie k ročnému zdaniteľnému zisku spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý sa odlišuje od spoľahlivého odhadu výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Skutočnosť, že írska finančná správa

([261]) V tejto súvislosti pozri odsek 3.18 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010: „Výber testovanej strany by mal byť v súlade s funkčnou analýzou transakcie. Testovaná strana je vo všeobecnosti tá, na ktorú sa môže metóda transferového oceňovania uplatňovať najspoľahlivejším spôsobom a v prípade ktorej možno nájsť najspoľahlivejšie prvky porovnateľnosti, t. j. najčastejšie to bude strana s menej komplexnou funkčnou analýzou.“

([262]) Írsko argumentuje tým, že to vyplýva z uplatnenia oddielu 25 zákona TCA 97, na základe ktorého sa zohľadnia len činnosti, ktoré sa vykonávajú v írskych pobočkách.

([263]) Pozri odôvodnenie 94.

akceptovala metódy rozdelenia zisku na základe uvedeného výberu, preto vedie k zníženiu ročnej daňovej povinnosti spoločností ASI a AOE v súvislosti s daňou z príjmu právnických osôb v Írsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny stanovené na trhu na základe princípu nezávislého vzťahu. Z tohto dôvodu by sa napadnuté záväzné stanoviská mali považovať za stanoviská, ktorými sa spoločnostiam ASI a AOE poskytuje selektívna výhoda na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

b) **Nevhodný výber ukazovateľa úrovne zisku**

(334) Aj keby írske pobočky boli náležite považované za menej komplexné funkcie a boli by teda riadne vybraté ako testovaná strana v jednostranných metódach rozdelenia zisku schválených v napadnutých záväzných stanoviskách, čo Komisia spochybňuje, ukazovatele úrovne zisku zvolené pre tieto metódy nezabezpečujú spoľahlivú aproximáciu výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(335) Ukazovateľ úrovne zisku zvolený na uplatňovanie jednostrannej metódy transferového oceňovania, ako je metóda čistého obchodného rozpätia, by mal odrážať funkcie vykonávané testovanou stranou v kontrolovanej transakcii, pričom sa v napadnutých záväzných stanoviskách akceptuje, že ide o írske pobočky. Ukazovateľ úrovne zisku, ktorý navrhla spoločnosť Apple a schválila írska finančná správa v záväzných stanoviskách z roku 1991 a z roku 2007 na stanovenie zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE za funkcie, ktoré vykonávajú, predstavuje prevádzkové náklady, ktoré boli v prípade spoločnosti AOE skombinované s percentom obratu od stanoviska z roku 2007. Keďže obe pobočky vykonávajú rôzne funkcie, Komisia zanalyzuje funkcie každej pobočky samostatne, aby dospela k záveru, či výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku bol vhodný v každom prípade.

(336) Spoločnosť Apple prezentovala írskej finančnej správe írsku pobočku spoločnosti ASI ako pobočku vykonávajúcu najmä činnosti v oblasti obstarávania, predaja a distribúcie. Výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku sa vo všeobecnosti spája s distribútormi s nízkym rizikom ([264]). Z dôvodov uvedených v odôvodneniach 337, 338 a 339 sa však írska pobočka spoločnosti ASI nemôže považovať za distribútora s nízkym rizikom.

(337) Po prvé spoločnosť ASI znáša riziko z obratu, ktoré bolo vo výške až [67,5 – 68] miliardy USD v roku 2014. Keďže ústredie spoločnosti ASI nemá fyzickú prítomnosť ani zamestnancov a nie je preto schopné znášať akékoľvek produktové riziko, musí sa predpokladať, že predmetné riziko znáša írska pobočka spoločnosti ASI. Použitie prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku neodráža uvedené riziko, keďže prevádzkové náklady írskej pobočky spoločnosti ASI zostali v období, počas ktorého boli napadnuté záväzné stanoviská platné, relatívne stabilné. Naopak, tržby spoločnosti ASI sa počas toho istého obdobia podstatne zvýšili. Táto neprítomnosť korelácie medzi prevádzkovými nákladmi a tržbami spochybňuje vhodnosť použitia prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku na stanovenie zdaniteľného zisku spoločnosti ASI ([265]).

([264]) V správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] sa podľa všetkého zohľadňuje, že tržby nie sú vhodným ukazovateľom úrovne zisku pre distribučné činnosti. Podľa uvedenej správy by tržby mohli byť v tomto prípade vhodné len pri distribučných činnostiach obmedzených na logistiku, pričom spoločnosť ASI má dôležité funkcie pri podpore zákazníkov a poskytuje záruky na všetok predaný tovar. Pozri Transakčné ziskové metódy transferového oceňovania, Poznámky k viacerým návrhom poznámok [daňový poradca spoločnosti Apple], 30. apríla 2008, v ktorých daňový poradca spoločnosti Apple uvádza „[daňový poradca spoločnosti Apple] sa domnieva, že je možné argumentovať v prospech použitia Berryho koeficientu v niektorých prípadoch vo vysokointegrovaných skupinách, v ktorých sa predaj prevažne vykonáva na regionálnej alebo globálnej úrovni a funkcia spoločnosti v oblasti predaja je prevažne logistická.“ Pozri tiež Transakčné ziskové metódy transferového oceňovania, Poznámky k viacerým návrhom poznámok [daňový poradca spoločnosti Apple], 30. apríla 2008, v ktorých daňový poradca spoločnosti Apple uvádza „[daňový poradca spoločnosti Apple] berie na vedomie názor pracovnej skupiny [OECD], že Berryho koeficient by sa mal používať len na kompenzáciu predajných aktivít; a že ukazovateľ spojený s tržbami je vhodnejší okrem v porovnateľných situáciách, v ktorých by sa nezávislé strany konajúce na princípe nezávislého vzťahu dohodli inak.“ Pracovná skupina OECD je označenie pracovných skupín v rámci OECD, ktoré pozostávajú v zásade z predstaviteľov členských štátov a venujú sa konkrétnym otázkam, ako napríklad transferové oceňovanie.

([265]) Odôvodnenie 67 rozhodnutia o začatí konania: „V skutočnosti sa […] príjem spoločnosti ASI z predaja zvýšil o 415 % počas obdobia troch rokov 2009 – 2012 na 63,9 miliardy USD. Za to isté obdobie sa prevádzkové náklady, ako vyplývajú zo zdaniteľného zisku […], zvýšili o [15 – 20] %.“

(338) Po druhé spoločnosť ASI poskytuje záruky na všetky tovary predané v rámci regiónu EMEIA. Tieto záruky predstavovali najvýznamnejší záväzok pri prevode aktív a pasív zo spoločnosti ASI na spoločnosť ADI vo vzťahu k tomuto regiónu ([266]). Keďže ústredie spoločnosti ASI nemá fyzickú prítomnosť ani zamestnancov a nie je preto schopné znášať akékoľvek produktové riziko, musí sa predpokladať, že uvedený záväzok má írska pobočka spoločnosti ASI. Výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku však neodráža túto úroveň rizika, keďže, ako sa vysvetľuje v odôvodnení 336, použitie prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku sa vo všeobecnosti spája s distribútormi s nízkym rizikom ([267]).

(339) Po tretie spoločnosť ASI sa systematicky spolieha na zmluvné tretie strany ([268]), aby tak zabezpečila svoju distribučnú funkciu. Obrat, ktorý vytvára spoločnosť ASI, vskutku pochádza z veľkej časti z tovarov, s ktorými sa fyzicky v Írsku vôbec nemanipuluje. Riziko znášané vzhľadom na produkty, s ktorými sa nemanipuluje v Írsku, by sa lepšie zachytilo v celkových tržbách než v prevádzkových nákladoch, pretože napriek tomu, že platby za externe zadávané služby sa môžu odrážať v prevádzkových nákladoch pobočky, táto suma by zahŕňala odmenu pre tretiu stranu za poskytovanie služieb a neodrážala by náklady, ktoré pri tejto činnosti vznikli. Miera dostupných podrobností o prevádzkových nákladoch spoločnosti ASI nie je však dostatočná na identifikovanie zložiek prevádzkových nákladov, ako sú platby za externe zadávané náklady a náklady na personál ([269]).

(340) Z dôvodov uvedených v odôvodneniach 337, 338 a 339 výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku namiesto tržieb nevhodne odráža znášané riziká a významné činnosti, ktoré vykonávala írska pobočka spoločnosti ASI. Tieto dôvody sú rovnako platné pri použití Berryho koeficientu v dvoch správach *ad hoc*, ktoré vypracovali spoločnosť PwC a [daňový poradca spoločnosti Apple]. Berryho koeficient sa tiež používa ako finančný ukazovateľ na odhadnutie odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre distribútorov s nízkym rizikom ([270]). Berryho koeficient predstavuje návratnosť z funkcií spoločnosti, ktoré majú pridanú hodnotu, a vychádza z toho, že tieto funkcie sú zachytené v jej prevádzkových nákladoch. Keďže menovateľom použitým v Berryho koeficiente sú prevádzkové náklady, použitie prevádzkových nákladov pri uplatňovaní metódy čistého obchodného rozpätia a použitie Berryho koeficientu predstavuje v praxi iba rozdiel v prezentácii údajov. V každom prípade sa v smernici OECD o transferovom oceňovaní opisujú scenáre, v ktorých Berryho koeficient môže byť užitočný, tieto scenáre sa však líšia od scenára, v ktorom vykonáva svoju činnosť spoločnosť ASI ([271]).

(341) V konečnom dôsledku ani výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku v napadnutých záväzných stanoviskách, ani použitie Berryho koeficientu v správach *ad hoc* nie je vhodné na stanovenie odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu za funkcie, ktoré vykonáva írska pobočka spoločnosti ASI. Výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku namiesto tržieb neprimerane znižuje ročný zdaniteľný zisk spoločnosti ASI v Írsku, keďže tržby predstavujú širší ukazovateľ úrovne zisku než prevádzkové náklady, a v prípade spoločnosti ASI sa tržby podstatne zvýšili v období, počas ktorého boli napadnuté záväzné stanoviská účinné, pričom prevádzkové náklady spoločnosti ASI zostali relatívne stabilné ([272]). Predovšetkým to vedie k veľmi nízkemu a stabilnému základu dane írskej pobočky spoločnosti ASI ([273]), čo neodráža správne riziká,

([266]) Pozri odôvodnenie 135.

([267]) V tejto súvislosti pozri odsek 2.87 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, v ktorom sa uvádza: „Menovateľ by sa mal sústrediť na relevantné ukazovatele hodnoty funkcií vykonávaných testovanou stranou v skúmanej transakcii pri zohľadnení použitých aktív a prevzatých rizík."

([268]) Pozri napríklad odôvodnenie 55.

([269]) Pozri obrázok 4.

([270]) Pozri napríklad tabuľku o použití ukazovateľov úrovne zisku v publikácii Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Rentabilita aktív (ROA)	Vzorec: Prevádzkový zisk/Prevádzkové aktíva Často používaný na kontrolu: výrobcov
Prevádzkové rozpätie	Vzorec: Prevádzkový zisk/Čisté tržby Často používaný na kontrolu: distribútorov
Berryho koeficient	Vzorec: Hrubý zisk/Prevádzkové náklady Často používaný na kontrolu: distribútorov s nízkou funkciou
Čisté zvýšené náklady	Vzorec: Prevádzkový zisk/Celkové náklady Často používaný na kontrolu: poskytovateľov služieb a zmluvných výrobcov

([271]) Pozri odsek 2.101 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

([272]) Pozri odôvodnenie 337.

([273]) Táto zásada je vysvetlená v odkaze na reštrukturalizáciu podniku v odseku 9.10 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, kde sa uvádza: „Na základe reštrukturalizácií podnikov často dochádza k tomu, že miestne prevádzky sa zmenia na prevádzky s nízkym rizikom (napr. ‚distribútori s nízkym rizikom' alebo ‚zmluvní výrobcovia s nízkym rizikom') a priradia sa im relatívne nízke (ale vo všeobecnosti stabilné) návratnosti na základe toho, že podnikateľské riziká znáša iná strana, ktorej je priradený reziduálny zisk."

ktoré táto pobočka na seba prebrala, ako sa opisuje v odôvodneniach 337, 338 a 339. Výsledkom tohto výberu je preto nižšia odmena pre túto pobočku než pre nezávislú spoločnosť, ktorej zdaniteľný zisk odráža ceny stanovené na trhu na základe princípu nezávislého vzťahu. Podobné obavy nevznikajú v prípadoch, keď sa ako ukazovateľ úrovne ziskovosti na stanovenie odmeny za funkcie, ktoré vykonáva írska pobočka spoločnosti ASI, použitú tržby.

(342) Skutočnosť, že výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku pre spoločnosť, ktorá vykonáva činnosti obstarávania, predaja a distribúcie, nemusí viesť k spoľahlivému odhadu výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ďalej podporujú aj usmernenia uvedené v smernici OECD o transferovom oceňovaní. V tejto smernici sa pre spoločnosti vykonávajúce takéto funkcie navrhuje odmena na základe tržieb namiesto prevádzkových nákladov ([274]). Podobné obavy sa riešia aj v smernici OECD o transferovom oceňovaní, pokiaľ ide o použitie Berryho koeficientu ([275]). V každom prípade sa o možnosti výberu celkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku, čo by predstavovalo širšiu základňu než výber prevádzkových nákladov ([276]), v prípade írskej pobočky spoločnosti ASI nikdy neuvažovalo a táto možnosť by taktiež zvýšila ročný zdaniteľný zisk spoločnosti ASI v Írsku.

(343) Pokiaľ ide o spoločnosť AOE, spoločnosť Apple prezentovala jej írsku pobočku írskej finančnej správe ako zodpovednú za výrobu a montáž špecializovaného radu počítačových produktov. Spoločnosť AOE vlastní zásoby ([277]) a podľa všetkého kontroluje aspoň časť nákladov týkajúcich sa týchto zásob a znáša za ne riziko ([278]). Keďže jej ústredie nie je v takej pozícii, aby efektívne znášalo toto riziko, vzhľadom na neexistenciu fyzickej prítomnosti a zamestnancov, ktorí by toto riziko riadili, írska pobočka spoločnosti AOE by sa mala považovať za pobočku znášajúcu celé riziko vyplývajúce zo zásob. Za takýchto okolností je pre výrobnú spoločnosť, ako je spoločnosť AOE, ukazovateľ úrovne zisku vrátane celkových nákladov vhodnejší než prevádzkové náklady. Celkové náklady predstavujú širšiu základňu než prevádzkové náklady, keďže prevádzkové náklady nezahŕňajú náklady spojené so surovinami, pričom celkové náklady zahŕňajú hlavnú variabilnú zložku nákladov, ktorou sú pre výrobnú spoločnosť ako spoločnosť AOE v zásade náklady na predaný tovar. V tomto smere Komisia konštatuje, že v správe *ad hoc* spoločnosti PwC, ako aj v správe *ad hoc* [daňového poradcu skupiny Apple] sa navrhuje prirážka k celkovým nákladom ako ukazovateľ úrovne zisku ([279]).

(344) Akceptovaním metódy rozdelenia zisku s prevádzkovými nákladmi a nie celkovými nákladmi ako ukazovateľom úrovne zisku poskytla írska finančná správa spoločnosti AOE selektívnu výhodu v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny určené na trhu a dohodnuté na základe princípu nezávislého vzťahu. Vylúčenie určitých nákladov, ako sú náklady na predaný tovar, z ukazovateľa úrovne zisku, ktorý bol

([274]) V tejto súvislosti pozri odsek 2.87 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010: „Obvykle, ako aj na základe preskúmania faktov a okolností prípadu, môžu prevádzkové náklady predaja alebo distribúcie tvoriť vhodný základ distribučných činností, úplné náklady alebo prevádzkové náklady môžu tvoriť vhodný základ pre poskytovanie služby alebo výrobnú činnosť a prevádzkové aktíva môžu tvoriť vhodný základ kapitálovo náročných činností, ako sú určité výrobné činnosti alebo verejnoprospešné služby."

([275]) V tejto súvislosti pozri odsek 2.101 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010: „otázky […] súvisiace s postupovanými nákladmi sa rovnako vyskytujú aj pri uplatňovaní Berryho koeficientu. Aby bol Berryho koeficient vhodný na testovanie odmeny z kontrolovanej transakcie (napr. pozostávajúcej z distribúcie produktov), je potrebné, aby:
— hodnota funkcií vykonávaných v kontrolovanej transakcii (pri zohľadnení použitých aktív a prevzatých rizík) bola úmerná prevádzkovým nákladom,
— hodnota funkcií vykonávaných v kontrolovanej transakcii (pri zohľadnení použitých aktív a prevzatých rizík) nebola podstatne ovplyvnená hodnotou distribuovaných produktov, t. j. nebola úmerná k tržbám, a
— daňovník nevykonával v kontrolovanej transakcii žiadnu inú významnú funkciu (napr. výrobnú funkciu), ktorá by mala byť odmeňovaná pomocou inej metódy alebo finančného ukazovateľa."

([276]) Pozri odsek 247 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

([277]) Podľa finančných účtov spoločnosti AOE vlastní spoločnosť AOE tak zásoby „surovín", ako aj „nedokončené výrobky a hotový tovar".

([278]) V tejto súvislosti pozri odsek 2.93 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010: „Pri uplatňovaní metódy čistého obchodného rozpätia vychádzajúcej z nákladov sa často používajú úplné náklady vrátane všetkých priamych a nepriamych nákladov súvisiacich s činnosťou alebo transakciou, spolu s príslušným podielom režijných nákladov podniku. Môže vzniknúť otázka, či a do akej miery je v rámci nezávislého vzťahu akceptovateľné považovať podstatnú časť nákladov daňovníka za postupované náklady, s ktorými sa nespája žiadny prvok zisku (t. j. za náklady, ktoré je prípadne možné vylúčiť z menovateľa ukazovateľa čistého zisku). Závisí to od toho, do akej miery by nezávislá strana v porovnateľných okolnostiach súhlasila s nestanovením prirážky na časť nákladov, ktoré jej vznikajú."

