II

(Nezakonodajni akti)

SKLEPI

SKLEP KOMISIJE (EU) 2017/1283

z dne 30. avgusta 2016

o državni pomoči SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ki jo je Irska odobrila skupini Apple

(notificirano pod dokumentarno številko C(2016) 5605)

(Besedilo v angleškem jeziku je edino verodostojno)

(Besedilo velja za EGP)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije in zlasti prvega pododstavka člena 108(2) Pogodbe,

ob upoštevanju Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru in zlasti člena 62(1)(a) Sporazuma,

po pozivu vsem zainteresiranim stranem, naj predložijo svoje pripombe v skladu z navedenima določbama ([1]), in ob upoštevanju teh pripomb,

ob upoštevanju naslednjega:

1. POSTOPEK

(1) Komisija je z dopisom z dne 12. junija 2013 Irsko pozvala, naj predloži informacije o svoji praksi izdajanja davčnih stališč ([2]). Komisija je zahtevala zlasti informacije o morebitnih stališčih, ki jih je Irska izdala družbam skupine Apple Apple Operations International (v nadaljnjem besedilu: AOI), Apple Sales International (v nadaljnjem besedilu: ASI) in Apple Operations Europe (v nadaljnjem besedilu: AOE). Komisija je zahtevala tudi ponazoritveni seznam (vsaj petih primerov) irskih družb rezidentk ali stalnih poslovnih enot tujih družb, ki so bile deležne davčnih stališč za podobne dejavnosti na Irskem.

(2) V dopisu z dne 9. julija 2013 je Irska Komisiji predložila zahtevane informacije. Irska je v svojem dopisu navedla, da je irska davčna uprava (v nadaljnjem besedilu: Irish Revenue) družbam nerezidentkam v devetih primerih izdala stališča v zvezi z razporeditvijo dobička njihovi irski podružnici. Ti primeri so vključevali naslednjih devet družb: družbo [A] (*), družbo [B], družbo [C1], družbo [D], družbo [E], družbo [F], družbo [G1], družbo [G2] in družbo [G3].

(3) Komisija je z dopisom z dne 26. avgusta 2013 zahtevala stališča, ki jih je Irish Revenue izdala tem devetim družbam. Prav tako je zahtevala vsa stališča, ki jih je Irish Revenue izdala v letih 2010, 2011 in 2012. 25. septembra 2013 je Irska predložila stališča, ki jih je izdala tem devetim družbam, in stališča, ki jih je izdala v letih 2010, 2011 in 2012, pri čemer so slednja vsebovala malo vnaprejšnjih cenovnih sporazumov (v nadaljnjem besedilu: APA), vključno z dvostranskimi APA.

([1]) UL C 369, 17.10.2014, str. 22.

([2]) Irska v svojih odgovorih napotuje na „vnaprejšnja mnenja“ namesto na „davčna stališča“. Komisija bo za namene tega sklepa, da bi zagotovila skladnost s sklepom o začetku postopka, uporabljala pojem „davčna stališča“. Vsebinsko sta ta dva pojma enaka.

(*) Nekateri deli tega besedila so prikriti, da se ne razkrijejo zaupni podatki; ti deli so v oglatih oklepajih.

(4) Komisija je z dopisom z dne 21. oktobra 2013 zahtevala, da Irska predloži stališča, ki jih je izdala Irish Revenue v letih 1991 in 2007 v korist družb ASI in AOE, ter vse bistvene elemente, ki so podpirali prošnjo, poslano Irish Revenue za pridobitev teh stališč, zlasti zadevna poročila davčnega svetovalca teh družb. Komisija je zahtevala tudi informacije o vseh družbah skupine Apple, ki so davčne rezidentke na Irskem, vključno z vsemi veljavnimi davčnimi stališči in davčnimi napovedmi teh družb skupine Apple na Irskem za leta 2010, 2011 in 2012. Irski organi so dne 21. novembra 2013 predložili zahtevane informacije, vključno s stališči iz let 1991 in 2007, izdanimi v korist družb ASI in AOE, ter davčnimi napovedmi devetih družb, naštetih v uvodni izjavi 2.