([279]) Pozri odôvodnenia 167 a 214.

schválený v napadnutých záväzných stanoviskách pre írsku pobočku spoločnosti AOE, neprimerane znižuje ročný zdaniteľný zisk tejto spoločnosti v Írsku, keďže celkové náklady sú širším ukazovateľom úrovne zisku než prevádzkové náklady, a preto by mohli znížiť daňovú povinnosť spoločnosti v Írsku, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb.

(345) Vyplýva z toho, že keď írska finančná správa akceptovala namiesto tržieb v prípade írskej pobočky spoločnosti ASI a namiesto celkových nákladov v prípade írskej pobočky spoločnosti AOE prevádzkové náklady ako ukazovateľ úrovne zisku v metódach rozdelenia zisku, ktoré boli schválené v napadnutých záväzných stanoviskách, neprimerane sa tým znížil ročný zdaniteľný zisk oboch spoločností v Írsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny stanovené na trhu a dohodnuté na základe princípu nezávislého vzťahu. Napadnuté záväzné stanoviská by sa preto mali považovať za stanoviská, ktoré poskytujú spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu podľa článku 107 ods. 1 zmluvy.

c) **Úrovne akceptovanej návratnosti sú príliš nízke**

(346) V napadnutých záväzných stanoviskách írska finančná správa akceptovala v prípade írskych pobočiek spoločností ASI a AOE rozdielne úrovne návratnosti. Pokiaľ ide o spoločnosť ASI, v stanovisku z roku 1991 sa akceptuje rozpätie na úrovni 12,5 % na prevádzkové náklady pobočky, pričom v stanovisku z roku 2007 sa akceptuje rozpätie na úrovni [10 – 15] %. Pokiaľ ide o spoločnosť AOE, v stanovisku z roku 1991 sa akceptovalo rozpätie na úrovni 65 % na prevádzkové náklady pobočky až do výšky [60 – 70] miliónov USD a rozpätie na úrovni 20 % na sumu prekračujúcu túto hranicu, pričom v stanovisku z roku 2007 sa akceptovalo rozpätie na úrovni [10 – 15] % na prevádzkové náklady pobočky s návratnosťou za duševné vlastníctvo vo výške [1 – 5] % obratu pobočky vzhľadom na „akumulovanú technológiu výrobného procesu“ ([280]) írskej pobočky. Keďže pri vyžiadaní napadnutých záväzných stanovísk spoločnosť Apple nevypracovala žiadne správy o rozdelení zisku, neexistujú žiadne vysvetlenia z tej doby, ktoré by odôvodnili výber týchto úrovní návratnosti v roku 1991 a 2007.

(347) Pokiaľ ide o stanovisko z roku 1991, k systému limitov, ktorý sa dohodol v prípade spoločnosti AOE a ktorý predstavuje 65 % prevádzkových nákladov so znížením na 20 % po dosiahnutí sumy [60 – 70] miliónov USD, sa podľa všetkého dospelo na základe rokovaní a závisel od aspektov zamestnanosti, ako dokazujú výňatky uvedené v oddiele 2.2.3 a predovšetkým odkaz na potrebu „nebrániť expanzii írskych operácií“ v týchto výňatkoch ([281]). V tomto smere Súdny dvor konštatoval, že ak finančná správa má širokú diskrečnú právomoc na určenie príjemcov alebo podmienok, za ktorých sa poskytne daňová úľava na základe kritérií nesúvisiacich s daňovým systémom, ako napríklad zohľadnenie aspektu zamestnanosti, táto diskrečná právomoc musí byť považovaná za právomoc poskytujúcu selektívnu výhodu.

(348) Komisia nesúhlasí s výkladom Írska, pokiaľ ide o tento odkaz ([282]), podľa ktorého by pre zmluvného výrobcu nebolo neprimerané akceptovať zníženú prirážku na jeho náklady po veľkorysej kompenzácii. Cieľom racionálneho hospodárskeho subjektu je maximalizácia zisku vzhľadom na úroveň zisku a racionálny hospodársky subjekt by neakceptoval nižšiu návratnosť a nevzdal sa zisku len preto, že by získal ináč uspokojivú návratnosť. Komisia ďalej nevidí prínos vo výklade uvedeného odkazu, ktorý navrhuje spoločnosť Apple ([283]), keďže podľa spoločnosti Apple by sa uvedený odkaz mal chápať v kontexte skutočnosti, že prírastkové pevné investície potrebné na rozširovanie by pravdepodobne neboli až také veľké ako úvodné pevné investície ([284]). Predovšetkým nemožno akceptovať argument spoločnosti Apple prezentovaný v štúdii *ad hoc*, ktorú pripravil [2. poradca spoločnosti Apple] ([285]), že zisky vyplývajúce z efektívnosti by mali podliehať nižšiemu zdaneniu. Podľa uvedenej správy znížená percentuálna sadzba zdanenia ziskov presahujúca určitú hranicu je odrazom

([280]) Pozri žiadosť o vydanie stanoviska zo 16. mája 2007, ktorá je východiskom pre záväzné stanovisko z roku 2007, s. 1.
([281]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 119 Pozri odôvodnenie 65.
([282]) Vec C-6/12 P Oy, EU:C:2013:525, body 25 až 28 a citovaná judikatúra.
([283]) Pozri odôvodnenie 65.
([284]) Pozri pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 112
([285]) Pozri odôvodnenie 170.

východiskových úspor z rozsahu. Komisia však nevie nájsť žiadne hospodárske odôvodnenie, pre ktoré by spoločnosť akceptovala nižšie zisky, ak jej vznikajú nižšie náklady. Podobne zníženie zdanenia v prípade veľkých spoločností, ktoré profitujú z úspor z rozsahu, je logike daňového systému cudzie. Konkrétnejšie, ak by zisky vytvárané úsporami z rozsahu boli zdaňované menej ako zisky vytvárané malými podnikmi, veľké spoločnosti by využívali dvojitú výhodu: veľké spoločnosti, ktoré sú efektívnejšie ako ich menšie náprotivky, by profitovali vytváraním vyšších ziskov a, keďže k zdaňovaniu by dochádzalo formou percentuálneho podielu zo ziskov, aj tým, že by sa na nich vzťahovala nižšia sadzba zdanenia tohto zisku. Takáto dodatočná výhoda je mimo logiky daňového systému, ktorou je zdaňovať zisk všetkých spoločností, ktoré podliehajú zdaňovaniu v Írsku, bez ohľadu na ich veľkosť a postavenie na trhu. V konečnom dôsledku môže zodpovedať obchodnej logike, ak sa akceptuje nižšie ziskové rozpätie na jednotku predaného tovaru, keď sa množstvo predané konkrétnemu zákazníkovi zvýši. To však automaticky nezodpovedá nižším ziskom zaznamenaným vo vzťahu k účtu tohto zákazníka, keďže znížené ziskové rozpätie na jednotku by v zásade mohlo byť viac než len vykompenzované väčším objemom predaným tomuto zákazníkovi. Írsku nebolo žiadnym spôsobom naznačené, že by spoločnosť Apple na základnej úrovni uplatňovala cenovú stratégiu, ktorá by zodpovedala podobným modelom ziskovosti. V každom prípade stimuly podobné zľavám z účinných sadzieb dane zamerané na prilákanie zvýšenej aktivity a zamestnanosti netvoria súčasť logiky daňového systému.

(349) Naopak, Komisia môže akceptovať vysvetlenia Írska ([286]) a spoločnosti Apple ([287]), pokiaľ ide o investičné úľavy dohodnuté v stanovisku z roku 1991, o ktorých Komisia vyjadrila pochybnosti v rozhodnutí o začatí konania. V rozhodnutí o začatí konania Komisia považuje dohodu írskej finančnej správy o tom, že suma investičných úľav bude obmedzená na [1 – 10] miliónov USD nad rámec sumy účtovanej za odpisy na účtoch, za nepodloženú žiadnou metódou a neodôvodnenú žiadnymi skutočnými výdavkami a domnieva sa, že skôr išlo o výsledok rokovaní. Írsko a spoločnosť Apple argumentovali, že v tomto bode sa v stanovisku z roku 1991 obmedzuje daňový odpočet. Írsko predovšetkým vysvetlilo, že spoločnosti ASI a AOE dobrovoľne ponúkli ročnú hranicu svojho čerpania investičných úľav, hoci spoločnosti ASI a AOE by boli oprávnené na vyšší nárok z týchto úľav v priebehu kratšieho obdobia niekoľkých rokov ([288]), takže tento prvok stanoviska by nemal selektívne zvýhodňovať tieto spoločnosti pri samostatnom posúdení vykonanom oddelene od iných prvkov stanoviska.

(350) Pokiaľ ide o stanovisko z roku 2007, v správach *ad hoc*, ktoré vypracovali spoločnosť PwC a [daňový poradca spoločnosti Apple], sa uvádza odôvodnenie *ex post* týkajúce sa úrovní návratnosti dohodnutých pre írske pobočky spoločností ASI a AOE. Obe správy vychádzajú zo štúdie porovnateľnosti, ale zatiaľ čo v správe spoločnosti PwC sa prezentujú všetky spoločnosti, ktoré daňový poradca považoval za porovnateľné na účely odhadu predpokladanej návratnosti na základe princípu nezávislého vzťahu pre tieto dve pobočky, v správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] sa neuvádzajú použité porovnateľné prvky. V správe *ad hoc* [daňového poradcu spoločnosti Apple] sa poukazuje na problémy s porovnateľnosťou, predovšetkým na významné rozdiely v uvedenej správe ([289]), ale napriek tomu sa v nej uvádza vyhľadávanie v základni porovnateľných prvkov.

(351) Komisia predbežne považuje použitie štúdie porovnateľnosti, ktorá je založená na vyhľadávaní v základni porovnateľných prvkov, za nevhodný spôsob odhadu zisku na základe princípu nezávislého vzťahu v prípade írskych pobočiek spoločnosti ASI a AOE. Ak má byť výsledkom takejto štúdie spoľahlivá aproximácia výsledku v trhovom prostredí v súlade s princípom nezávislého vzťahu, musia byť produkty predávané tretími stranami zahrnuté v štúdii porovnateľnosti porovnateľné s tovarom, ktorý predáva spoločnosť ASI, a tovarom, ktorý vyrába spoločnosť AOE. Kritériá na vylúčenie, ktoré použili spoločnosť PwC a [daňový poradca spoločnosti Apple] pri výbere porovnateľných prvkov, však nezahŕňajú žiadne zohľadnenie skutočnosti, že spoločnosť Apple predáva značkové produkty vysokej kvality a že svoje produkty príslušne umiestňuje na trhu, pričom zvolené

([286]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 121 a nasledujúce.
([287]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 115 a nasledujúce.
([288]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 127
([289]) Pozri správu *ad hoc* o transferovom oceňovaní od [daňového poradcu spoločnosti Apple], s. 13: „dotknuté geografické trhy, zmluvné podmienky, škála výrobkov a objemy výrobkov vo vzťahu k externým distribútorom sa podstatne líšia v porovnaní s tými, ktoré sú relevantné pre činnosti írskej pobočky spoločnosti ASI“.

spoločnosti môžu mať na trhu inú pozíciu. Návratnosť na princípe nezávislého vzťahu nemôže byť v prípade distribútora ako spoločnosť ASI posudzovaná bez zohľadnenia takejto skutočnosti, predovšetkým keďže spoločnosť ASI je zodpovedná za záruky na predaný tovar, ako sa vysvetľuje v odôvodnení 338, čo v prípade kvalitných značkových tovarov predstavuje nezanedbateľné riziko ([290]), a spoločnosť ASI znáša značné riziko za vysokokvalitné tovary, s ktorými fyzicky nemanipuluje írska pobočka, ako sa vysvetľuje v odôvodnení 339, čo v zásade nie je prípad vybraných porovnateľných prvkov. Okrem toho by podstatný rozdiel medzi úrovňou variabilných nákladov mohol predstavovať problém z hľadiska porovnateľnosti vzhľadom na to, že prevádzkové náklady spoločnosti ASI predstavujú veľmi obmedzenú časť jej tržieb.

(352) Popri týchto všeobecných obavách týkajúcich sa použiteľnosti štúdie porovnateľnosti v tomto prípade sa Komisia osobitne pozastavuje nad skutočnosťou, že najmenej tri z 52 spoločností, ktoré spoločnosť PwC vybrala ako porovnateľné prvky, sú v likvidácii ([291]). Spoločnosti, ktoré nemajú udržateľný obchodný model, nemožno v zásade považovať za spoľahlivú referenčnú vzorku pri stanovovaní primeranej úrovne odmeny. Keďže značná časť vzorky je v likvidácii, poukazuje tento stav na to, že udržateľnosť obchodného modelu nebola faktorom, ktorý by bol dostatočne zohľadnený pri výbere, a reprezentatívnosť porovnateľných prvkov všeobecne nemôže byť stanovená.

(353) Napriek týmto všeobecným a špecifickým výhradám k štúdiám porovnateľnosti vykonaným v správach *ad hoc* Komisia na účely úplnosti preskúmala, aká úroveň návratnosti by bola primeraná pre spoločnosť ASI pri použití tržieb a v prípade spoločnosti AOE pri použití celkových nákladov namiesto prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku. Komisia pripomína, že nevykonáva túto analýzu s cieľom určiť odmenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu za funkcie vykonávané írskymi pobočkami ([292]), ale s cieľom preukázať, že aj keby írska finančná správa právom prijala neopodstatnený predpoklad, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, držané spoločnosťami ASI a AOE, sa majú priradiť mimo Írska, čo Komisia spochybňuje, nevhodný výber prevádzkových nákladov a neprimerane nízke úrovne návratnosti, ktoré írska finančná správa prijala pri uplatnení jednostranných metód rozdelenia zisku schválených v napadnutých záväzných stanoviskách, by sa v každom prípade odchyľovali od dôveryhodnej aproximácie výsledku v trhových podmienkach pre príslušné írske pobočky.

(354) Pokiaľ ide o spoločnosť ASI, na obrázku 13 je uvedená analýza mediánu návratnosti z predaja ([293]) počas toho istého obdobia ako obdobie, za ktoré spoločnosť PwC vykonala analýzu, pri použití tých istých porovnateľných prvkov.

Obrázok 13

Prirážka prevádzkového zisku z obratu 52 spoločností, ktoré vybrala spoločnosť PwC

	Priemer 2007 – 2011 (%)
Dolný kvartil (25. percentil)	1,3
Medián	3,0
Horný kvartil (75. percentil)	4,5

([290]) Riziko vo vzťahu k zárukám sa zvyšuje s cenou tovaru, na ktoré sa záruka vzťahuje, a preto kvalitné značkové tovary poskytujú záruku z dôvodu ich relatívne vysokej ceny vrátane nákladov na komponenty. V tejto súvislosti pozri odsek 3.37 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995, v ktorom sa uvádza tento príklad: „Predpokladajme napríklad, že daňovník predáva videoprehrávače vysokej kvality prepojenému podniku a jediné dostupné informácie o zisku z porovnateľných obchodných činností sa týkajú predaja videoprehrávačov len priemernej kvality. Predpokladajme, že trh s vysokokvalitnými videoprehrávačmi rastie v objeme predaja, má vysoké prekážky vstupu na trh, má malý počet konkurentov a má širokú škálu možností diferenciácie produktu. Všetky rozdiely budú mať pravdepodobne podstatný vplyv na ziskovosť skúmaných činností a porovnávaných činností a v takomto prípade budú potrebné úpravy. Tak ako v prípade iných metód spoľahlivosť potrebných úprav ovplyvní spoľahlivosť analýzy. Treba poznamenať, že aj keď sú dve spoločnosti zaradené do úplne rovnakého priemyselného odvetvia, ziskovosť sa môže líšiť v závislosti od podielu na trhu, konkurenčného postavenia atď.“ Tento príklad nebol zachovaný v smernici OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010.

([291]) V databáze Bureau Van Dijk, ktorú použila spoločnosť PwC v prípade spoločností TECNOTEL ITALIA S.P.A. a MIELCO SPA, sa uvádza, že tieto spoločnosti sú v likvidácii, a okrem toho je podľa verejne dostupných zdrojov v likvidácii aj spoločnosť MEMTEC IBERICA SL.

([292]) Pozri odôvodnenie 326.

([293]) Obrat (alebo prevádzkový príjem) sa nachádza vo vyhľadávaní v základni.

(%)

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

(%)

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

(%)

	EBIT/obrat	2011	2010	2009	2008	2007	priemer
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) Pri použití porovnateľných prvkov, ktoré zvolila spoločnosť PwC, výbere írskej pobočky spoločnosti ASI ako testovanej strany a pri zvolení tržieb ako ukazovateľa úrovne ziskovosti vyplýva z analýzy na obrázku 13 medián návratnosti z predaja vo výške 3 % s medzikvartilovým rozpätím ([294]) od 1,3 % do 4,5 %. Na základe finančných informácií uvedených v tabuľke 1 tohto rozhodnutia a s ohľadom na informácie poskytnuté v odôvodnení 105 na základe daňových priznaní predstavoval príjem z podnikania írskej pobočky spoločnosti ASI zdanený štandardnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb v Írsku vo výške 12,5 % približne [40 – 50] miliónov USD v roku 2012, čo predstavuje okolo [0,0 – 0,5] % obratu spoločnosti ASI za rok 2012. Táto suma je takmer 20-násobne nižšia ako suma, ktorá by vyplývala z uplatnenia dolného kvartilu z analýzy na obrázku 13, ktorý vychádza z opravenej štúdie porovnateľnosti spoločnosti PwC.

(356) Na záver možno zhrnúť, že aj keby írska finančná správa právom prijala metódu rozdelenia zisku založenú na jednostrannej metóde rozdelenia zisku pri výbere írskej pobočky spoločnosti ASI ako testovanej strany, čo Komisia spochybňuje, zdaniteľný zisk spoločnosti ASI v Írsku, ktorý vyplýva z uplatňovania napadnutých záväzných stanovísk, sa odchyľuje od dôveryhodnej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Táto odchýlka vedie k značnému zníženiu daňovej povinnosti spoločnosti ASI v súvislosti s daňou z príjmu právnických osôb v Írsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny stanovené na trhu na základe princípu nezávislého vzťahu. Tieto stanoviská by sa preto mali považovať za stanoviská, v ktorých sa spoločnosti ASI poskytuje selektívna výhoda na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

(357) Pokiaľ ide o spoločnosť AOE, zdaniteľný zisk tejto spoločnosti v roku 2012 zodpovedá približne úrovni [1 – 5] % celkových nákladov. Táto percentuálna hodnota patrí do medzikvartilového rozpätia, ktoré bolo uvedené v správach *ad hoc* spoločnosti PwC a [daňového poradcu spoločnosti Apple], a blíži sa k 25. percentilu, ktorý daňový poradca považuje za dolnú hranicu rozpätia nezávislého vzťahu. Podľa [daňového poradcu spoločnosti Apple] by bola v období rokov 2009 až 2011 ([295]) prirážka dolného kvartilu k celkovým nákladom na úrovni [4,5 – 5,0] % (s mediánom na úrovni [5 – 10] %) a podľa spoločnosti PwC by bola v období rokov 2007 až 2011 ([296]) na úrovni [3,0 – 3,5] % (s mediánom na úrovni [5 – 10] %).

(358) Porovnanie každej spoločnosti s írskou pobočkou spoločnosti AOE však v správe *ad hoc* spoločnosti PwC vychádza iba z informácií z obchodnej databázy a nijako sa v ňom neodôvodňuje, prečo sa ako dolná hranica rozpätia prijíma 25. percentil a nevyžaduje sa na porovnanie užšie rozpätie ([297]), keďže sa nevykonala podrobná analýza porovnateľnosti štruktúry ekonomickej činnosti a nákladovej štruktúry spoločnosti.

([294]) Spoločnosť PwC a [daňový poradca spoločnosti Apple] odkazujú na medzikvartilové rozpätie ako na rozpätie nezávislého vzťahu.
([295]) Pozri 10.
([296]) Pozri odôvodnenie 217.
([297]) V odseku 3.57 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 sa v tejto súvislosti uvádza: „Môže sa stať, že aj napriek maximálnej snahe vylúčiť menej porovnateľné body sa dospeje k takému rozpätiu hodnôt, z ktorého vyplýva, že vzhľadom na proces použitý pri výbere porovnateľných prvkov a obmedzení z dostupných informácií o porovnateľných prvkoch zostávajú niektoré chyby porovnateľnosti, ktoré nemožno identifikovať a/alebo vyčísliť, a preto nie sú upravené. V takých prípadoch, ak rozpätie obsahuje rozsiahly počet pozorovaní, môžu zvýšiť spoľahlivosť analýzy štatistické nástroje, v ktorých sa zohľadňuje centrálna tendencia zúžiť rozpätie (napr. medzikvartilové rozpätie alebo iné percentily).“

(359) Výsledok správy *ad hoc* spoločnosti PwC vychádza iba z porovnania s výrobnými spoločnosťami, hoci sa v nej uvádza, že írska pobočka spoločnosti AOE poskytuje aj spoločné služby iným spoločnostiam zo skupiny spoločností Apple v regióne EMEIA, ako napríklad činnosti súvisiace s financiami (účtovnícke, mzdové služby a služby súvisiace s účtami záväzkov), informačnými systémami, technológiami a ľudskými zdrojmi ([298]). V analýze zo správy *ad hoc* spoločnosti PwC sa žiadna z týchto funkcií nezohľadňuje, preto správu nemožno použiť na odôvodnenie *ex post*, že odmeňovanie za tieto funkcie sa uskutočňovalo na základe nezávislého vzťahu.

d) **Záver týkajúci sa nesprávneho uplatňovania jednostrannej metódy rozdelenia zisku v napadnutých záväzných stanoviskách**

(360) V závere sa Komisia domnieva, že aj keby írska finančná správa právom prijala nepodložený predpoklad, že licencie na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple, držané spoločnosťami ASI a AOE, sa majú priradiť mimo Írska, čo Komisia spochybňuje ([299]), z metód rozdelenia zisku schválených v napadnutých záväzných stanoviskách stále vyplýva výsledok, ktorý sa odchyľuje od dôveryhodnej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V týchto stanoviskách sa schvaľuje zdaniteľná odmena, ktorú by írske pobočky z hľadiska vlastnej ziskovosti neprijali, keby boli samostatnými a nezávislými spoločnosťami, ktoré vykonávajú tie isté alebo podobné činnosti za rovnakých alebo podobných podmienok. Keďže týmito metódami rozdelenia zisku sa znižuje daňová povinnosť spoločností ASI a AOE vyplývajúca zo štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk podľa tohto systému určujú ceny dohodnuté na trhu na základe nezávislého vzťahu, napadnuté záväzné stanoviská predstavujú v dôsledku schválenia týchto metód selektívnu výhodu pre spoločnosti ASI a AOE na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

8.2.2.4. ***Záver týkajúci sa existencie selektívnej výhody vyplývajúcej z odchýlky od štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku***

(361) Komisia dospieva v oboch argumentáciách k záveru, že metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách majú za následok zníženie daňovej povinnosti spoločností ASI a AOE v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb, ktorá by vyplývala zo štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku, v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny na trhu dohodnuté na základe nezávislého vzťahu. Komisia sa preto domnieva, že týmito stanoviskami sa spoločnostiam ASI a AOE udeľuje selektívna výhoda na účely článku 107 ods. 1 zmluvy.

(362) Tento záver potvrdzujú aj dve ďalšie skutočnosti, z ktorých vyplýva, že metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách neprinášajú výsledok, z ktorého by vyplývala spoľahlivá aproximácia výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(363) Po prvé, ako je uvedené v odôvodnení 262, napadnuté záväzné stanoviská boli vydané bez správy o rozdelení zisku. Ako sa vysvetľuje v rozhodnutí o začatí konania, skutočnosť, že v čase vydania napadnutých záväzných stanovísk nepredložila spoločnosť Apple správu na podporu metód rozdelenia zisku, ktoré navrhovala írskej finančnej správe, naznačuje, že metódy schválené v týchto stanoviskách neprinášajú výsledok, z ktorého by vyplývala spoľahlivá aproximácia výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(364) Po druhé stanovisko z roku 1991 nebolo časovo obmedzené, neobsahovalo doložku o revízii a účinne sa uplatňovalo 15 rokov, až do vydania stanoviska z roku 2007. Stanovisko z roku 2007, ktoré už obsahovalo

([298]) Správa *ad hoc* spoločnosti PwC, s. 12.
([299]) Oddiel 8.2.2.2.

doložku o revízii, bolo tiež časovo neobmedzené a podľa spoločnosti Apple sa uplatňovalo 8 rokov, až do zavedenia novej podnikovej štruktúry spoločnosti Apple v Írsku. V dohode medzi finančnou správou a daňovníkom, ktorá neobsahuje dátum ukončenia platnosti, sa predpokladané budúce podmienky, z ktorých dohoda vychádza, považujú za menej presné, a preto vzbudzujúce pochybnosti o spoľahlivosti metódy schválenej v dohode ([300]). To sa a *priori* týka časovo neobmedzeného stanoviska.

(365) Írsko argumentuje tým, že bez ohľadu na dĺžku platnosti stanoviska z roku 1991 je každý rok daňové priznanie novou skúsenosťou a základ pripísania zisku pobočky stanovený v stanovisku nie je možné použiť, „ak sa v dôsledku zmien skutočností alebo okolností tento základ považuje za nespoľahlivý“ ([301]). Nie je však jasné, ako mohla írska finančná správa vedieť o zmenách skutočností a okolností. Spoločnosť Apple mohla jednoducho podávať každý rok daňové priznanie podľa stanoviska z roku 1991 a nemusela informovať írsku finančnú správu o žiadnych významných zmenách ([302]). Na rozdiel od stanoviska z roku 2007 stanovisko z roku 1991 naozaj neobsahuje žiadnu doložku o revízii, v ktorej by sa stanovovalo, že stanovisko nebude platiť, ak nastane významná zmena v povahe vykonávaných činností.

(366) Okrem toho nie je jasné, ktorými zmenami bolo odôvodnené nahradenie stanoviska z roku 1991 stanoviskom z roku 2007. Záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia v zásade platí, kým existujú základné predpoklady, ktorými sa toto stanovisko odôvodňuje ([303]). V napadnutých záväzných stanoviskách sa žiadne základné predpoklady neidentifikujú. Jasné nie je ani to, aká zmena základných predpokladov, ak nejaká existovala, vyvolala v roku 2007 požiadavku na zmeny v stanovisku z roku 1991.

(367) Pokiaľ ide o stanovisko z roku 2007, dokonca sa dospieva k dohode, že keby sa spoločnosť Apple rozhodla reštrukturalizovať ekonomické činnosti svojich dcérskych spoločností v Írsku pridaním nových írskych spoločností do štruktúry alebo zlúčením existujúcich spoločností, metódy rozdelenia zisku schválené v stanovisku z roku 2007 by sa naďalej uplatňovali aj na nový alebo zlúčený subjekt, kým by tieto spoločnosti „vykonávali v podstate rovnaké ekonomické činnosti“ ako spoločnosti ASI a AOE. Hoci je pravda, že stanovisko z roku 2007 obsahuje doložku o revízii, ktorou sa stanovuje, že stanovisko sa nebude naďalej uplatňovať, ak sa vyskytne významná zmena v povahe vykonávaných činností, nie je jasné, čo znamená významná zmena, a Írsko to v stanovisku nevysvetlilo, ani bližšie neurčilo. Vzhľadom na veľmi obmedzený opis činností írskych pobočiek spoločností ASI a AOE v stanoviskách je zložité stanoviť, či sa zmena vo funkciách vykonávaných írskymi pobočkami alebo rizikách, ktoré tieto pobočky riadia, môže považovať za významnú zmenu. Keďže za „významnú zmenu v povahe činností“ sa zrejme nedá považovať ani reštrukturalizácia ekonomických činností, zdá sa, že spoločnosť Apple mohla na základe stanoviska z roku 2007 uplatniť výhodnejšie daňové zaobchádzanie poskytnuté v napadnutých záväzných stanoviskách iba s malými obmedzeniami.

(368) V každom prípade, aj keby metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách zodpovedali (čo nezodpovedajú) v čase svojho vydania metódam prinášajúcim spoľahlivú aproximáciu výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, časovo neobmedzená platnosť týchto stanovísk spochybňuje správnosť rozdelenia zisku vzhľadom na možné zmeny hospodárskeho a regulačného prostredia v rokoch, ktorých sa stanoviská týkajú ([304]).

([300]) Pozri bod 51 prílohy ku kapitole IV smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010 a prílohu k smernici o záväznom stanovisku k stanoveniu metódy ocenenia v rámci postupu vzájomnej dohody smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 1995.

([301]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 130

([302]) V odseku 72 pripomienok k rozhodnutiu o začatí konania spoločnosť Apple uvádza, že v období rokov 1991 až 2006 s írskou finančnou správou neustále komunikovala o organizačnej štruktúre a hlavných činnostiach írskych pobočiek na základe všeobecnej právomoci írskej finančnej správy monitorovať súlad s írskymi daňovými pravidlami. Tým sa však nekompenzuje skutočnosť, že finančná správa by mala po uplynutí niekoľkých rokov opätovne znovu posúdiť, či je dohoda stále platná alebo je potrebné ju revidovať, a to najmä vzhľadom na to, že ekonomické činnosti spoločnosti Apple sa počas daného obdobia výrazne rozvíjali. Okrem toho o tejto údajnej neustálej komunikácii podľa všetkého neexistujú žiadne záznamy, keďže Komisia v liste z 8. októbra 2013 požiadala Írsko, aby spolu s napadnutými záväznými stanoviskami predložila aj všetky dokumenty potrebné na odôvodnenie záväzných stanovísk.

([303]) Odsek 4.142 smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010: „Ak sú splnené základné predpoklady, záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia môže poskytnúť dotknutým daňovníkom na stanovené časové obdobie istotu, pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie v otázkach transferového oceňovania, ktorých sa týka záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia.“

([304]) Rozhodnutie o začatí konania, odôvodnenie 65.

8.2.3. ALTERNATÍVNA ARGUMENTÁCIA: SELEKTÍVNA VÝHODA IBA V RÁMCI OBMEDZENÉHO REFERENČNÉHO SYSTÉMU ODDIELU 25 ZÁKONA TCA 97

8.2.3.1. ***Selektívna výhoda vyplývajúca z odchýlenia od oddielu 25 zákona TCA 97 znamená zníženie zdaniteľného základu***

(369) Írsko a spoločnosť Apple argumentujú, že vhodným referenčným systémom by mal byť iba oddiel 25 zákona TCA 97 a že stanovenie zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE bolo v plnom súlade s bežnými administratívnymi postupmi podľa daného ustanovenia ([305]). Ako sa vysvetľuje v oddiele 8.2.1.2 tohto rozhodnutia, Komisia sa nedomnieva, že v tomto prípade sa má referenčný systém obmedzovať iba na oddiel 25 zákona TCA 97, ale že dané ustanovenie tvorí neoddeliteľnú a nevyhnutnú súčasť referenčného systému identifikovaného v oddiele 8.2.1.1 – štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku –, ktorého základným cieľom je zdaňovanie zisku všetkých spoločností, na ktoré sa v Írsku vzťahuje daňová povinnosť.

(370) Bez toho, aby bol dotknutý tento záver, sa Komisia na základe alternatívnej argumentácie domnieva, že aj keby oddiel 25 zákona TCA 97 predstavoval v tomto prípade vhodný referenčný systém, v napadnutých záväzných stanoviskách sa spoločnostiam ASI a AOE udeľuje selektívna výhoda v podobe zníženia zdaniteľného zisku, z ktorého sa podľa tohto ustanovenia odvádza daň z príjmu právnických osôb.

(371) Írsko uznáva, že oddiel 25 zákona TCA 97 nepredstavuje usmernenie na stanovovanie zdaniteľného zisku pobočky, a rovnako to uznáva spoločnosť Apple ([306]). Írsko však tvrdí, že uplatňovanie oddielu 25 zákona TCA 97 sa neriadi princípom nezávislého vzťahu, ale vyžaduje sa pri ňom, aby írska finančná správa uplatnila vlastný úsudok, pri ktorom sa zohľadnia konkrétne skutočnosti a okolnosti každého prípadu, medzi ktoré môžu patriť „funkcie vykonávané akoukoľvek pobočkou, jej podiely (ak existujú) na aktívach spoločnosti, povaha a úroveň rizík, ktoré pobočka preberá, a celková účasť pobočky na zisku spoločnosti“ ([307]). Komisia pripomína, že kritériá, ktoré uviedlo Írsko na stanovovanie zdaniteľného zisku pobočky, teda vykonávané funkcie, použité aktíva a riziká prevzaté pobočkou, sú v zásade rovnaké ako kritériá na rozdelenie zisku stálym prevádzkárňam integrovanej spoločnosti nerezidenta stanovené v článku 7 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní ([308]). Inými slovami, Írsko neuviedlo a Komisia nedokázala identifikovať žiadnu inú objektívnu normu okrem princípu nezávislého vzťahu, ktorou by sa zabezpečilo jednotné uplatňovanie oddielu 25 zákona TCA 97 tak, aby sa podľa tohto ustanovenia zaobchádzalo so všetkými integrovanými spoločnosťami nerezidentmi rovnako.

(372) Okrem toho, hoci Írsko oficiálne zaviedlo do svojho vnútroštátneho právneho systému princíp nezávislého vzťahu finančným zákonom z roku 2010 s účinnosťou od 1. januára 2011 a tento právny predpis neobsahuje ustanovenia týkajúce sa pobočiek a ich ústredí nerezidentov ([309]), z analýzy postupov vydávania stanovísk írskej finančnej správy týkajúcich sa rozdelenia zisku írskym pobočkám spoločností nerezidentov po následnom uplatnení oddielu 25 zákona TCA 97 vyplýva, že princíp nezávislého vzťahu je základom pre metódy rozdelenia zisku schválené írskym daňovým úradom v množstve takýchto stanovísk ([310]).

(373) V prípade spoločnosti [B] ([311]) sa napríklad veľakrát odkazuje na princíp nezávislého vzťahu v liste jej daňového poradcu írskej finančnej správe. Spoločnosť [B] je daňovým rezidentom v […], má írsku pobočku a je členom

([305]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 159, 160 a 171. Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 27 Ani Írsko, ani spoločnosť Apple však nepredložili žiadne príklady na bežné administratívne postupy, ktorými by preukázali údajný súlad v postupoch vydávania stanovísk írskej finančnej správy.

([306]) Pozri odôvodnenie 248.

([307]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 21 Pozri tiež pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 154 a 155. Obe pripomienky sa uvádzajú v poznámkach pod čiarou č. 187 a 188.

([308]) Pozri odôvodnenie 84.

([309]) Pozri odôvodnenie 78.

([310]) Na žiadosť o predloženie stanovísk k činnostiam v Írsku, ktoré sa týkajú tých istých daňových otázok ako napadnuté záväzné stanoviská, Írsko predložilo sedem stanovísk k pripisovaniu ziskov írskym pobočkám spoločností nerezidentov. Na ďalšiu žiadosť Komisie o predloženie všetkých stanovísk týkajúcich sa rozdelenia zisku, ktoré boli vydané po roku 2004, a okrem toho všetkých stanovísk vydaných pred týmto dátumom, ktoré sú stále platné, Írsko predložilo desať ďalších stanovísk vrátane štyroch, ktoré sa podľa všetkého týkali rozdelenia zisku pobočke [pozri odôvodnenia 3 a (6)]. Na základe dvoch uvedených predložených dokumentov sa preto odvodzujú postupy vydávania stanovísk írskej finančnej správy, pokiaľ ide o rozdelenie zisku pobočkám integrovaných spoločností nerezidentov.

([311]) Pozri odôvodnenie 385.

skupiny nadnárodných podnikov […] [väčšina spoločností uvedených v odôvodneniach 2 a 6 je členom skupiny nadnárodných podnikov z USA]. Na účely rozdelenia zisku pobočke navrhuje jej daňový poradca považovať na základe Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní ústredie spoločnosti [B] a jej írsku pobočku za dve samostatné právnické osoby, ktoré spolu obchodujú na základe princípu nezávislého vzťahu. Pokiaľ ide o princíp nezávislého vzťahu, v liste sa uvádza, že „hoci Írsko nemá s […] uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, v Modelovej zmluve OECD sa stanovujú usmernenia na výpočet ziskov pobočiek, ktoré možno považovať za vhodné kritérium“. V stanovisku z roku 1998 sa írska finančná správa domnievala, že použitie princípu nezávislého vzťahu je na rozdelenie ziskov medzi írske pobočky prijateľné.