(5) Komisija je z dopisom z dne 24. januarja 2014 zahtevala pojasnilo stališč, ki jih je Irska predložila dne 25. septembra 2013. Komisija je tudi zahtevala, da Irska predloži vsa stališča o razporejanju dobička, ki jih je izdala od leta 2004, in vsa stališča, ki jih je izdala pred tem datumom in so še veljavna, ter vse bistvene elemente v podporo tem stališčem.

(6) Irska je dne 6. marca 2014 predložila dodatna stališča o razporejanju dobička v zvezi z družbami, katerih prošnje je obravnaval oddelek Irish Revenue za velike družbe „Large Cases Division“. Irska je predložila stališča, kopijo dopisov, ki jih je Irska prejela od družbe ali njenega davčnega svetovalca, ki določajo podlago za prošnjo za davčno stališče, in kopijo odgovora Irish Revenue. Te informacije so bile predložene za deset družb: družbo [H], družbo [I], družbo [C2], družbo [J], družbo [K], družbo [D], družbo [L], družbo [M], družbo [N] in družbo [O] ([3]). Irska je nadalje navedla, da so bile informacije v zvezi z družbo [K] vključene v prejšnji odgovor.

(7) Komisija je z dopisom z dne 7. marca 2014 obvestila Irsko, da preiskuje, ali davčna stališča, ki jih je Irish Revenue izdala v letih 1991 in 2007 v korist družb ASI in AOE, pomenijo novo pomoč, in je pozvala irske organe, naj predložijo pripombe o združljivosti take pomoči. Ob ugotovitvi, da je Komisija z dopisom z dne 21. oktobra 2013 že zahtevala vse bistvene elemente v podporo tem stališčem, je Komisija pozvala Irsko, naj predloži vse dodatne informacije v zvezi z davčnim sistemom, ki so ga ta stališča potrdila, in tudi davčne napovedi družb skupine Apple na Irskem. Dne 25. marca 2014 je Irska predložila davčne napovedi družb ASI in AOE za obdobje od 2004 do 2010.

(8) Irski organi so v dopisih z dne 1. in 28. maja 2014 izrazili pomisleke, da so razprave med Komisijo in Organizacijo za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljnjem besedilu: OECD) morda privedle do razkritja zaupnih informacij o davkoplačevalcih. Komisija se je z dopisom z dne 6. junija 2014 odzvala na izražene pomisleke s pojasnilom, da so bile razprave med Komisijo in OECD splošnega značaja in da OECD niso bile razkrite nobene zaupne informacije o davkoplačevalcih.

(9) Komisija je dne 11. junija 2014 v skladu s členom 108(2) Pogodbe sprejela sklep o začetku formalnega postopka preiskave v zvezi z davčnimi stališči iz let 1991 in 2007, ki jih je Irish Revenue izdala v korist družb ASI in AOE, z utemeljitvijo, da bi ta stališča lahko pomenila državno pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe (v nadaljnjem besedilu: sklep o začetku postopka).

(10) Irska je z dopisom z dne 5. septembra 2014 predložila pripombe v zvezi s sklepom o začetku postopka.

(11) Sklep o začetku postopka je bil 17. oktobra 2014 objavljen v Uradnem listu ([4]), pri čemer so bile zainteresirane strani pozvane, naj predložijo svoje pripombe o preiskavi Komisije. Komisija je z dopisom z dne 17. novembra 2014 prejela pripombe skupine Apple. Tem pripombam je bilo priloženo *ad hoc* poročilo o razporeditvi dobička, ki ga je pripravil njen davčni svetovalec [davčni svetovalec skupine Apple] (v nadaljnjem besedilu: *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple]). Pripombe sta poslali tudi organizaciji Ibec ([5]) in Oxfam, več panožnih organizacij pa je poslalo skupen dopis ([6]).