(374) V záväznom stanovisku z roku 2003 týkajúcom sa spoločnosti [A] ([312]) írska finančná správa súhlasila s rozdelením zisku medzi spoločnosť nerezidenta a jej írsku pobočku na základe princípu nezávislého vzťahu. Spoločnosť [A] bola založená v […], má pobočky v jurisdikciách […] vrátane Írska a je členom skupiny nadnárodných podnikov […]. V žiadosti o stanovisko, v ktorej sa vysvetľuje situácia spoločnosti, odkazuje daňový poradca na oddiel 25 zákona TCA 97, v ktorom sa uvádza, že, po prvé, dané ustanovenie neposkytuje žiadne ďalšie usmernenie o spôsobe stanovenia príjmu z podnikania a, po druhé, že je užitočné využiť prístup Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní a princíp nezávislého vzťahu. Podľa daňového poradcu „je prístup prijatý v Modelovej zmluve OECD v súlade s írskym vnútroštátnym právom a vlastne predstavuje viac než len preformulovanie postavenia podľa vnútroštátneho práva“. V žiadosti o stanovisko sa uvádza metóda rozdelenia zisku, podľa ktorej sa 12,5 % všetkých ziskov spoločnosti [A] rozdeľuje írskej pobočke. Tento prístup írska finančná správa prijala a použila ako základ na rozdelenie ziskov v prípade írskej pobočky spoločnosti [A].

(375) V záväznom stanovisku z roku 2006 týkajúcom sa spoločnosti [F] ([313]) írska finančná správa súhlasila s metódou, ktorú táto spoločnosť navrhla na rozdelenie zisku svojej budúcej írskej pobočke. Spoločnosť [F] je daňovým rezidentom v […], má írsku pobočku a je členom skupiny nadnárodných podnikov […]. Ako základ metódy rozdelenia zisku, ktorú navrhla spoločnosť [F], použil jej konzultant princíp nezávislého vzťahu OECD, podľa ktorého sa „vyžaduje, aby sa zisk pobočky stanovil na základe toho, že pobočka sa bude považovať v čo najväčšej miere za samostatnú právnickú osobu oddelenú od svojho ústredia a že všetky diskusie alebo rokovania pobočky s jej ústredím sa budú považovať za uskutočňované na základe nezávislého vzťahu, pokiaľ ide o stanovovanie ziskovosti pobočky.“

(376) A nakoniec v záväznom stanovisku týkajúcom sa spoločnosti [M] ([314]) daňový poradca žiada írske orgány, aby súhlasili s „rozdelením ziskov medzi [ústredie] [spoločnosti [M]] a írsku pobočku, [ktorým] by sa zohľadnila skutočnosť, že riziká írskej pobočky budú obmedzené […]“. V žiadosti sa ďalej objasňuje, že „írska pobočka bude fungovať ako výrobca spracúvajúci výrobok za poplatok pre [ústredie] [spoločnosti [M]] […] a získavať odmenu na základe nezávislého vzťahu“.

(377) Vzhľadom na to, že princíp nezávislého vzťahu nebol do roku 2011 v írskych právnych predpisoch výslovne zakotvený ([315]), že Írsko neuviedlo žiadnu inú objektívnu normu a že tento princíp sa v postupoch vydávania záväzných stanovísk írskej finančnej správy objavuje už od 90. rokov ako základ na stanovovanie zdaniteľných ziskov integrovaných spoločností nerezidentov podľa oddielu 25 zákona TCA 97, Komisia tvrdí, že princíp nezávislého vzťahu je pri uplatňovaní oddielu 25 zákona TCA 97 neodmysliteľný.

(378) Komisia už v oddiele 8.2.2.2 a oddiele 8.2.2.3 preukázala, že v napadnutých záväzných stanoviskách sa schvaľujú metódy rozdelenia zisku prinášajúce výsledky, ktoré sa odchyľujú od dôveryhodnej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, a tým vedú k zníženiu zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE na účely dane z príjmov právnických osôb v Írsku a k hospodárskej výhode na účely článku 107 ods. 1 zmluvy. Na základe odôvodnení z uvedených oddielov sa Komisia rovnako domnieva, že

([312]) Pozri odôvodnenie 387.
([313]) Pozri odôvodnenie 392.
([314]) Pozri odôvodnenie 391.
([315]) V oddiele 25 zákona TCA 97 sa to neuvádza.

uvedenými záväznými stanoviskami sa spoločnostiam ASI a AOE udeľuje selektívna výhoda v rámci obmedzenejšieho referenčného systému oddielu 25 zákona TCA 97, keďže majú za následok zníženie zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE podľa daného ustanovenia, a tým aj dane z príjmov právnických osôb v Írsku v porovnaní s ostatnými spoločnosťami nerezidentmi, ktoré sa tiež zdaňujú podľa daného ustanovenia.

8.2.3.2. ***Selektívna výhoda vyplýva z uplatňovania voľného uváženia írskej finančnej správy v prípade neexistencie objektívnych kritérií týkajúcich sa daňového systému***

(379) Aj za predpokladu, že uplatňovanie oddielu 25 zákona TCA 97 sa neriadi princípom nezávislého vzťahu, čo Komisia spochybňuje, by sa napadnuté záväzné stanoviská stále poskytovali spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu na účely článku 107 ods. 1 zmluvy, keďže v takom prípade by boli výsledkom voľného uváženia írskej finančnej správy v prípade neexistencie objektívnych kritérií týkajúcich sa daňového systému.

(380) Napriek tomu, že finančná správa musí mať pri uplatňovaní vnútroštátnych daňových ustanovení k dispozícii určitú voľnosť pri zohľadňovaní rozdielov medzi daňovníkmi, ak má finančná správa široký priestor na voľné uváženie pri stanovovaní príjemcov alebo podmienok, podľa ktorých sa právne predpisy uplatňujú na základe kritérií nesúvisiacich s daňovým systémom, uplatňovanie takého voľného uváženia sa musí považovať za zvýhodňovanie niektorých podnikov alebo výroby niektorých tovarov v porovnaní s inými, ktoré sú vzhľadom na presadzované ciele v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii ([316]). Inak povedané, stanoviská, ktoré obsahujú iba správny výklad príslušných vnútroštátnych daňových ustanovení bez toho, aby sa odchýlili od jednotných administratívnych postupov, v zásade neumožňujú selektívnu výhodu. Na druhej strane, stanoviská, v ktorých daňové správy uplatňujú voľné uváženie nepodložené objektívnymi kritériami týkajúcimi sa daňového systému, vyvolávajú domnienku o selektívnom zvýhodňovaní.

(381) Komisia a Írsko sa zhodne domnievajú, že v oddiele 25 zákona TCA 97 sa nestanovujú žiadne objektívne kritériá rozdelenia zisku medzi rôzne časti rovnakej spoločnosti nerezidenta ([317]). Írsko však nesúhlasí s tvrdením Komisie, že oddiel 25 zákona TCA 97 sa riadi princípom nezávislého vzťahu. Za predpokladu, že Írsko má pravdu, a vzhľadom na to, že nedokázalo uviesť žiadnu ďalšiu objektívnu normu na rozdelenie zisku spoločnosti nerezidenta na účely uplatňovania oddielu 25 zákona TCA 97, nie je voľné uváženie írskej finančnej správy pri uplatňovaní daného ustanovenia založené na objektívnych kritériách súvisiacich s daňovým systémom, čo vyvoláva domnienku o selektívnom zvýhodňovaní. Komisia už v oddiele 8.2.2.2 a oddiele 8.2.2.3 preukázala, že v napadnutých záväzných stanoviskách sa schvaľujú metódy rozdelenia zisku prinášajúce zníženie zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE na účely dane z príjmov právnických osôb v Írsku a hospodársku výhodu na účely článku 107 ods. 1 zmluvy. Na základe odôvodnenia z uvedených oddielov napadnuté záväzné stanoviská poskytujú spoločnostiam ASI a AOE aj selektívnu výhodu na účely článku 107 ods. 1 zmluvy, keďže boli vydané na základe voľného uváženia írskej finančnej správy podľa oddielu 25 zákona TCA 97 uplatneného v prípade neexistencie objektívnych kritérií týkajúcich sa daňového systému.

(382) A nakoniec Írsko a spoločnosť Apple argumentujú tým, že Komisia musí preukázať, že spoločnosť Apple bola zvýhodnená v porovnaní s ostatnými spoločnosťami nerezidentmi, pre ktoré írska finančná správa vydala záväzné stanoviská na účely uplatňovania oddielu 25 zákona TCA 97. Táto argumentácia podľa všetkého znamená, že Írsko a spoločnosť Apple tvrdia, že vhodným referenčným systémom nie je samotný oddiel 25 zákona TCA 97, ale postup vydávania záväzných stanovísk írskej finančnej správy vo vzťahu k spoločnostiam nerezidentom.

(383) Z preskúmania záväzných stanovísk predložených Írskom Komisii, ktoré sa týkali rozdelenia ziskov írskym pobočkám spoločností nerezidentov ([318]) a z ktorých možno usudzovať, že vypovedajú o všetkých írskych postupoch vydávania záväzných stanovísk týkajúcich sa rozdelenia zisku pobočke ([319]), Komisia nedokázala

([316]) Vec C-6/12 *P Oy* EU:C:2013:525, bod 27.
([317]) Pozri odôvodnenie 248.
([318]) Pozri odôvodnenia 2 a 6.
([319]) V rozhodnutí sa nepredurčuje žiadny záver, ktorý by sa týkal možnej nezákonnej a nejednotnej povahy stanovísk v rámci pravidiel štátnej pomoci, ktoré sú opísané v tomto rozhodnutí, s výnimkou stanovísk vydaných pre spoločnosti ASI a AOE.

identifikovať žiadny jednotný súbor pravidiel, ktoré by sa vo všeobecnosti uplatňovali na základe objektívnych kritérií na všetky spoločnosti nerezidentov pôsobiace prostredníctvom pobočky v Írsku. Inými slovami, postup írskej finančnej správy pri vydávaní stanovísk týkajúcich sa rozdelenia zisku je príliš nejednotný nato, aby mohol predstavovať vhodný referenčný systém, na základe ktorého sa môžu skúmať napadnuté záväzné stanoviská s cieľom určiť, či spoločnosti ASI a AOE získali na základe týchto stanovísk selektívnu výhodu.

(384) Množstvo týchto stanovísk sa opisuje v odôvodneniach 385 až 395 ([320]).

(385) *Stanovisko z februára 1998 – írska pobočka spoločnosti [B]*: Spoločnosť [B] je členom skupiny nadnárodných podnikov […] ([321]). Írska pobočka danej spoločnosti sa zaoberá výrobou […], organizáciou konečnej úpravy a monitorovaním a riadením dodávania tovarov zákazníkom. Podľa žiadosti o stanovisko je výroba […] vo všeobecnosti najzložitejšou činnosťou vo výrobnom reťazci ([322]). Odmena vymeraná írskej pobočke na daňové účely, ktorú navrhol daňový poradca spoločnosti a odsúhlasila írska finančná správa, sa rovná 117 % celkových nákladov írskej pobočky ([323]) a pozostáva najmä z nákladov na predaj a režijných nákladov.

(386) *Stanovisko z mája 2001 – írska pobočka spoločnosti [C2]:* Spoločnosť [C2] je spoločnosťou […], ktorá je členom skupiny nadnárodných podnikov […] […] [C]. V stanovisku sa schvaľuje rozdelenie zisku írskej pobočke danej spoločnosti na základe žiadosti daňovníka, podľa ktorej nebude zisk z činností opísaných v stanoviskách ako „technický nákup a ďalší predaj výrobkov v súvislosti s refakturáciou služieb“ vyšší než 9 % nákladov na správne centrum spoločných služieb, ktoré sa nachádza v Írsku.

(387) *Stanovisko z mája 2003 – írska pobočka spoločnosti [A]:* Spoločnosť [A] je členom skupiny nadnárodných podnikov […] […] ([324]). Írska pobočka danej spoločnosti sa v žiadosti o stanovisko opisuje ako spoločnosť zaoberajúca sa výrobou […], ako aj zabezpečovaním účtovníckych funkcií pre celú spoločnosť, ktorej je súčasťou. V žiadosti o stanovisko navrhuje daňový poradca spoločnosti [A] na základe Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní rozdelenie zisku pobočke. Zo žiadosti o stanovisko vyplýva, že aj keď sa činnosti kontroly predaja […], marketingové činnosti, činnosti súvisiace s duševným vlastníctvom a funkcie správy pokladnice vykonávajú mimo Írska, spoločnosť [A] sa nedomnieva, že írska pobočka je len „zmluvným výrobcom“, keďže Írsko sa považuje za kľúčové miesto pre dodávku […]. Preto sa navrhuje rozdelenie zisku na základe metódy rozdelenia zisku tak, že 12,5 % ([325]) všetkých ziskov spoločnosti [A] sa rozdeľuje írskej pobočke, a nie na základe metódy zvýšených nákladov, hoci tá by viedla k zníženiu zdaniteľných ziskov spoločnosti [A] v Írsku.

(388) *Stanovisko zo septembra 2003 – írska pobočka spoločnosti [N]:* Spoločnosť [N] je v Írsku založená spoločnosť nerezident, ktorá je členom skupiny nadnárodných podnikov […]. Zo žiadosti o stanovisko vyplýva, že činnosti írskej pobočky spoločnosti [N] budú pozostávať z výroby […] a poskytovania ostatných súvisiacich služieb, ako sú skladovanie a dodávanie. Duševné vlastníctvo týkajúce sa týchto výrobkov bude pridelené ústrediu spoločnosti [N] mimo Írska a írska pobočka bude vyvíjať činnosť ako výrobca spracúvajúci výrobok za poplatok alebo

([320]) Ak sa v opise neuvádza dĺžka platnosti stanoviska, znamená to, že dané stanovisko ako také neobsahuje žiadnu doložku o revízii, ani iný odkaz na dĺžku svojej platnosti.
([321]) Pozri odôvodnenie 373.
([322]) Medzi ďalšie činnosti írskej pobočky patria aj […]. Aj rozsah využívania írskej prevádzky sa stanovuje mimo Írska. Ústredie […] spoločnosti [B] získava podľa žiadosti o stanovisko licencie na predaj a výrobu […] od materskej spoločnosti […].
([323]) Túto úroveň 117 % vypočítal daňový poradca s cieľom ponechať ústrediu príslušnú návratnosť za práva, ktoré vlastní, čo je podľa daňového poradcu 20 % obratu na základe sadzby štandardných licenčných poplatkov za […]. Tieto úrovne sa vypočítali na základe odhadov, nie historických údajov. Žiadosť o stanovisko však neobsahuje žiadne ďalšie objasnenia použitej metódy, ani zmienku o revízii *ex post*.
([324]) Pozri odôvodnenie 374.
([325]) Rozpätie 12,5 % vyplýva z výpočtu priemernej miery nákladov írskej pobočky z celkových nákladov. Referenčná nákladová základňa sa nestanovuje, príslušné náklady sa uvádzajú v žiadosti o stanovisko ako „náklady, ktoré vznikli pri prevádzke“.

zmluvný výrobca. Írska pobočka nebude niesť žiadne riziko, pokiaľ ide o marketing, výskum a vývoj, kontrolu kvality, zodpovednosť za výrobok a zásoby. V stanovisku sa odsúhlasuje rozdelenie ziskov írskej pobočke, aby sa v Írsku dosiahol rovnaký prevádzkový zisk, aký by sa dosiahol, keby bola írska pobočka založená ako dcérska spoločnosť spoločnosti [N]. Odmena odsúhlasená v stanovisku za činnosti írskej pobočky je prirážkou v rozsahu od 25 do 30 % k nákladom írskej výrobnej pobočky. Daná prirážka sa uplatňuje na prevádzkové náklady pobočky. V stanovisku sa potvrdzuje aj to, že írska daň z kapitálového zisku sa uplatňuje v prípade predaja akéhokoľvek duševného vlastníctva vo vlastníctve spoločnosti [N], keďže írska pobočka nemá žiadny vlastnícky podiel na duševnom vlastníctve spoločnosti [N].

(389) *Stanovisko z júna 2004 – írska pobočka spoločnosti [I]:* Spoločnosť [I] bola založená v Írsku, ale je rezidentom v […]. Spoločnosť, vyvíjajúca činnosti v oblasti […], žiada, aby boli administratívne služby poskytované jej írskou pobočkou stanovené na úrovni zvýšených nákladov vo výške 10 %. Zo žiadosti o stanovisko vyplýva, že v podstate všetky práva duševného vlastníctva sú pridelené mimo Írska. V žiadosti o stanovisko sa nestanovuje, o aké náklady ide, ale potvrdzuje sa, že zisky pobočky spoločnosti, na ktoré sa vzťahuje írska daň z príjmov právnických osôb, sa budú obmedzovať iba na zisky pripísateľné skutočným činnostiam vykonávaným v Írsku zamestnancami pobočky.

(390) *Stanovisko z januára 2005 – írska pobočka spoločnosti [E]:* Spoločnosť [E] je zaregistrovaná v […] a je členom skupiny nadnárodných podnikov […]. Zo žiadosti o stanovisko vyplýva, že írska pobočka vyrába […]. Spoločnosť [E] má prístup k patentom a súvisiacim právam duševného vlastníctva iba na základe licenčných zmlúv so spriaznenými spoločnosťami zo skupiny. Spoločnosť [E] pôsobí v Írsku ako „zmluvný výrobca“. V žiadosti sa uvádza, že zdaniteľný základ írskej pobočky by už nemal obsahovať zisk z podnikania, ako to bolo predtým. V žiadosti sa uvádza možnosť presunutia súčasnej výroby z Írska inde a to, že takéto rozhodnutie by malo pre írsku prevádzku závažné dôsledky. V uvažovanej reštrukturalizácii sa práva duševného vlastníctva, ktoré bude vlastniť spoločnosť [E] ([326]), prenesú na novovytvorenú spoločnosť s označením Novspol, ktorá bude založená v Írsku, ale daňovým rezidentom bude mimo Írska. V novej štruktúre bude írska pobočka naďalej vykonávať výrobné činnosti v mene novovytvorenej spoločnosti s označením Novspol na základe zmluvnej výroby. Spoločnosť žiada od írskej finančnej správy uistenie, že prevod duševného vlastníctva nebude znamenať vznik kapitálového zisku v Írsku a že spoločnosť Novspol nebude v Írsku zdaniteľná. Spoločnosť [E] bude vykonávať aj iné funkcie, a to najmä fakturáciu v mene spoločnosti Novspol. Nárok na predaj výrobkov spoločnosti [E] jej zákazníkom pôjde cez Írsko. V prípade týchto funkcií a výrobných funkcií zabezpečovaných pobočkou bola dohodnutá odmena na daňové účely na úrovni prevádzkových nákladov na výrobné činnosti plus 100 %.

(391) *Stanovisko z decembra 2005 – írska pobočka spoločnosti [M]:* Spoločnosť [M] bola založená v Írsku, ale daňovým rezidentom je mimo Írska a je členom skupiny nadnárodných podnikov […]. Spoločnosť [M] predáva […], ako aj hotový tovar. V žiadosti o stanovisko sa uvádza, že s cieľom zabezpečiť zachovanie súčasnej úrovne činnosti a zamestnanosti írskej pobočky, […], skupina uvažuje o Írsku ako o mieste novej […], ktorú vyvinula spoločnosť […] zo skupiny. V novej štruktúre opísanej v žiadosti by spoločnosť [M] a jej írska pobočka fungovali, ako keby na účely účtovníctva išlo o dve samostatné právnické osoby. Príjem sa rozdelí na základe výrobného poplatku v rámci nezávislého vzťahu tak, aby írska pobočka dosiahla rovnakú úroveň prevádzkového zisku, aká by sa dosiahla vtedy, keby výrobnú činnosť írskej pobočky vykonávala dcérska spoločnosť spoločnosti [M]. Ústredie spoločnosti [M] poskytne licencie na duševné vlastníctvo od spoločnosti […] zo skupiny spoločností a írska pobočka bude fungovať ako výrobca spracúvajúci výrobok za poplatok. Ako výrobca spracúvajúci výrobok za poplatok bude vyrábať hotový tovar podľa špecifikácií ústredia zo surovín, ktoré vlastní ústredie spoločnosti [M]. Írska pobočka nebude niesť žiadne riziko, pokiaľ ide o marketing, výskum a vývoj, kontrolu kvality, zodpovednosť za výrobok a zásoby. Okrem výroby môže írska pobočka pomáhať aj s činnosťami fakturácie a inkasa, ako aj činnosťami súvisiacimi s výrobou, ako sú skladovanie a dodávanie. Odmena odsúhlasená v stanovisku za tieto činnosti je prirážkou vo výške 10 % k prevádzkovým nákladom írskej pobočky.

([326]) Napriek skutočnosti, že spoločnosť [E] mala prístup k patentom a právam duševného vlastníctva iba na základe licenčných zmlúv s pridruženými podnikmi, v žiadosti o stanovisko sa uvádzajú práva duševného vlastníctva, ktoré spoločnosť [E] vlastnila pred uvažovanou reštrukturalizáciou.

(392) *Stanovisko z júna 2006 – írska pobočka spoločnosti [F]:* Spoločnosť [F] je daňovým rezidentom v […] a je členom skupiny nadnárodných podnikov […]. Stanoviskom sa predlžuje dohoda z roku 1997, podľa ktorej sa 15 % zisku spoločnosti [F] na daňové účely rozdeľuje írskej pobočke. Toto ustanovenie sa má revidovať v roku 2025. Írska pobočka je celosvetovým sídlom spoločnosti […]; zodpovedá za strategické plánovanie […], nákup, koordináciu a dohľad nad […] vrátane logistiky. Predstavenstvo spoločnosti [F] so sídlom v ústredí spoločnosti […] vykonáva kľúčový manažment skupiny. Daňový poradca spoločnosti [F] tvrdí, že v stanovisku z roka 1997 sa uznáva, že duševné vlastníctvo patrí ústrediu spoločnosti […], a nie írskej pobočke. Žiadosť o stanovisko obsahuje údaje o zamestnanosti v spoločnosti [F] v Írsku a výšku daní zaplatených za predchádzajúcich 8 rokov, neobsahuje však účtovnícke údaje ani finančné prognózy spoločnosti.

(393) *Stanovisko z decembra 2006 – írska pobočka spoločnosti [C1]:* Spoločnosť [C1] je spoločnosťou […], ktorá je členom skupiny nadnárodných podnikov […]. Pobočka vyrába […]. Medzi oblasti, v ktorých pobočka obchoduje, patria […], výroba, ľudské zdroje, lobizmus, finančníctvo, obstarávanie atď. V žiadosti o stanovisko sa neuvádza existencia duševného vlastníctva využívaného írskou pobočkou, ktoré by bolo pridelené mimo Írska. Zdaniteľná odmena pobočky, ako je odsúhlasená v stanovisku, pozostáva z prirážky vo výške 18 % k prevádzkovým nákladom, ktoré vznikli v Írsku, „návratnosti duševného vlastníctva“ vo výške 1,6 % k ročnému obratu spoločnosti […], ku ktorej patrí pobočka, odvodenému od výrobkov vyrobených írskou pobočkou, a investičných úľav pre zariadenia a budovy.

(394) *Stanovisko z decembra 2007 – írske dcérske spoločnosti skupiny spoločností [G]:* Skupina spoločností [G] je skupinou nadnárodných podnikov […] a má tri írske dcérske spoločnosti. V stanovisku preto podľa všetkého ide o rozdelenie zisku medzi spoločnosti, a nie o rozdelenie zisku pobočke. Stanovisko malo platiť päť rokov, a to od roku 2008. V žiadosti o stanovisko sa uvádza, že funkcie vykonávané írskymi dcérskymi spoločnosťami pozostávajú z výroby […], predaja […] a príbuzných výrobkov, obchodovania s […], centra spoločných služieb pre podniky prepojené so skupinou podnikov na celom svete a výskumu a vývoja. V žiadosti o stanovisko, ani v ďalších podkladových materiáloch predložených Írskom sa neuvádza existencia duševného vlastníctva využívaného írskymi dcérskymi spoločnosťami, ktoré by bolo pridelené mimo Írska. V prípade jednej z troch dcérskych spoločností opísaných ako výrobný subjekt sa v stanovisku odsúhlasuje zdaniteľný základ v Írsku vo výške 15 % prevádzkových nákladov, ktoré vznikli v Írsku (započítané náklady sa uvádzajú v žiadosti o stanovisko), „návratnosť duševného vlastníctva“ vo výške 0,8 % k ročnému obratu z výrobkov vyrobených v Írsku a investičné úľavy pre zariadenia a budovy. V prípade ďalších dvoch dcérskych spoločností sa v stanovisku odsúhlasuje zdaniteľný základ vo výške 15 % prevádzkových nákladov (započítané náklady sa uvádzajú v žiadosti o stanovisko).

(395) *Stanovisko zo septembra 2010 – írska pobočka spoločnosti [D]:* Spoločnosť [D] je […] spoločnosť rezident […], ktorá je členom skupiny nadnárodných podnikov […]. Zo žiadosti o stanovisko vyplýva, že skupina chce […] a považuje Írsko za vhodné miesto pre túto činnosť pri zohľadnení predpokladaných daňových nákladov. Írska pobočka bude poskytovať služby centralizovaného hospodárenia na vysokej úrovni v rámci skupiny spoločností a […]. Odmena odsúhlasená v stanovisku za funkciu centralizovaného hospodárenia je prirážkou vo výške 10 % k prevádzkovým nákladom, ktoré vznikli pobočke. Táto prirážka vo výške 10 % vychádza z analýzy referenčných hodnôt, ktorú vykonal daňový poradca spoločnosti. Zisk, ktorý sa má rozdeliť funkcii […] s tretími stranami, sa stanovuje ako rozdiel medzi pohľadávkami tretích strán a agregátom pripísateľných nákladov, ktoré vznikli v Írsku, výdavkami ústredia pridelenými […] a hodnotou služieb v rámci nezávislého vzťahu, ktoré poskytujú ostatné pridružené podniky skupiny spoločností.

(396) Komisia pripomína množstvo nezrovnalostí v týchto stanoviskách.

(397) Predovšetkým výber metód nie je systematický ani vtedy, keď sú opisované činnosti podobné. Napríklad pobočky spoločností [A] a AOE sa uvádzajú ako pobočky vyrábajúce výrobky na základe duševného vlastníctva spoločnosti, ktoré nie je pridelené írskej pobočke. V žiadosti o stanovisko spoločnosti [A] sa dospieva k záveru, že írska pobočka spoločnosti [A] nie je zmluvným výrobcom, zatiaľ čo v napadnutých záväzných stanoviskách sa

akceptuje, že spoločnosť AOE je zmluvný výrobca. Vzhľadom na to sa v stanovisku vydanom pre spoločnosť [A] schvaľuje metóda rozdelenia zisku tak, ako je uvedená v smernici OECD o transferom oceňovaní ([327]), ale pre spoločnosť AOE sa schvaľuje metóda zvýšených nákladov alebo metóda čistého obchodného rozpätia, hoci činnosti opísané v žiadosti spoločnosti [A] o stanovisko sú podľa všetkého blízke činnostiam opísaným v žiadosti spoločnosti AOE o stanovisko. Ak by sa však metóda rozdelenia zisku zvolila aj pre spoločnosť AOE, všetok zisk danej spoločnosti by sa musel rozdeliť medzi írske pobočky, keďže prevádzkové náklady danej pobočky predstavujú celkové prevádzkové náklady spoločnosti.

(398) Podobne, v žiadosti o vydanie stanoviska pre spoločnosť [A] táto spoločnosť žiada írsku finančnú správu o potvrdenie, či sa má pri výpočte pridelenia zisku jej výrobnému podniku použiť metóda delenia zisku na základe podielu celkových nákladov spoločnosti vyjadreného nákladmi jej írskej pobočky. Na výpočet zdaniteľných ziskov írskej pobočky sa navrhuje metóda delenia zisku namiesto metódy zvýšených nákladov, hoci táto metóda by podľa spoločnosti [A] bola znížila zdaniteľný zisk pobočky. Predstavuje to rozdiel oproti prístupu prijatému írskou finančnou správou v záväzných stanoviskách vydaných pre spoločnosti [B], [C2], [N], [I], [E], [M] a [D], pri ktorých sa základ dane írskych pobočiek týchto spoločností vypočítal ako percento nákladov na rozdiel od percenta celkových ziskov spoločnosti ([328]).

(399) Metóda delenia zisku sa prijala aj v prípade spoločnosti [F], pri ktorej sa 15 % celkových ziskov spoločnosti pridelilo írskej pobočke. Avšak, hoci sa opis funkcií pobočky v prípade spoločnosti [F] odlišuje od opisu funkcií írskej pobočky spoločnosti [A] – v tom, že spoločnosť [A] označila svoje činnosti v Írsku ako výrobné s využitím duševného vlastníctva, ktoré je vlastnené mimo Írska ([329]), zatiaľ čo spoločnosť [F] označila svoju írsku prevádzku za celosvetové sídlo pre […] činnosti spoločnosti – dohodnuté odmeny vychádzajú z rovnakej metódy transferového oceňovania, ktorou je metóda delenia zisku, a použité percento sa výrazne nelíši (15 % pre spoločnosť [F] a 12,5 % pre spoločnosť [A]) napriek skutočnosti, že v prvom prípade sa pri opise činností uvádza, že zahŕňajú zložitosť a podnikateľské riziko, kým v druhom prípade ide z hľadiska rizika len o rutinné operácie.

(400) Okrem toho sa v mnohých zo záväzných stanovísk rozdeľujú zisky na základe nákladov, čím sa účinne uplatňuje metóda čistého obchodného rozpätia, pričom vybratým ukazovateľom úrovne zisku sú náklady. V niektorých prípadoch sa však ako referenčné náklady používajú prevádzkové náklady pobočky, kým v iných prípadoch, napríklad pri spoločnosti [B], zahŕňa nákladová základňa na účely rozdelenia zisku náklady na predaj. Nezdá sa, že by táto zmena nákladovej základne, ktorá slúži ako referenčná hodnota v jednotlivých záväzných stanoviskách vychádzala zo špecifických dôvodov týkajúcich sa vhodnosti väčšej alebo menšej nákladovej základne.

(401) Ďalší zrejmý rozdiel v zaobchádzaní s porovnateľnými situáciami možno pozorovať pri porovnaní toho, ako írska finančná správa pristupovala k írskym pobočkám spoločnosti [M] a spoločnosti [E]. Obe spoločnosti získali záväzné stanovisko v roku 2005 a írske pobočky oboch spoločností vyrábajú […]. Pri oboch pobočkách sa uvádza, že znášajú obmedzené riziko – v prípade spoločnosti [E] sa uvádza, že pobočka je zmluvný výrobca, zatiaľ čo v prípade spoločnosti [M] sa pobočka uvádza ako výrobca spracúvajúci výrobky za poplatok, čo je v zásade tá istá aktivita, – a v žiadostiach o vydanie stanoviska sa uvádza, že použité suroviny bude vlastniť ústredie. Keďže sú pobočky výrobcami, neexistujú zmluvné prostriedky na pridelenie takéhoto vlastníctva ústrediu alebo pobočke, nakoľko predstavujú rovnakú právnickú osobu. V opise pobočiek spoločnosti [E] a spoločnosti [M] sa uvádza, že v skutočnosti znášajú veľmi podobné riziká a poskytujú veľmi podobné funkcie,

([327]) Zodpovedá to skôr piatej metóde OECD než metóde čistého obchodného rozpätia.

([328]) V týchto prípadoch sa základ dane írskych pobočiek určuje ako percento nákladov bez ohľadu na to, či spoločnosť uviedla, že sa má pri posudzovaní zohľadniť duševné vlastníctvo, ako v prípade žiadosti spoločnosti [A], v ktorej sa uvádza, že duševné vlastníctvo bude pridelené mimo Írska, a tiež napríklad v prípade spoločnosti [I], pričom v jednom prípade sa používa metóda delenia zisku a v druhom prípade nie.

([329]) V žiadosti o vydanie stanoviska sa uvádza, že „[skupina] […] nepovažuje aktivity [spoločnosti [A]] v Írsku len za aktivity ‚zmluvného výrobcu'. Zatiaľ čo funkčná analýza […] zreteľne preukázala, že podstatou aktivít vykonávaných v Írsku je výroba […]".

pričom obe pobočky vykonávajú aj fakturáciu. V prípade oboch záväzných stanovísk sa základ dane pobočky určuje ako prirážka k prevádzkovým nákladom írskych pobočiek týchto spoločností ([330]). Avšak v prípade pobočky spoločnosti [E] odmena odsúhlasená írskou finančnou správou predstavuje prirážku vo výške 100 % prevádzkových nákladov, zatiaľ čo v prípade spoločnosti [M] je odmena odsúhlasená írskou finančnou správou desaťkrát nižšia, na úrovni 10 % prevádzkových nákladov. Ani v jednom zo záväzných stanovísk sa neuvádza vysvetlenie, ktoré by mohlo odôvodniť rozličné úrovne odmeňovania, a to nezávisle od toho, či metódy rozdelenia zisku schválené v týchto záväzných stanoviskách zabezpečujú spoľahlivú aproximáciu výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(402) A napokon, v záväzných stanoviskách vydaných spoločnosti [G] a spoločnosti [C1] je prijatá metóda odmeňovania, ktorá je podobná metóde odmeňovania prijatej v napadnutom záväznom stanovisku z roku 2007, ktoré sa týka spoločnosti AOE. Táto metóda vychádza z kombinácie percenta obratu, ktoré sa v príslušných žiadostiach o vydanie stanoviska označuje ako „návratnosť duševného vlastníctva“, a percenta prevádzkových nákladov. Táto metóda nezodpovedá žiadnej metóde uvedenej v smernici OECD o transferovom oceňovaní. Tieto tri záväzné stanoviská sa týkajú výroby v rôznych sektoroch: […] v prípade spoločnosti [G], […] v prípade spoločnosti [C1] a osobných počítačov v prípade spoločnosti AOE. Pri írskej pobočke spoločnosti [G] sa v opise uvádza, že zabezpečuje distribučnú funkciu, zatiaľ čo v prípade írskych pobočiek spoločnosti [C1] a spoločnosti AOE sa nezdá, že by zabezpečovali túto funkciu. V každom prípade má odmeňovanie prijaté pre spoločnosť [G] v podobe percenta obratu pod označením „návratnosť duševného vlastníctva“ najnižšiu úroveň 0,8 % v porovnaní s úrovňou 1,6 % pri írskej pobočke spoločnosti [C1] a [1 – 5] % pri írskej pobočke spoločnosti AOE. Percento nákladov použité pri výpočte základu dane v prípade írskej pobočky spoločnosti [G] vo výške 15 % prevádzkových nákladov je taktiež nižšie ako 18 % prevádzkových nákladov prijatých v prípade spoločnosti [C1]. Odsúhlasená metóda odmeňovania a parametre pre írsku pobočku spoločnosti [G] tak systematicky vedú k nižšiemu základu dane írskej pobočky než v prípade metódy odmeňovania a parametrov, ktoré odsúhlasila írska finančná správa pre spoločnosť [C1], a to napriek skutočnosti, že, ako sa zdá, írska pobočka spoločnosti [G] zabezpečuje viac funkcií než írska pobočka spoločnosti [C1]. Tento rozdiel nemožno vysvetliť na základe opisov uvedených v príslušných žiadostiach o vydanie stanoviska. Obzvlášť platí, že parametre 0,8 %, 1,6 %, a [1 – 5] % pre mieru návratnosti duševného vlastníctva, ako aj percentá prevádzkových nákladov uvedené v žiadostiach o vydanie stanoviska spoločností [G], [C1] a AOE nie sú podložené žiadnymi výpočtami.