(12) Dne 9. januarja 2015 je potekal sestanek med službami Komisije in predstavniki skupine Apple, na katerem je skupina Apple Komisiji obrazložila svojo novo korporacijsko strukturo na Irskem. Dne 19. januarja 2015 je skupina Apple Komisiji po elektronski pošti poslala povzetek bistvenih elementov prestrukturiranja […] skupine Apple na Irskem kot nadaljnji ukrep na podlagi sestanka dne 9. januarja 2015.

([3]) Ker so bila nekatera predložena stališča naslovljena na družbe iz iste skupine, spada devet družb, ki so naštete v uvodni izjavi 2, in deset družb, ki so naštete v uvodni izjavi 6, v 14 različnih večnacionalnih skupin.
([4]) UL C 369, 17.10.2014, str. 22.
([5]) Irska konfederacija podjetij in delodajalcev za organizacije s sedežem na Irskem.
([6]) Ta panožna združenja in podpisniki skupnega dopisa so: 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) Dne 30. januarja 2015 in 11. marca 2015 je Irska poslala svoja mnenja o pripombah tretjih strank, ki jih je Komisija prejela v odgovor na sklep o začetku postopka.

(14) Komisija je z dopisom z dne 4. februarja 2015 zahtevala, da Irska poda svoja stališča o novi korporacijski strukturi skupine Apple na Irskem in da predloži tudi vso pisno korespondenco med Irish Revenue in skupino Apple v zvezi s to novo korporacijsko strukturo. Irska je odgovorila na ta zahtevek z dopisom z dne 25. februarja 2015 ter predložila zahtevano pisno korespondenco in zapiske telefonske konference dne 11. decembra 2014 med Irish Revenue in skupino Apple. Poleg tega je Irska prosila Komisijo, naj dodatno pojasni nekatere vidike svoje preiskave davčnih stališč iz let 1991 in 2007, ki naj bi po mnenju Irske temeljila na napačnem razumevanju veljavne nacionalne zakonodaje s strani Komisije.

(15) Komisija je z dopisom z dne 5. marca 2015 poslala Irski zahtevo po podatkih, ki se je nanašala na podatke o dohodku od obresti, prikazanih v finančnih poročilih družb ASI in AOE, in razporeditvi teh dohodkov znotraj družb ASI in AOE. Poleg tega je Komisija zahtevala informacije o upravljanju licenc za uporabo intelektualne lastnine, ki jih imata družbi ASI in AOE za nabavo, proizvodnjo, prodajo in distribucijo Applovih izdelkov zunaj Amerik (v nadaljnjem besedilu: licence za intelektualno lastnino skupine Apple), in o tem, ali so bili zaposleni v skupini Apple vključeni v tako upravljanje. Irska je odgovorila z dopisom z dne 15. aprila 2015 in predložila vse zahtevane informacije, vključno s prilogo, ki jo je predložila skupina Apple. V drugem dopisu, poslanem istega dne, je Irska privolila v sestanek s Komisijo.

(16) Komisija je dne 17. aprila 2015 poslala Irski dopis, s katerim je odgovorila na njeno prošnjo z dne 25. februarja 2015, naj pojasni nekatere vidike svoje preiskave stališč iz let 1991 in 2007 (v nadaljnjem besedilu: dopis z dne 17. aprila 2015). Komisija je zahtevala, da Irska posreduje kopijo navedenega dopisa skupini Apple.

(17) Predstavniki služb Komisije in skupine Apple so se sestali 22. aprila 2015. Irska je bila navzoča na tem sestanku, ki se je osredotočil na razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE.

(18) Komisija je dne 23. aprila 2015 po elektronski pošti pozvala skupino Apple, naj poda pripombe k dopisu z dne 17. aprila 2015. Poleg tega je Komisija zahtevala, da skupina Apple predloži zapisnike sestankov upravnega odbora družbe ASI za isto obdobje, za katero so bili predhodno že predloženi zapisniki sestankov upravnega odbora družbe AOE.