(403) Záverom možno konštatovať, že z preskúmania praxe írskej finančnej správy pri vydávaní záväzných stanovísk k rozdeleniu zisku vyplýva, že sa neuplatňujú jednotné kritériá na pridelenie zisku írskym pobočkám spoločností nerezidentov na účely uplatnenia oddielu 25 zákona tca 97. Toto preskúmanie taktiež potvrdzuje, že napadnuté záväzné stanoviská boli vydané na základe voľného uváženia írskej finančnej správy, pričom neexistovali objektívne kritériá týkajúce sa daňového systému, a preto sa je potrebné domnievať, že tieto záväzné stanoviská poskytujú selektívnu výhodu spoločnostiam ASI a AOE na účely článku 107 ods. 1 zmluvy ([331]).

8.2.4. NEEXISTENCIA ODÔVODNENIA NA ZÁKLADE POVAHY A VŠEOBECNEJ ŠTRUKTÚRY DAŇOVÉHO SYSTÉMU

(404) Opatrenie, ktoré sa odchyľuje od referenčného systému, však možno považovať za neselektívne, ak je odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou tohto systému. Ide o prípady, keď je opatrenie priamo odvodené od vlastných základných alebo určujúcich zásad referenčného systému alebo keď je výsledkom inherentných mechanizmov potrebných na účinné fungovanie daného systému ([332]).

(405) Írsko ani spoločnosť Apple nepredložili jednoznačné odôvodnenie pre poskytnutie tejto selektívnej výhody prostredníctvom napadnutých záväzných stanovísk, hoci dôkazné bremeno v tejto súvislosti spočíva na členskom štáte. Skutočnosťou je, že Írsko nepredložilo žiadne odôvodnenie pre dané selektívne zaobchádzanie, zatiaľ čo spoločnosť Apple tvrdí, že uplatňovanie voľného uváženia je vlastné írskemu systému zdaňovania právnických osôb a že takéto záväzné stanoviská prispievali k účinnosti systému a boli primerané ([333]).

(406) Komisia sa nedomnieva, že by tieto argumenty v tomto prípade odôvodňovali selektívne zaobchádzanie so spoločnosťami ASI a AOE.

([330]) Toto je napríklad aj metóda odsúhlasená pre spoločnosť ASI v záväznom stanovisku z roku 2007.
([331]) Pozri odôvodnenie 381.
([332]) Pozri napríklad spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a iní, EU:C:2011:550, bod 69.
([333]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 216 a nasl.

(407) Po prvé, uplatňovanie voľného uváženia zo strany daňovej správy, aj ak by bolo inherentné pri uplatňovaní určitých fiškálnych pravidiel, nemôže samé o sebe odôvodniť diskrimináciu medzi daňovníkmi, ktorí sú v podobnej skutkovej a právnej situácii. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora ([334]) uplatňovanie voľného uváženia zo strany daňovej správy pri uplatňovaní fiškálnych pravidiel, ktoré nie je podložené objektívnymi kritériami týkajúcimi sa daňového systému, vyvoláva domnienku o selektívnosti a spoločnosti Apple sa nepodarilo preukázať, že voľné uváženie írskej finančnej správy pri vydaní napadnutých záväzných stanovísk vychádza z objektívnych kritérií týkajúcich sa daňového systému.

(408) Komisia v každom prípade pripomína, že podľa jej primárnej ([335]) aj subsidiárnej argumentácie ([336]), ako aj podľa prvej alternatívnej argumentácie ([337]) k udeleniu selektívnej výhody v prospech spoločností ASI and AOE nevedie uplatňovanie voľného uváženia zo strany írskej finančnej správy, ale skutočnosť, že v napadnutých záväzných stanoviskách sa poskytuje spoločnostiam ASI a AOE zníženie základu dane a tým aj daňovej povinnosti pri dani z príjmu právnických osôb, ktoré nie je k dispozícii hospodárskym subjektom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Na základe tejto argumentácie vedie k selektívnej výhode to, že írska finančná správa schválila metódy rozdelenia zisku navrhnuté spoločnosťou Apple na určenie zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE v Írsku, a nie samotné uplatňovanie voľného uváženia pri schválení týchto metód. Skutočnosť, že v napadnutých záväzných stanoviskách sa spoločnostiam ASI a AOE poskytuje aj selektívna výhoda v dôsledku uplatňovania voľného uváženia zo strany írskej finančnej správy v danom kontexte, ktoré nevychádza z objektívnych kritérií týkajúcich sa daňového systému, predstavuje ďalšiu alternatívnu argumentáciu, ktorá v tomto prípade podporuje zistenie selektívnej výhody ([338]). Táto argumentácia sa formuluje s cieľom reagovať na tvrdenie zo strany Írska a spoločnosti Apple, že oddiel 25 zákona TCA 97 sa neriadi princípom nezávislého vzťahu a že preukázanie selektívnej výhody sa musí uskutočniť na základe porovnania napadnutých záväzných stanovísk s administratívnymi postupmi írskej finančnej správy. S výnimkou záverečného riadku danej argumentácie tak záver Komisie, že napadnuté záväzné stanoviská poskytujú spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu, nezávisí od toho, či voľné uváženie, ktoré írska finančná správa uplatnila pri vydaní týchto záväzných stanovísk, je neprimerané, ani od spôsobu, akým írska finančná správa toto voľné uváženie uplatnila, ale vyplýva zo skutočnosti, že tieto záväzné stanoviská selektívne znižujú daňovú povinnosť spoločností ASI a AOE pri dani z príjmu právnických osôb v Írsku v porovnaní s hospodárskymi subjektmi v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

(409) Po druhé, aj v prípade, že by zistenie selektívnej výhody zo strany Komisie vychádzalo z uplatnenia voľného uváženia zo strany írskej finančnej správy, argument predložený spoločnosťou Apple, že „[záväzné stanoviská] vychádzajú z vlastných princípov oddielu 25 zákona TCA 97“ ([339]), bez ďalšieho vysvetlenia toho, ako sa má tento argument chápať alebo ako by mohol odôvodniť selektívne zaobchádzanie, je nedostatočný na odôvodnenie selektívneho zaobchádzania v tomto prípade. Podľa judikatúry Súdneho dvora zvýhodnenie poskytnuté podniku musí byť nielen v súlade s charakteristikami vlastnými dotknutému daňovému systému, ale aj so spôsobom, akým sa tento systém uplatňuje ([340]). Aj v prípade, že by administratívne postupy írskej finančnej správy podľa oddielu 25 zákona TCA 97 boli správnym referenčným systémom, čo Komisia spochybňuje, spôsob, akým írska finančná správa uplatnila oddiel 25 zákona TCA 97 prostredníctvom vydania individuálnych záväzných stanovísk, dokazuje, že uplatňovanie voľného uváženia nevychádza z objektívnych kritérií. Takéto zaobchádzanie v prospech spoločností ASI a AOE preto nemožno odôvodniť logikou ani všeobecnou povahou daňového systému.

(410) Po tretie, všeobecný odkaz na „účinnosť daňového systému“ ([341]), ku ktorej tieto záväzné stanoviská údajne prispeli, nemôže byť odôvodnením selektívneho zaobchádzania s určitými podnikmi v rámci daného systému. Je skutočnosťou, že záväzné daňové stanoviská sú platným a často využívaným prostriedkom, prostredníctvom ktorého daňové správy poskytujú právnu istotu, avšak táto skutočnosť neznamená, že záväzné stanoviská nepodliehajú preskúmaniu na základe pravidiel štátnej pomoci.

(411) Záverom možno konštatovať, že selektívne zaobchádzanie ponúknuté spoločnostiam ASI a AOE na základe napadnutých záväzných stanovísk nie je odôvodnené povahou a všeobecnou štruktúrou daňového systému.

([334]) Vec C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, bod 27.
([335]) Oddiel 8.2.2.2.
([336]) Oddiel 8.2.2.3.
([337]) Oddiel 8.2.3.1.
([338]) Oddiel 8.2.3.2.
([339]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 218
([340]) Spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a iní, EU:C:2011:550, bod 73.
([341]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 219

8.2.5. ZÁVER O EXISTENCII SELEKTÍVNEJ VÝHODY

(412) Schválením metód pridelenia zisku írskym pobočkám spoločností ASI a AOE, ktoré sa odchyľujú od výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, majú napadnuté záväzné stanoviská za následok zníženie základu dane spoločností ASI a AOE v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny na trhu dohodnuté na základe nezávislého vzťahu. Napadnuté záväzné stanoviská tak znižujú daňovú povinnosť spoločností ASI a AOE pri dani z príjmu právnických osôb na základe štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku, čím poskytujú selektívnu výhodu pre tieto spoločnosti na účely článku 107 ods. 1 zmluvy ([342]).

(413) Alternatívne platí, že schválením metód pridelenia zisku írskym pobočkám spoločností ASI a AOE, ktoré sa odchyľujú od výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, majú napadnuté záväzné stanoviská za následok zníženie základu dane spoločností ASI a AOE v porovnaní s inými spoločnosťami nerezidentmi, ktoré vykonávajú činnosť v Írsku prostredníctvom pobočky. Napadnuté záväzné stanoviská tak znižujú daňovú povinnosť spoločností ASI a AOE pri dani z príjmu právnických osôb na základe oddielu 25 zákona TCA 97, čím poskytujú selektívnu výhodu pre tieto spoločnosti na účely článku 107 ods. 1 zmluvy ([343]).

8.3. *ZÁVER O EXISTENCII POMOCI*

(414) Na základe uvedeného Komisia dospela k záveru, že napadnuté záväzné stanoviská vydané írskou finančnou správou v prospech spoločností ASI a AOE poskytujú týmto spoločnostiam selektívnu výhodu, ktorú možno prisúdiť Írsku a ktorá je financovaná zo štátnych prostriedkov, čím narúša alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže a je schopná ovplyvňovať obchod medzi členskými štátmi. Napadnuté záväzné stanoviská preto predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy.

(415) Keďže napadnuté záväzné daňové stanoviská vedú k zníženiu zaťaženia, ktoré by za normálnych okolností znášali spoločnosti ASI a AOE v rámci svojej obchodnej činnosti, napadnuté záväzné stanoviská by sa mali považovať za poskytnutie prevádzkovej pomoci spoločnostiam ASI a AOE.

8.4. *PRÍJEMCOVIA NAPADNUTÝCH OPATRENÍ*

(416) Napadnuté záväzné stanoviská poskytujú štátnu pomoc spoločnostiam ASI a AOE v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy. Spoločnosti ASI a AOE však tvoria súčasť skupiny nadnárodných podnikov, konkrétne skupiny Apple, ktorá sa skladá z viacerých spoločností, ktoré v konečnom dôsledku kontroluje spoločnosť Apple Inc. Na účely uplatnenia pravidiel štátnej pomoci možno samostatné právnické osoby považovať za jednu hospodársku jednotku. Takáto hospodárska jednotka sa potom považuje za relevantný podnik, ktorý má prospech z opatrenia pomoci. Ako už rozhodol Súdny dvor, „[v]práve hospodárskej súťaže sa musí výraz ‚podnik' chápať ako označenie hospodárskej jednotky […], dokonca aj keď podľa zákona tvorí túto hospodársku jednotku niekoľko osôb, fyzických alebo právnických" ([344]). S cieľom určiť, či niekoľko subjektov tvorí hospodársku jednotku, Súdny dvor skúma, či existuje kontrolný podiel alebo funkčné, hospodárske alebo organizačné prepojenia ([345]). V tomto prípade sú spoločnosti ASI a AOE v konečnom dôsledku celkovo vlastnené spoločnosťou Apple Inc. ([346]) a väčšinu členov predstavenstiev spoločností ASI a AOE tvoria zamestnanci spoločnosti Apple Inc. ([347]), preto sa dá o spoločnosti Apple Inc., ktorá je subjektom, ktorý riadi skupinu Apple, taktiež tvrdiť, že riadi spoločnosti ASI a AOE prostredníctvom funkčných, hospodárskych a organizačných prepojení.

([342]) Oddiel 8.2.2.
([343]) Oddiel 8.2.3.
([344]) Vec C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, bod 11. Pozri aj vec T-137/02, Pollmeier Malchow/Komisia, EU:T:2004:304, bod 50.
([345]) Vec C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Komisia, EU:C:2010:787, body 47 až 55; vec C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA a iní, EU:C:2006:8, bod 112.
([346]) Pozri odôvodnenie 47.
([347]) Pozri odôvodnenie 114.

(417) Navyše je to skupina Apple, ktorá prijala rozhodnutie o založení spoločností ASI a AOE v Írsku a ktorá rozhodla o štruktúre, na základe ktorej mali byť spoločnosti ASI a AOE založené v Írsku a ich prítomnosť v Írsku mala byť obmedzená na jednu pobočku pre každú spoločnosť. Je to preto skupina Apple, ktorá ako celok bola zvýhodnená štátnou pomocou poskytnutou spoločnostiam ASI a AOE prostredníctvom napadnutých záväzných stanovísk, keďže z akéhokoľvek zvýhodneného daňového zaobchádzania poskytnutého írskou finančnou správou spoločnostiam ASI a AOE má v konečnom dôsledku výhodu skupina Apple tým, že sa jej uvoľnili dodatočné finančné zdroje, ktoré môže využiť v prospech celej skupiny podnikov.

(418) Záverom a bez ohľadu na skutočnosť, že skupina Apple je organizačne zložená z rôznych právnických osôb, má sa táto skupina aj tak považovať za jednu hospodársku jednotku, ktorá má výhodu zo štátnej pomoci poskytnutej Írskom prostredníctvom napadnutých záväzných stanovísk ([348]).

8.5. *ZLUČITEĽNOSŤ NAPADNUTÝCH OPATRENÍ*

(419) Štátna pomoc sa považuje za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak sa na ňu vzťahuje niektorý z dôvodov uvedených v článku 107 ods. 2 zmluvy ([349]) a možno ju považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak Komisia zistí, že sa na ňu vzťahuje niektorý z dôvodov uvedených v článku 107 ods. 3 zmluvy ([350]). Je však povinnosťou členského štátu, ktorý poskytuje pomoc, aby preukázal, že je zlučiteľná s vnútorným trhom v súlade s článkom 107 ods. 2 alebo 3 zmluvy ([351]).

(420) Írsko nevyužilo ani jeden z týchto dôvodov na zistenie zlučiteľnosti v rámci týchto ustanovení pri štátnej pomoci, ktorú poskytlo prostredníctvom napadnutých záväzných stanovísk.

(421) Okrem toho, ako sa uvádza v odôvodneniach 222 a 415, napadnuté záväzné stanoviská by sa mali považovať za poskytnutie prevádzkovej pomoci spoločnostiam ASI, AOE a skupine Apple ako celku. Obzvlášť nemožno takúto pomoc bežne považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 písm. c) zmluvy, keďže neuľahčuje rozvoj určitých činností ani hospodárskych oblastí a príslušné daňové stimuly nie sú časovo obmedzené, degresívne ani úmerné tomu, čo je nutné na nápravu konkrétneho hospodárskeho znevýhodnenia príslušných oblastí.

(422) Z toho vyplýva, že štátna pomoc, ktorú poskytlo Írsko prostredníctvom napadnutých záväzných stanovísk, je nezlučiteľná s vnútorným trhom.

9. **PROTIPRÁVNOSŤ POMOCI**

(423) Podľa článku 108 ods. 3 zmluvy sú členské štáty povinné informovať Komisiu o akýchkoľvek zámeroch na udelenie pomoci (notifikačná povinnosť) a nesmú vykonať žiadne plánované opatrenie pomoci pred prijatím

([348]) Pozri primerane vec 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, bod 11: „Z informácií poskytnutými samotnými žiadateľmi je jednoznačné, že po reštrukturalizácii spoločnosť SA Intermills aj tri výrobné spoločnosti riadi Regionálny výbor regiónu Valónsko a že po prevode prevádzky na tri novovytvorené spoločnosti má spoločnosť SA Intermills aj naďalej podiel v týchto spoločnostiach. Preto sa musí akceptovať, že napriek skutočnosti, že každá z týchto troch výrobných spoločností má právnu subjektivitu nezávisle od bývalej spoločnosti SA Intermills, všetky tieto spoločnosti spoločne tvoria jednu skupinu, aspoň pokiaľ ide o pomoc, ktorú poskytli belgické orgány […]“. Pozri aj spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, EU:C:2006:416, bod 102: „Komisia sa správne domnievala, že pravidlá týkajúce sa určenia zdaniteľného príjmu predstavujú výhodu pre koordinačné centrá a skupiny, do ktorých patria.“

([349]) Výnimky poskytnuté na základe článku 107 ods. 2 zmluvy sa týkajú: a) pomoci sociálnej povahy poskytovanej jednotlivým spotrebiteľom; b) pomoci určenej na náhradu škody spôsobenej prírodnými katastrofami alebo mimoriadnymi udalosťami; a c) pomoci poskytovanej určitým oblastiam Spolkovej republiky Nemecko.

([350]) Výnimky poskytnuté na základe článku 107 ods. 3 zmluvy sa týkajú: a) pomoci na podporu hospodárskeho rozvoja určitých oblastí; b) pomoci na podporu vykonávania dôležitého projektu spoločného európskeho záujmu alebo na nápravu vážnej poruchy fungovania v hospodárstve členského štátu; c) pomoci na rozvoj určitých hospodárskych činností alebo určitých hospodárskych oblastí; d) pomoci na podporu kultúry a zachovania kultúrneho dedičstva; a e) pomoci vymedzenej rozhodnutím Rady.

([351]) Vec T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisia, EU:T:2007:253, bod 34.

konečného stanoviska Komisie v súvislosti s danou pomocou (povinnosť zachovať existujúci stav). Notifikačná povinnosť sa opakovane uvádza v článku 2 a povinnosť zachovať existujúci stav v článku 3 nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 ([352]). Článok 1 písm. f) uvedeného nariadenia vymedzuje neoprávnenú pomoc ako novú pomoc zavedenú v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy.

(424) Komisia konštatuje, že Írsko neoznámilo Komisii zámer vydať napadnuté záväzné stanoviská ani nerešpektovalo povinnosť zachovať existujúci stav. Podľa článku 1 písm. f) nariadenia (EÚ) 2015/1589 tak napadnuté záväzné stanoviská predstavujú neoprávnenú pomoc zavedenú v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy.

10. **ÚDAJNÉ PROCESNÉ NEZROVNALOSTI**

(425) Írsko aj spoločnosť Apple tvrdia, že Komisia porušila ich právo na vypočutie, keďže sa zameranie vyšetrovania Komisie údajne zmenilo od prijatia rozhodnutia o začatí konania, o čom svedčí list zo 17. apríla 2015, a údajne im nebolo poskytnutá príležitosť riadne vyjadriť svoje stanoviská k pozícii Komisie vyjadrenej v danom liste. V dôsledku toho Írsko a spoločnosť Apple tvrdia, že Komisia mala rozšíriť rozhodnutie o začatí konania alebo prijať nové rozhodnutie o začatí formálneho vyšetrovacieho konania, v ktorom by sa stanovilo údajné nové zameranie vyšetrovania.

(426) Komisia sa domnieva, že procesné práva Írska a spoločnosti Apple sa v tomto prípade plne dodržali.

(427) Komisia v prvom rade poznamenáva, že rozsah vyšetrovania štátnej pomoci zo strany Komisie sa nezmenil v čase medzi prijatím rozhodnutia o začatí konania a prijatím tohto rozhodnutia. Obe rozhodnutia sa týkajú tých istých opatrení (záväzných stanovísk vydaných v rokoch 1991 a 2007 írskou finančnou správou), tých istých prijímateľov (ASI, AOE a skupina Apple) a tých istých obáv v súvislosti so štátnou pomocou (či metódy rozdelenia zisku schválené v týchto záväzných stanoviskách vedú k správnemu prideleniu ziskov írskym pobočkám spoločností ASI a AOE alebo poskytujú týmto spoločnostiam selektívnu výhodu v tom, že im umožňujú určiť ich zdaniteľný zisk spôsobom, ktorý sa odchyľuje od výsledku na základe nezávislého vzťahu).

(428) V rozhodnutí o začatí konania Komisia vyjadrila svoje počiatočné pochybnosti o súlade metód rozdelenia zisku schválených v týchto záväzných stanoviskách s pravidlami štátnej pomoci, a to najmä s princípom nezávislého vzťahu, ktorý vyplýva z článku 107 ods. 1 zmluvy. Účelom fázy hĺbkového vyšetrovania, ktorá nasleduje po rozhodnutí o začatí konania, je upozorniť Komisiu na ďalšie faktické a právne skutočnosti. Na základe týchto skutočností možno ďalej rozvíjať alebo reagovať na počiatočné pochybnosti Komisie uvedené v rozhodnutí o začatí konania. Na záver uvedeného postupu tak môže dôjsť k zmenám v analýze Komisie, z čoho vyplýva, že konečné rozhodnutie sa môže v určitej miere líšiť od rozhodnutia o začatí konania, bez toho, aby mali takéto rozdiely vplyv na zákonnosť konečného rozhodnutia ([353]).

(429) K ďalšiemu posunu v analýze Komisie v tomto prípade došlo v dôsledku rozsiahlych písomných dokumentov, ktoré predložilo Írsko a spoločnosť Apple v súvislosti s obavami týkajúcimi sa štátnej pomoci, ktoré vzniesla Komisia. Na žiadosť Írska o dodatočné objasnenie jej posúdenia štátnej pomoci vzhľadom na tieto skutočnosti a vzhľadom na tvrdenie zo strany Írska, že sa zdá, že posúdenie Komisie vychádzalo z nesprávneho pochopenia platného vnútroštátneho práva zo strany Komisie, zaslali v záujme transparentnosti útvary Komisie Írsku list zo 17. apríla 2015, ktorý Írsko postúpilo spoločnosti Apple. Od prijatia rozhodnutia o začatí konania však nedošlo k zmene predmetu vyšetrovania štátnej pomoci zo strany Komisie (metódy rozdelenia zisku schválené v napadnutých záväzných stanoviskách) ani základných pochybností v súvislosti so súladom napadnutých opatrení s pravidlami štátnej pomoci (či tieto metódy stanovili zdaniteľný zisk spoločností ASI a AOE v súlade s princípom nezávislého vzťahu).

([352]) Nariadenie Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 248, 24.9.2015, s. 9).

([353]) Vec T-424/05, Taliansko/Komisia, EU:T:2009:49, bod 69; a veci T-231/06 a T-237/06, Holandsko a NOS/Komisia, EU:T:2010:525, bod 50. Pozri aj vec T-242/12, (SNCF)/Komisia, EU:T:2015:1003, body 345 až 367.

(430) V každom prípade od zaslania listu zo 17. apríla 2015 malo Írsko dostatok príležitostí na to, aby Komisii oznámilo svoje názory na pozíciu vyjadrenú v danom liste a tieto príležitosti aj účinným spôsobom viackrát využilo, a to písomne aj ústne ([354]). Pokiaľ ide o spoločnosť Apple, Komisia pripomína, že ako zainteresovaná strana má právo predkladať pripomienky len v reakcii na rozhodnutie o začatí konania. Spoločnosť Apple mala v každom prípade príležitosť predložiť pripomienky Komisii, ktorú aj viackrát využila, ústne aj písomne, odkedy jej bol preposlaný list zo 17. apríla 2015 ([355]).

(431) Komisia sa preto domnieva, že procesné práva Írska a spoločnosti Apple sa v tomto prípade dodržali.

11. **VYMÁHANIE**

11.1. *POVINNOSŤ VYMÁHANIA*

(432) V článku 16 ods. 1 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa stanovuje povinnosť Komisie nariadiť vymáhanie neoprávnenej a nezlučiteľnej pomoci. V tomto ustanovení sa tiež uvádza, že príslušný členský štát musí prijať všetky potrebné opatrenia na vymáhanie neoprávnenej pomoci, ak sa zistí, že je nezlučiteľná s vnútorným trhom. V článku 16 ods. 2 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa stanovuje, že pomoc sa má vymáhať spolu s úrokmi od dátumu, keď neoprávnená pomoc bola k dispozícii príjemcovi, do dátumu jej vymoženia. V nariadení Komisie (ES) č. 794/2004 ([356]) sú stanovené metódy, ktoré sa používajú pri výpočte úroku vzťahujúceho sa na vymáhanie. Napokon, v článku 16 ods. 3 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa stanovuje, že „vymáhanie sa uskutoční bez meškania a v súlade s postupmi podľa vnútroštátneho práva dotknutého členského štátu za predpokladu, že umožnia okamžité a účinné vykonanie rozhodnutia Komisie“.

11.2. *NOVÁ POMOC*

(433) Podľa článku 1 písm. c) nariadenia (EÚ) 2015/1589 „‚nová pomoc‘ je každá pomoc, to znamená schémy pomoci a individuálnu pomoc, ktorá nie je existujúcou pomocou vrátane úprav existujúcej pomoci“.

(434) Podľa článku 17 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa na právomoc Komisie vymáhať pomoc vzťahuje premlčacia doba desať rokov. Premlčacia doba začína plynúť dňom, keď sa neoprávnená pomoc udelila príjemcovi buď ako individuálna pomoc, alebo ako pomoc podľa schémy pomoci. Akýkoľvek úkon Komisie alebo členského štátu, konajúceho na žiadosť Komisie, v súvislosti s neoprávnenou pomocou preruší premlčaciu dobu. Po každom prerušení začne premlčacia doba plynúť odznovu. Ak je rozhodnutie Komisie predmetom konania na Súdnom dvore Európskej únie, premlčacia doba po dobu tohto konania neplynie. A nakoniec, akákoľvek pomoc, v súvislosti s ktorou premlčacia doba uplynula, sa považuje za existujúcu pomoc.

(435) Záväzné stanovisko z roku 1991 bolo vydané pred viac ako 10 rokmi. V súčasnom prípade sa premlčacia doba stanovená na základe článku 17 nariadenia (EÚ) 2015/1589 prerušila 12. júna 2013, kedy Komisia zaslala Írsku list s požiadavkou, aby poskytlo Komisii informácie o postupoch vydávania záväzných stanovísk a najmä informácie o akýchkoľvek záväzných stanoviskách vydaných Írskom v prospech spoločností AOI, ASI a AOE ([357]). Znamená to, že každá pomoc udelená na základe záväzného stanoviska z roku 1991 pred 12. júnom 2003 sa musí považovať za „existujúcu“ pomoc v zmysle článku 1 písm. b) bodu iv) nariadenia (EÚ) 2015/1589. Na rozdiel od toho každá pomoc udelená po tomto dátume na základe záväzného stanoviska z roku 1991 alebo záväzného stanoviska z roku 2007 predstavuje „novú“ pomoc v zmysle článku 1 písm. c) nariadenia (EÚ) 2015/1589.

([354]) Pozri výmenu pripomienok medzi Írskom a Komisiou opísanú v oddieloch 7.1, 7.2, 7.4 a 7.5.
([355]) Pozri výmenu pripomienok medzi spoločnosťou Apple a Komisiou opísanú v oddieloch 7.1, 7.2 a 7.3.
([356]) Nariadenie Komisie (ES) č. 794/2004 z 21. apríla 2004, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EÚ) 2015/1589 stanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 140, 30.4.2004, s. 1).
([357]) Pozri odôvodnenie 1. Prvá reakcia Írska na žiadosť Komisie o informácie, ktorá sa týkala postupov vydávania záväzných stanovísk na jednej strane a obsahovala špecifické otázky týkajúce sa spoločností ASI a AOE na strane druhej, je z 9. júla 2013.

(436) Írsko tvrdí, že akákoľvek pomoc poskytnutá v tomto prípade môže byť len existujúca pomoc, keďže vyplýva z neuplatňovania princípu nezávislého vzťahu zo strany írskej finančnej správy, ktorý sa v Írsku neuplatňoval pri jeho pristúpení k Únii 1. januára 1973 a ani odvtedy. Podľa Írska oddiel 25 zákona TCA 97 iba preberá oddiel 201 zákona o dani z príjmu z roku 1967, ktorý bol v platnosti v čase, keď Írsko pristúpilo k Únii, pričom ani jedno z týchto ustanovení neodkazuje na princíp nezávislého vzťahu ani na rámec OECD. Keďže právny základ pre pridelenie zisku írskej pobočky sa zásadne nezmenil od pristúpenia Írska k Únii, toto opatrenie, ak predstavuje štátnu pomoc, je existujúcou pomocou v zmysle článku 1 písm. b) nariadenia (EÚ) 2015/1589 ([358]).

(437) Tento argument nemožno prijať, pretože pomoc udelená v tomto prípade predstavuje individuálnu pomoc udelenú spoločnostiam ASI, AOE a skupine Apple v podobe napadnutých záväzných stanovísk, ktorými sa schvaľujú metódy rozdelenia zisku prinášajúce zníženie základu dane spoločností ASI a AOE na účely írskej dane z príjmov právnických osôb, a nie, ako Írsko zdanlivo tvrdí, schému pomoci na základe oddielu 25 zákona TCA 97 a oddielu 201 zákona o dani z príjmu z roku 1967. Inými slovami, opatrenie pomoci, ktorým sa udeľuje pomoc, predstavujú napadnuté záväzné stanoviská každoročne uplatňované spoločnosťami ASI a AOE pri určení zdaniteľného zisku týchto spoločností na účely írskej dane z príjmu právnických osôb a na základe tohto potom pri určení ich ročnej daňovej povinnosti pri dani z príjmu právnických osôb. Dá sa tiež povedať, že pomoc na základe týchto záväzných stanovísk sa udeľuje ročne v čase, keď je splatná daň z príjmu právnických osôb zo strany spoločností ASI a AOE a tieto spoločnosti vychádzajú z metód rozdelenia zisku schválených v týchto záväzných stanoviskách pri výpočte sumy splatnej dane. Štátna pomoc poskytnutá spoločnostiam ASI, AOE a skupine Apple prostredníctvom napadnutých záväzných stanovísk tak predstavuje novú pomoc poskytovanú ročne ([359]).

11.3. *PRÁVNA ISTOTA A OPRÁVNENÉ OČAKÁVANIA*

(438) V článku 16 ods. 1 nariadenia (EÚ) 2015/1589 sa stanovuje, že Komisia nesmie vyžadovať vymáhanie pomoci, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva.

(439) Írsko aj spoločnosť Apple vzniesli argument, že začatím formálneho vyšetrovacieho konania a spochybnením súladu štátnej pomoci vyplývajúcej z uvedených dvoch záväzných stanovísk po 22 rokoch porušila Komisia zásadu právnej istoty. Podľa Írska musia byť pravidlá štátnej pomoci predvídateľné a Komisia nemá právo rozvíjať právo Únie rozširovaním hraníc príslušných pravidiel novým spôsobom ani so zreteľom na vývoj v medzinárodnej oblasti, napríklad v podobe rámca OECD ([360]). Uplatňovaním princípu nezávislého vzťahu a rámca OECD, obzvlášť smernice OECD z roku 2010, Komisia spätne uplatňuje externý referenčný rámec, ktorý v danom čase nebol súčasťou írskeho vnútroštátneho práva ([361]). A napokon, Írsko tvrdí, že uplatňovanie súčasných zásad zo strany Komisie so spätnou účinnosťou znamená, že od Írska sa vyžaduje dodržiavanie štandardu, ktorý Írsko (a spoločnosť Apple) nemohlo predpokladať v čase vydania týchto záväzných stanovísk ([362]).

(440) Podľa judikatúry základná zásada právnej istoty bráni Komisii, aby na neurčito odložila výkon svojich právomocí ([363]). Avšak na to, aby sa uplatňovala zásada právnej istoty, musí existovať dlhšia doba nekonania Komisie od okamihu, kedy sa dozvedela o pomoci, ako aj situácia neistoty. Uplynutie dlhej doby je samo o sebe

([358]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 141 a nasl.
([359]) Spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, EU:C:2006:416. Rovnakú argumentáciu uplatnil Všeobecný súd v spojených veciach T-427/04 a T-17/05, Francúzsko a France Telecom/Komisia, EU:T:2009:474, keď sa na spoločnosť France Telecom vzťahovalo oslobodenie od dane a Komisia dospela k záveru, že pomoc bola poskytovaná ročne, t. j. rozdiel medzi splatnou daňou a oslobodením od dane sa vypočítaval na ročnej báze a okrem iného závisel od úrovne sadzieb dane, o ktorých ročne rozhodovali miestne orgány, pričom Všeobecný súd potvrdil tento záver.
([360]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 90.
([361]) Pripomienky Írska k pripomienkam tretích strán, odseky 22 až 41.
([362]) Pripomienky spoločnosti Apple k rozhodnutiu o začatí konania, odsek 300
([363]) Vec C-74/00 P a C-75/00 P, Falck a Acciaierie di Bolzano/Komisia, EU:C:2002:524, bod 140.

nedostatočné na to, aby sa mohol vzniesť nárok na uplatňovanie právnej istoty, a oneskorenie možno pripísať Komisii len od okamihu, kedy sa dozvedela o existencii pomoci. Keďže v tomto prípade Írsko nikdy neoznámilo Komisii napadnuté záväzné stanoviská ani ich inak nezverejnilo, Komisia sa mohla dozvedieť o existencii týchto záväzných stanovísk, len keď sa ich existencia zverejnila, čo sa po prvýkrát stalo počas vypočutí v Senáte USA. Tieto vypočutia sa uskutočnili 21. mája 2013 a následne Komisia zaslala Írsku žiadosť o informácie 12. júna 2013. Komisiu preto nemožno obviniť z porušenia zásady právnej istoty v dôsledku dlhej doby nekonania, keďže od okamihu, kedy sa Komisia mohla dozvedieť o týchto záväzných stanoviskách (21. mája 2013), začala konať v období kratšom ako mesiac (12. júna 2013).

(441) Pokiaľ ide o argument Írska, že došlo k porušeniu zásady právnej istoty, pretože Komisia koná v rozpore s rozhodovacou praxou, podľa ktorej je jediným platným referenčným bodom vnútroštátny daňový systém, Komisia pripomína, že referenčný systém, voči ktorému sa posudzuje existencia selektívnej výhody, sú v tomto prípade štandardné pravidlá zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku. Ďalej pripomína, že hoci majú členské štáty fiškálnu autonómiu v oblasti priamych daní, každé fiškálne opatrenie, ktoré členský štát príjme, musí byť v súlade s pravidlami štátnej pomoci Únie, ktoré sú pre členské štáty záväzné a sú nadradené vnútroštátnym právnym predpisom ([364]). V tejto súvislosti Komisia pripomína, že článok 107 ods. 1 zmluvy podľa výkladu Súdneho dvora ([365]) zakazuje fiškálne opatrenie, ktoré umožňuje integrovanej spoločnosti určiť svoj zdaniteľný zisk spôsobom neodrážajúcim zisk, ktorý by sa dosiahol v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže, t. j. na základe cien dohodnutých nezávislými podnikmi, ktoré si dohadujú v porovnateľných podmienkach nezávislého vzťahu. Pri prijatí tohto rozhodnutia Komisia uplatňuje článok 107 ods 1. zmluvy na napadnuté záväzné stanoviská, ktoré podľa zistenia Komisie prinášajú výsledok, ktorý sa odchyľuje od štandardných pravidiel zdaňovania zisku právnických osôb v Írsku tým, že umožňujú spoločnostiam ASI a AOE určiť svoj zdaniteľný zisk spôsobom, ktorý neodráža zisk na základe nezávislého vzťahu. Pokiaľ ide o argument Írska, že Komisia uplatňuje medzinárodné normy a smernicu z roku 2010 na záväzné stanoviská vydané pred týmto dátumom, Komisia pripomína, že jej záver v tomto rozhodnutí vychádza z porušenia článku 107 ods. 1 zmluvy, ktorý bol súčasťou írskeho právneho poriadku od roku 1973, a nie rámca OECD. Ak sa teda Komisia v tomto rozhodnutí odvoláva na rámec OECD, robí tak preto, že tento rámec poskytuje hodnotové usmernenie v súvislosti s tým, či metóda na určenie zdaniteľného zisku poskytuje spoľahlivú aproximáciu výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu, keďže je výsledkom odborných diskusií v kontexte OECD a rozpracúvajú sa v ňom techniky zamerané na riešenie bežných problémov v oblasti medzinárodného zdaňovania.