(19) Irska in skupina Apple sta z dopisi z dne 4. maja 2015 odgovorili na dopis z dne 17. aprila 2015. Dopis skupine Apple je bil 7. maja 2015 posredovan Irski, da bi ta lahko predložila svoje pripombe.

(20) Predstavniki služb Komisije in Irske so se sestali 7. maja 2015.

(21) Irska je dne 20. maja 2015 podala pripombe o pripombah skupine Apple k dopisu z dne 17. aprila 2015.

(22) Skupina Apple je dne 27. maja 2015 poslala vse zapisnike in sklepe upravnih odborov družb ASI in AOE za zahtevano obdobje in s tem odgovorila na elektronsko pošto Komisije z dne 23. aprila 2015.

(23) Komisija je dne 9. julija 2015 Irski po elektronski pošti poslala osnutek zapisnika sestanka dne 7. maja 2015 in Irsko pozvala, naj ga potrdi ali predlaga spremembe tega zapisnika.

(24) Irska je dne 17. julija 2015 odgovorila na elektronsko pošto Komisije z dne 9. julija 2015 in zlasti opozorila na to, da zapisnik po njenem mnenju ni točen oziroma popoln zapis sestanka z dne 7. maja 2015. Irska je predložila svoja stališča o sestanku in ponovila trditve, izražene v njenem dopisu z dne 4. maja 2015. Poleg tega je Irska priložila mnenje, ki ga je pripravil sodnik John D. Cooke (v nadaljnjem besedilu: Cookovo mnenje). Komisija je na dopis Irske z dne 17. julija 2015 odgovorila z dopisom z dne 28. julija 2015.

(25) Irska je z dopisom z dne 14. avgusta 2015 predložila pripombe k zapisniku sestanka dne 7. maja 2015.

(26) Skupina Apple je z dopisom z dne 7. septembra 2015 predložila pripombe k zapisniku sestanka dne 7. maja 2015. Skupina Apple je predložila tudi mnenje, ki ga je pripravil profesor [svetovalec skupine Apple] (v nadaljnjem besedilu: mnenje [svetovalca skupine Apple]).

(27) Komisija je z dopisom z dne 11. novembra 2015 zahtevala, da Irska predloži dodatno pojasnilo o dejavnostih družb ASI, AOE in Apple Distribution International (v nadaljnjem besedilu: ADI), da bi bolje razumela izvajane naloge in tveganja, ki jih nosijo sedeža družb ASI in AOE ter njuni irski podružnici.

(28) Potem ko sta si Irska in Komisija dne 25. novembra 2015, 27. novembra 2015 in 2. decembra 2015 izmenjali več dopisov v zvezi z obsegom zahteve po podatkih in rokom za odgovor, je Irska z dopisom z dne 8. decembra 2015 poslala del zahtevanih podatkov. V tem dopisu je Irska tudi navedla, da bo manjkajoče podatke poslala naknadno in da si skupina Apple prizadeva zbrati zahtevane podatke. V tem dopisu je izrazila tudi svoje pomisleke glede načina, kako je preiskava potekala.

(29) Dne 21. januarja 2016 sta se sestala izvršni direktor družbe Apple Inc. (v nadaljnjem besedilu: Applov izvršni direktor) g. Cook in komisarka za konkurenco Margrethe Vestager, pri čemer je bila navzoča tudi Irska. Applov izvršni direktor je z dopisom z dne 25. januarja 2016 predložil nadaljnja pojasnila v zvezi s točkami, ki jih je izpostavila skupina Apple na sestanku dne 21. januarja 2016. Komisarka za konkurenco je na ta dopis odgovorila z dopisom z dne 29. februarja 2016.

(30) Irska je z dopisom z dne 29. januarja 2016 predložila dodatne podatke v odgovor na zahtevo Komisije z dne 11. novembra 2015.