(442) V reakcii na spoločné podanie niekoľkých obchodných združení napokon Írsko otvorilo otázku zásady oprávneného očakávania, ktorá v tomto prípade bráni vo vrátení pomoci. Takisto sa vo svojich pripomienkach odvolalo na rozhodnutie vo veci France Télécom ([366]), keď argumentovalo, že v tomto prípade by bolo ťažké vyčísliť výšku pomoci udelenej napadnutými záväznými stanoviskami ([367]). Členský štát, ktorého orgány poskytli pomoc v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy, sa však nemôže odvolávať na oprávnené očakávania príjemcu pomoci, aby odôvodnil nesplnenie povinností prijať kroky potrebné na vykonávanie rozhodnutia Komisie, v ktorom sa nariaďuje vrátenie poskytnutej pomoci. Pripustenie tejto možnosti by totiž zbavovalo články 107 a 108 zmluvy ich potrebného účinku, keďže vnútroštátne orgány by sa mohli odvolávať na svoje vlastné

([364]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, Belgicko a Forum 187 ASBL/Komisia, EU:C:2006:416, bod 81; spojené veci C-106/09 P a C-107/09 P, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, EU:C:2011:732; vec C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, bod 25, a uznesenie vo veci C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, bod 18; pozri aj vec T-538/11, Belgicko/Komisia, EU:T:2015:188, bod 66.

([365]) Pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03 Belgicko a Fórum 187 ASBL/Komisia EU:C:2006:416, body 95 až 97.

([366]) Rozhodnutie Komisie 2006/621/ES z 2. augusta 2004 o štátnej podpore, ktorú Francúzsko poskytlo spoločnosti France Télécom (Ú. v. EÚ L 257, 20.9.2006, s. 11).

([367]) Pripomienky Írska k rozhodnutiu o začatí konania, odseky 155 a 156.

protiprávne konanie na to, aby spôsobili, že rozhodnutia prijaté Komisiou na základe týchto ustanovení zmluvy budú neúčinné ([368]). Preto nie dotknutému členskému štátu, ale prijímajúcemu podniku prináleží uviesť existenciu výnimočných okolností, ktoré mohli byť základom jeho oprávneného očakávania, aby sa mohol brániť proti vráteniu neoprávnenej pomoci ([369]). Keďže spoločnosť Apple sa v žiadnej zo svojich pripomienok predložených Komisii neodvolala na túto zásadu, opieranie sa Írska o oprávnené očakávania je z tohto dôvodu nepodložené. V každom prípade platí, že ak sa pomoc realizuje bez toho, aby sa vopred oznámila Komisii, príjemca pomoci v prípade, že neexistujú osobitné okolnosti, nemôže mať oprávnené očakávania, že pomoc je zákonná ([370]).

(443) Pokiaľ ide o argument vznesený v spoločnom predložení týkajúci sa údajnej neobvyklosti prístupu v tomto prípade, ktorým bola porušená zásada oprávneného očakávania a teda nie je možné pomoc vrátiť ([371]), Komisia pripomína, že zásadu oprávneného očakávania možno uplatniť len na jednotlivca v situácii, v ktorej ho inštitúcia Únie viedla k prijatiu určitých dobre podložených očakávaní tým, že danej osobe poskytla jednoznačné uistenia ([372]). Írsko ani združenia v spoločnom predložení nepreukázali, že Komisia niekedy poskytla jednoznačné uistenie o tom, že by napadnuté záväzné stanoviská boli v súlade s pravidlami štátnej pomoci alebo že článok 107 ods. 1 zmluvy sa nevzťahuje na záväzné stanoviská alebo podobné fiškálne opatrenia, ktorými sa schvaľujú metódy umožňujúce integrovanej spoločnosti určiť si zdaniteľný zisk. Práve naopak, Komisia označila záväzné stanoviská za fiškálne opatrenia, ktoré by sa mohli chápať ako poskytnutie štátnej pomoci, už v roku 1998 vo svojom oznámení o uplatnení pravidiel štátnej pomoci na opatrenia súvisiace s priamym zdaňovaním podnikov ([373]) a používala pravidlá štátnej pomoci v prípade fiškálnych opatrení umožňujúcich integrovaným spoločnostiam určiť si zdaniteľný zisk v rade neskorších rozhodnutí ([374]). Írsko teda nemá dôvod odvolávať sa na zásadu oprávneného očakávania, aby zabránilo vráteniu pomoci.

(444) Pokiaľ ide o údajné ťažkosti pri vyčíslení výšky pomoci, v tomto prípade ide o pomerne priamočiaru situáciu, keď sa fiškálnym opatrením jeho príjemcovi umožňuje znížiť si základ dane a tým aj príslušnú daňovú povinnosť na účely dane z príjmov právnických osôb. Komisia nevidí žiadne ťažkosti pri určovaní sumy, ktorá by sa v takejto situácii mala vrátiť, a nevidí žiadnu súvislosť s opatrením pomoci identifikovaným v rozhodnutí vo veci France Télécom, v ktorom išlo o situáciu, keď bola pomoc udelená na základe verejného vyhlásenia ministra vlády, v dôsledku ktorého sa zvýšila úverová bonita predmetnej spoločnosti na trhu.

11.4. *METÓDA NA VRÁTENIE POMOCI*

(445) Zámerom povinnosti štátu zrušiť pomoc, ktorú Komisia považuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, je obnoviť predtým existujúcu konkurenčnú situáciu na trhu. V tejto súvislosti Súdny dvor potvrdil, že cieľ je dosiahnutý vtedy, keď prijímateľ vráti sumy vyplatené v podobe neoprávnenej pomoci, a tým stratí výhodu, ktorú mal v porovnaní so svojimi konkurentmi na trhu, a obnoví sa situácia spred vyplatenia pomoci.

([368]) Pozri vec C-5/89 Komisia/Nemecko EU:C:1990:320, bod 17, a vec C-310/99 Taliansko/Komisia EU:C:2002:143, bod 104.
([369]) Pozri vec T-67/94 Ladbroke Racing/Komisia EU:T:1998:7, bod 183. Pozri tiež spojené veci T-116/01 a T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA a Diputacion Floral de Vizcaya/Komisia EU:T:2003:217, bod 203.
([370]) Spojené veci C-183/02 P a C-187/02 P Demesa a Territorio Histórico de Álava/Komisia EU:C:2004:701, bod 45.
([371]) Spoločné predloženie, odsek 16.
([372]) Pozri vec 265/85 Van den Bergh en Jurgens a Van Dijk Food Products (Lopik)/Komisia EU:C:1987:121, bod 44, a vec C 537/08 P Kahla Thüringen Porzellan/Komisia EU:C:2010:769, bod 63.
([373]) Ú. v. ES C 147, 20.6.2002, s. 2.
([374]) Pozri napríklad rozhodnutie Komisie 2003/81/ES z 22. augusta 2002 o schéme pomoci, ktorú poskytlo Španielsko v prospech koordinačných stredísk vo Vizcayi (ex NN 43/200) (Ú. v. EÚ L 31, 6.2.2003, s. 26); rozhodnutie Komisie 2003/512/ES z 5. septembra 2002 o schéme pomoci, ktorú poskytlo Nemecko kontrolným a koordinačným centrám (Ú. v. EÚ L 177, 16.7.2003, s. 17); rozhodnutie Komisie 2003/501/ES zo 16. októbra 2002 o schéme štátnej pomoci C 49/2001 (ex NN 46/2000) – koordinačné centrá –, ktorú poskytlo Luxembursko (Ú. v. EÚ L 170, 9.7.2003, s. 20), odsek 53; a rozhodnutie Komisie 2003/755/ES zo 17. februára 2003 o schéme pomoci, ktorú poskytlo Belgicko v prospech koordinačných centier v Belgicku (Ú. v. EÚ L 282, 30.10.2003, s. 25).

(446) V nijakom ustanovení práva Únie sa nevyžaduje, aby Komisia, keď nariaďuje vrátenie pomoci, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, určila presnú výšku pomoci, ktorá má byť vrátená ([375]). Pre rozhodnutie Komisie je naopak dostatočné, aby začlenila informácie, ktoré umožňujú príjemcovi rozhodnutia získať uvedenú sumu samostatne bez nadmerného zaťaženia ([376]). V práve Únie sa vyžaduje len vrátenie neoprávnene poskytnutej pomoci s cieľom obnoviť predchádzajúci stav a to, aby sa pomoc vrátila v súlade s pravidlami vnútroštátneho práva ([377]). Komisia je v súlade s tým oprávnená obmedziť sa na uloženie povinnosti vrátiť spornú pomoc a výpočet jej presnej výšky ponechať na vnútroštátne orgány ([378]).

(447) V súvislosti s neoprávnenou štátnou pomocou v podobe daňových opatrení sa suma, ktorá sa má vrátiť, vypočíta na základe porovnania rozdielu medzi skutočne zaplatenou daňou a sumou, ktorá by sa mala zaplatiť, ak by sa využilo všeobecne platné pravidlo. Ako sa uvádza v oddiele 8.2.2.2 a najmä v odôvodnení 319, správne rozdelenie aktív, funkcií a rizík írskou finančnou správou v čase vydania napadnutých záväzných stanovísk malo viesť k takému rozdeleniu zisku spoločnostiam ASI a AOE, že v čase platnosti napadnutých záväzných stanovísk sa všetky zisky z predajných činností týchto spoločností mali priradiť írskym pobočkám spoločností ASI a AOE. Vzhľadom na 10-ročnú premlčaciu lehotu stanovenú v článku 17 nariadenia (EÚ) 2015/1589 by sa vrátenie pomoci malo týkať pomoci udelenej v období od 12. júna 2003 a keďže podľa spoločnosti Apple spoločnosti ASI a AOE uplatnili rozhodnutie z roku 2007 na výpočet zdaniteľného zisku v Írsku naposledy v účtovnom období roku 2014, toto obdobie by malo trvať do 27. septembra 2014, čo je dátum ukončenia účtovného obdobia roku 2014 v spoločnostiach ASI a AOE. V súlade s tým by sa malo začať tým, že všetky zisky z ekonomických činností spoločností ASI a AOE sa za obdobie od 12. júna 2003 do 27. septembra 2014 rozdelia príslušným írskym pobočkám na účely výpočtu daňovej povinnosti spoločností ASI a AOE v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb podľa bežných pravidiel zdaňovania ziskov právnických osôb v Írsku. Okrem toho by sa írskym pobočkám spoločností ASI a AOE mali rozdeliť príjmy z úrokov z majetku írskych pobočiek, ktoré spoločnosť Apple a Írsko uviedli v riadnej účtovnej závierke ([379]).

(448) Spoločnosť Apple si môže nárokovať (v rozsahu, v akom to je dostatočne preukázané) na tieto odpočty zo zisku, ktorý sa má rozdeliť írskym pobočkám spoločností ASI a AOE:

i) príjem z úrokov a investícií pripísateľný ústrediam spoločností ASI a AOE na základe pasívnej správy likvidity, ktorú predstavenstvo spoločností ASI a AOE zverilo spoločnosti Braeburn, ako to vyplýva zo zápisnice zo zasadnutia predstavenstva ([380]); nepatria sem príjmy z úrokov z majetku írskych pobočiek, ktoré uviedli Írsko a spoločnosť Apple v riadnej účtovnej závierke ([381]);

ii) investičné úľavy podľa stanoviska z roku 1991 v rozsahu, v akom obmedzenie čerpania investičných úľav vedie k nevýhode pre spoločnosť Apple ([382]); a

iii) zisky singapurskej pobočky spoločnosti AOE, ktoré boli predmetom dane v Singapure ([383]).

(449) Zisky z podnikania, ktoré sa majú v Írsku zdaniť, sa môžu upraviť aj na základe opravy riadnej účtovnej závierky alebo daňových priznaní spoločností ASI a AOE po príslušných platbách a úpravách riadnej účtovnej závierky iných spoločností skupiny Apple, a to v súlade so všeobecnými pravidlami platnými v Írsku vzťahujúcimi sa na spätnú opravu účtovnej závierky alebo daňových priznaní a za predpokladu, že spoločnosť Apple dokáže dostatočne preukázať skutočné záväzky buď voči spoločnosti Apple Inc., alebo iným spoločnostiam skupiny Apple v iných jurisdikciách za poskytnuté činnosti alebo služby, ako napríklad činnosti v oblasti výskumu a vývoja alebo marketingu.

([375]) Aj keď v kontexte „nemožnosti vrátenia pomoci“, a nie „ťažkostí s vyčíslením výšky pomoci“.
([376]) Pozri vec C-441/06 Komisia/Francúzsko EU:C:2007:616, bod 29 a citovanú judikatúru.
([377]) Spojené veci T-427/04 a T-17/05 Francúzsko a France Télécom/Komisia EU:T:2009:474, bod 297.
([378]) Spojené veci T-427/04 a T-17/05 Francúzsko a France Télécom/Komisia EU:T:2009:474, bod 299.
([379]) Pozri odôvodnenie 100.
([380]) Pozri odôvodnenia 108 a 291.
([381]) Pozri odôvodnenie 100.
([382]) Pozri odôvodnenie 349.
([383]) Pozri poznámku pod čiarou č. 74.

(450) Takáto oprava by mohla vyplývať zo spätnej úpravy dohody CSA alebo dohody o marketingových službách. Írska finančná správa v súvislosti s napadnutými záväznými stanoviskami tieto dohody nepreskúmala a ak finančné príspevky na náklady na činnosti výskumu a vývoja alebo marketingu vykonávané spoločnosťami ASI a AOE podľa týchto dohôd neboli v súlade s úrovňou príspevkov, ktorá by bola dohodnutá medzi nezávislými spoločnosťami rokujúcimi v súlade s princípom nezávislého vzťahu, napríklad preto, že zamestnanci spoločnosti Apple Inc. vykonávali činnosti v prospech spoločností ASI a AOE nad rámec platených príspevkov podľa dohody CSA a dohody o marketingových službách, existenciou takýchto činností, ak sú riadne zdokumentované, by sa mohla odôvodniť spätná úprava dohody CSA a/alebo dohody o marketingových službách a mohlo by to mať za následok vyššie platby *ex post* spoločností ASI a AOE v prospech spoločnosti Apple Inc. za predpokladu, že takéto platby sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

(451) Takáto oprava by tiež mohla vyplývať zo spätnej úpravy jurisdikcie, v ktorej je zaznamenaný predaj spoločnosti ASI v regióne EMEIA, ak sa spoločnosť Apple domnieva, že tento zaznamenaný predaj nezodpovedal skutočnému prevzatiu rizika pri distribúcii výrobkov spoločnosti Apple a že takéto riziká sa skutočne znášali v jurisdikciách, kde sa uskutočňovala podstatnejšia hospodárska činnosť než v Írsku. Mohlo by ísť napríklad o niektoré zisky spoločnosti ASI, ktoré boli predmetom dane z príjmov právnických osôb v Taliansku ([384]), za predpokladu, že spoločnosť ASI vykázala posúdenie talianskej daňovej správy v príslušných sumách v opravenej riadnej účtovnej závierke spoločnosti a že zisky podliehajúce zdaneniu v Írsku sa odpočítajú úmerne príslušnej výške ziskov podliehajúcich zdaneniu v Taliansku.

11.5. *ZÁVER*

(452) Na záver Komisia dospela k zisteniu, že tým, že Írsko vydalo napadnuté záväzné stanoviská, ktoré spoločnostiam ASI a AOE umožnili určovať si ročnú daňovú povinnosť na účely dane z príjmov právnických osôb v Írsku v rokoch, počas ktorých tieto rozhodnutia platili, neoprávnene poskytlo spoločnostiam ASI, AOE a skupine Apple štátnu pomoc, čím porušilo článok 108 ods. 3 zmluvy, a v zmysle článku 16 nariadenia (EÚ) 2015/1589 musí zabezpečiť vrátenie tejto pomoci od spoločností ASI a AOE,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

1. Záväzné stanoviská, ktoré Írsko vydalo 29. januára 1991 a 23. mája 2007 v prospech spoločnosti Apple Sales International a ktoré umožňujú tejto spoločnosti určovať si každoročne daňovú povinnosť v Írsku, predstavujú pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy. Írsko túto pomoc poskytlo neoprávnene v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy a pomoc je nezlučiteľná s vnútorným trhom.

2. Záväzné stanoviská, ktoré Írsko vydalo 29. januára 1991 a 23. mája 2007 v prospech spoločnosti Apple Operations Europe International a ktoré umožňujú tejto spoločnosti určovať si každoročne daňovú povinnosť v Írsku, predstavujú pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy. Írsko túto pomoc poskytlo neoprávnene v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy a pomoc je nezlučiteľná s vnútorným trhom.

Článok 2

1. Írsko vyžiada od spoločnosti Apple Sales International vrátenie pomoci uvedenej v článku 1 ods. 1

2. Írsko vymôže od spoločnosti Apple Operations Europe pomoc uvedenú v článku 1 ods. 2

3. Zo súm, ktoré sa majú vrátiť, plynú úroky odo dňa, keď boli poskytnuté príjemcom, až do ich skutočného vrátenia.

([384]) Pozri poznámku pod čiarou č. 73.

4. Úrok sa vypočíta ako zložený úrok v súlade s kapitolou V nariadenia (ES) č. 794/2004.

Článok 3

1. Vymoženie pomoci uvedenej v článku 1 bude okamžité a účinné.

2. Írsko zabezpečí vykonanie tohto rozhodnutia do štyroch mesiacov od dátumu oznámenia.

Článok 4

1. Do dvoch mesiacov od oznámenia tohto rozhodnutia Írsko predloží Komisii informácie o metóde použitej na výpočet presnej výšky pomoci.

2. Írsko bude Komisiu informovať o priebehu vnútroštátnych opatrení prijatých na vykonávanie tohto rozhodnutia, a to až do vymoženia pomoci uvedenej v článku 1. Írsko na požiadanie Komisie bezodkladne poskytne informácie o opatreniach, ktoré sa už prijali a ktoré sa plánujú prijať na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím.

Článok 5

Toto rozhodnutie je určené Írsku.

V Bruseli 30. augusta 2016

Za Komisiu

Margrethe VESTAGER

členka Komisie