(31) Irska je z dopisom z dne 17. februarja 2016 ponovno izrazila svoje pomisleke glede načina, kako je potekala preiskava, in navedla, da je Komisija po njenem mnenju kršila pravila o poštenosti postopka in pravice do obrambe.

(32) Skupina Apple je z dopisom z dne 18. februarja 2016 predložila nadaljnja pojasnila v zvezi s točkami, izpostavljenimi na sestanku dne 21. januarja 2016. Skupina Apple je predložila tudi posodobljeno *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple], ki ga je predložila dne 17. novembra 2014 v sklopu svojih pripomb k sklepu o začetku postopka (v nadaljnjem besedilu: drugo *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple]). Skupina Apple je v tem dopisu navedla, da sklep o začetku postopka po njenem razumevanju oporeka razporeditvi dobička irskim podružnicam družb ASI in AOE.

(33) Irska je z dopisom z dne 18. februarja 2016 predložila nezahtevano *ad hoc* poročilo o razporeditvi dobička, ki ga je pripravila družba Pricewaterhouse Cooper (v nadaljnjem besedilu: *ad hoc* poročilo PwC), ki je po mnenju Irske podprlo njeno stališče, da se je pripis dobička irskima podružnicama družb ASI in AOE, ki jo je potrdila Irish Revenue v davčnih stališčih iz let 1991 in 2007, izvedel po tržnih merilih.

(34) Z dopisom z dne 8. marca 2016 je Komisija […] zahtevala dodatne […] informacije […]. Komisija je obravnavala tudi pomisleke, ki jih je izrazila Irska dne 17. februarja 2016 o obsegu preiskave, in pojasnila, da je predmet preiskave preučiti, ali je razporeditev dobička irskima podružnicama družb ASI in AOE, ki je bila odobrena z davčnima stališčema iz let 1991 in 2007, privedla do državne pomoči.

(35) Dne 14. marca 2016 je skupina Apple […] poslala še en dopis, v katerem je izrazila […] pomisleke o poštenosti postopkov. Komisija je na ta dopis odgovorila dne 20. aprila 2016 in kopijo tega dopisa poslala Irski. Skupina Apple je na dopis Komisije z dne 20. aprila 2016 odgovorila z dopisom z dne 6. maja 2016. Komisija je na dopis z dne 6. maja 2016 odgovorila dne 22. julija 2016 in kopijo tega dopisa poslala Irski. Skupina Apple je odgovorila na dopis Komisije z dne 22. julija 2016 z dopisom z dne 24. avgusta 2016, v katerem je izrazila svoje pomisleke o poštenosti postopkov.

(36) Irska je dne 23. marca 2016 Komisiji poslala dva dopisa. V prvem dopisu je Irska predložila del informacij, ki jih je Komisija zahtevala z dopisom z dne 8. marca 2016, in navedla, da bo preostale informacije poslala dne 22. aprila 2016. Z drugim dopisom je Irska ponovno izrazila pomisleke glede poštenosti postopka.

(37) Irska je z dopisom z dne 22. aprila 2016 posredovala dopis skupine Apple z dne 22. aprila 2016, s katerim je Irska Komisiji predložila informacije v odgovor na zahtevo Komisije po informacijah z dne 11. novembra 2015 in […] 8. marca 2016.

(38) Irska je dne 24. maja 2016 predložila dodatne informacije kot dopolnitev tistih, ki jih je poslala dne 22. aprila 2016. Te informacije so obsegale zapisnike sestankov upravnih odborov družb ASI in AOE, ki jih pred tem ni predložila.

2. **DEJANSKI IN PRAVNI OKVIR**

(39) Ta sklep se nanaša na dve davčni stališči, ki ju je izdala Irish Revenue dne 29. januarja 1991 in dne 23. maja 2007 v korist družb ASI in AOE (v nadaljnjem besedilu: sporni davčni stališči). Sporni davčni stališči odobravata metode, po katerih lahko družbi ASI in AOE razporejata dobiček k svojima irskima podružnicama. Sporni davčni stališči omogočata, da družbi ASI in AOE določita svoje letne obveznosti glede plačila davka od dohodka pravnih oseb na Irskem z uporabo metod razporejanja dobička, ki jih je Irish Revenue odobrila v teh stališčih. Stališče iz leta 1991 je veljalo do leta 2007, ko ga je nadomestilo stališče iz leta 2007. Stališče iz leta 2007 je veljalo, dokler na Irskem ni bila vzpostavljena nova Applova korporacijska struktura. V skladu s podatki, ki jih je predložila skupina Apple, je zadnje poslovno leto, za katero velja stališče iz leta 2007, leto 2014, ki se konča 27. septembra 2014.

2.1 *UPRAVIČENCI SPORNIH DAVČNIH STALIŠČ*

2.1.1 SKUPINA APPLE

(40) Skupino Apple sestavljajo Apple Inc. in vse družbe, ki jih nadzira Apple Inc. (v nadaljnjem besedilu skupaj: skupina Apple). Skupina Apple ima sedež v Združenih državah Amerike (v nadaljnjem besedilu: ZDA).

(41) Skupina Apple oblikuje, proizvaja in trži mobilne komunikacijske in medijske naprave, osebne računalnike in prenosne digitalne glasbene predvajalnike. Prodaja različno s tem povezano programsko opremo, storitve, zunanje naprave, omrežne rešitve ter digitalno vsebino in aplikacije tretjih oseb. Skupina Apple prodaja svoje izdelke po vsem svetu prek svojih trgovin, spletnih prodajaln in neposredne prodaje ter nepovezanih operaterjev celičnih omrežij, veletrgovcev, trgovin in pooblaščenih prodajalcev z dodano vrednostjo. Poleg tega prodaja skupina Apple različne izdelke tretjih oseb, ki so združljivi z izdelki skupine Apple, vključno z aplikativno programsko opremo ter raznimi dodatki in zunanjimi napravami, v svojih trgovinah in spletnih prodajalnah.

(42) Skupina Apple prodaja potrošnikom, podjetjem in vladam po vsem svetu. Svoje poslovanje upravlja predvsem na geografski podlagi. Območja poročanja so obe Ameriki, Evropa ([7]), Japonska, širša Kitajska ter preostanek azijsko-pacifiške regije.

(43) Skupina Apple je imela leta 2015 svetovne neto prihodke iz prodaje 233,7 milijarde USD in čisti dohodek 53,4 milijarde USD ([8]). Na dan 26. september 2015 je imela skupina Apple 186,9 milijarde USD v denarnih sredstvih in njihovih ustreznikih ter tržnih vrednostnih papirjih prek tujih podružnic ([9]). Ta znesek v veliki meri ustreza dobičku, ustvarjenemu v tujini, ki ni bil predmet obdavčitve ([10]).

(44) Globalno poslovanje skupine Apple je strukturirano okoli ključnih področij delovanja, ki se upravljajo centralno in jih iz ZDA vodijo izvršni direktorji s sedežem v Cupertinu v ZDA. Ključna področja delovanja skupine Apple so: raziskave in razvoj (v nadaljnjem besedilu: R in R), trženje, poslovne dejavnosti, prodaja ter splošne in upravne dejavnosti.

2.1.2 STRUKTURA SKUPINE APPLE NA IRSKEM

(45) Skupina Apple vključuje družbe, ustanovljene na Irskem. Med družbami v skupini Apple, ustanovljenimi na Irskem, lahko razlikujemo med družbami, ustanovljenimi na Irskem, ki so tudi davčne rezidentke na Irskem, kot so družbe ADI, Apple Operations in Apple Sales Ireland, ter družbami, ustanovljenimi na Irskem, ki niso davčne rezidentke na Irskem, kot so družbe AOI, ASI in AOE.

([7]) Evropsko območje vključuje evropske države ter Bližnji vzhod, Indijo in Afriko, ki se v nadaljnjem besedilu skupaj navajajo kot: regija EMEIA.

([8]) Obračunsko in poslovno leto se končata 26. septembra 2015. Poslovno leto skupine Apple zajema 52- ali 53-tedensko obdobje, ki se konča zadnjo soboto v septembru.

([9]) V javnih finančnih poročilih družbe Apple Inc. ni opredeljeno, katere podružnice imajo ta denarna sredstva, njihove ustreznike in tržne vrednostne papirje.

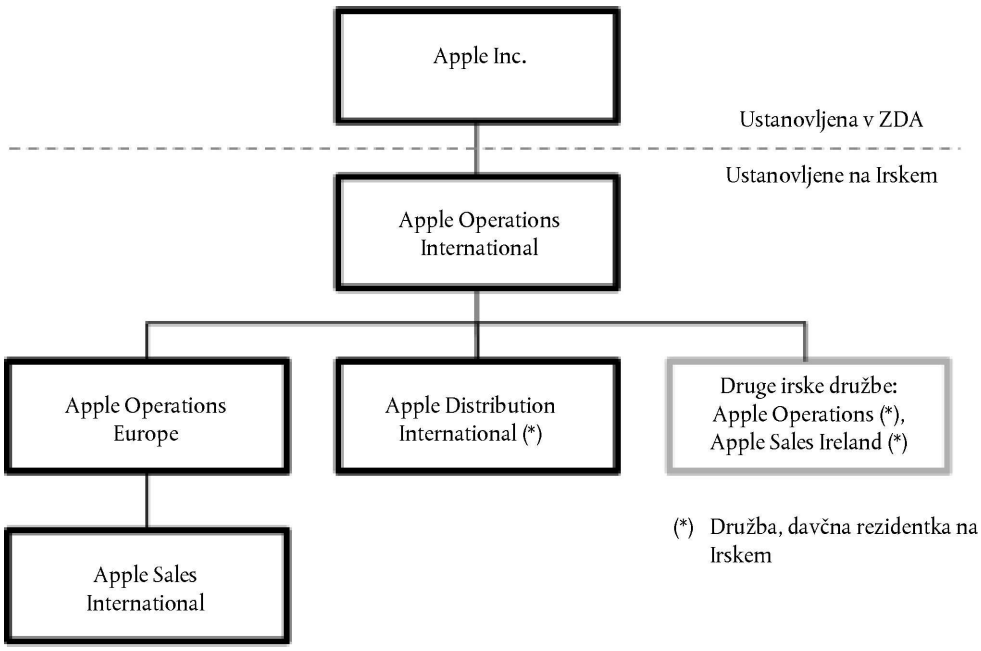
([10]) Glej opombo 5 k Letnemu poročilu skupine Apple za leto 2015 (Javne objave komisije za vrednostne papirje in borzo ZDA K-10), v skladu s katerim „Skoraj ves [Applov] nerazporejeni mednarodni čisti dobiček, namenjen za neomejeno reinvestiranje v dejavnosti zunaj ZDA, so ustvarile podružnice, organizirane na Irskem.“ Skupina Apple je v svojih poročilih predvidela rezervacijo za morebitno prihodnjo obdavčitev dela tega dobička.

(46) Med družbami skupine Apple, ki so ustanovljene in davčne rezidentke na Irskem ter imajo zaposlene na Irskem, so družba ADI, s katero je družba ASI sklenila pogodbo o distribuciji izdelkov Apple zunaj meja Amerik, družba Apple Operations, ki nabavlja orodja, ki jih uporabljajo proizvajalci, in pri dobaviteljih nabavlja sestavne dele za prodajo proizvajalcem, in družba Apple Sales Ireland, ki podpira prodajni program skupine Apple na lokalni ravni na Irskem.

(47) Med družbami skupine Apple, ustanovljenimi na Irskem, ki niso davčne rezidentke na Irskem, je družba ASI, ki je hčerinska družba v popolni lasti družbe AOE, slednja pa je hčerinska družba v popolni lasti družbe AOI, ki je hčerinska družba v popolni lasti družbe Apple Inc., ustanovljene v ZDA ([11]). Družbi AOE in ASI poslujeta na Irskem prek podružnic. Slika 1 prikazuje to korporacijsko strukturo:

Slika 1

Struktura skupine Apple na Irskem



2.1.3 DRUŽBI ASI IN AOE BREZ DAVČNEGA REZIDENTSTVA

(48) Družba, ki je ustanovljena po irskem pravu ali ki je centralno upravljana in nadzorovana na Irskem ali oboje, se običajno šteje za davčno rezidentko na Irskem, zato je zavezana davku od dohodkov pravnih oseb na dobiček, ki ga ustvari na svetovni ravni. To pomeni, da so družbe, ustanovljene na Irskem, načeloma zavezane plačilu davka na Irskem, tudi če so upravljane in nadzorovane zunaj meja Irske.

(49) Vendar sta bili v oddelku 23A irskega zakona o davčni konsolidaciji iz leta 1997 (v nadaljnjem besedilu: TCA 97), preden sta ga spremenila finančni zakon iz leta 2013 in finančni zakon iz leta 2014, predvideni dve izjemi od tega pravila, ki sta omogočali, da se družbe, ustanovljene na Irskem, štejejo za družbe nerezidentke. Na podlagi oddelka 23A TCA 97 družba ni veljala za davčno rezidentko, če (i) je veljala za davčno rezidentko

([11]) Skupina Apple je leta 2006 ustanovila Baldwin Holdings Unlimited (v nadaljnjem besedilu: Baldwin), družbo, ki je rezidentka na Britanskih Deviških otokih. Baldwin Holdings Unlimited ima eno delnico kot zastopnik drugih delničarjev v družbah AOI, ASI, AOE in ADI. Skupina Apple navaja, da je bila družba Baldwin ustanovljena, da bi imela v lasti eno samo delnico v irskih hčerinskih družbah, ker je irska zakonodaja zahtevala, da ima družba z neomejeno odgovornostjo najmanj dva delničarja. Skupina Apple navaja, da je bila družba Baldwin ustanovljena na Britanskih Deviških otokih, ker družbi z neomejeno odgovornostjo, katere delničar je družba z neomejeno odgovornostjo, za katero velja zakonodaja države, ki ni država članica EU, ni treba javno objaviti svojih računovodskih izkazov.

v drugi državi v skladu z uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja (tako imenovana izjema zaradi konvencije) ali (ii) je kotirala na priznani borzi ali jo je na koncu obvladovala oseba, ki je bila rezidentka v državi članici ali državi podpisnici davčnega sporazuma (tako imenovana izjema zaradi ustreznosti družbe), in če so se te ustrezne družbe ali njihove hčerinske družbe ukvarjale s poslovnimi dejavnostmi na Irskem (tako imenovana izjema zaradi poslovne dejavnosti) ([12]). Druga med temi izjemami je pomenila, da ustrezne družbe, ustanovljene na Irskem, ki so se ukvarjale s poslovnimi dejavnostmi na Irskem in katerih centralna uprava in nadzor sta imela sedež zunaj meja Irske, niso veljale za davčne rezidentke na Irskem. Ni pa veljala nobena zahteva, da bi družbe morale imeti davčno rezidentstvo v drugi davčni jurisdikciji.

(50) Družbi ASI in AOE sta ustanovljeni na Irskem. V času veljave spornih davčnih stališč sta se družbi ASI in AOE obravnavali kot „ustrezni družbi" za namene oddelka 23A TCA 97, saj sta bili obe pod končnim nadzorom družbe, ki je rezidentka v državi podpisnici davčnega sporazuma, in sicer družbe Apple Inc., ki je davčna rezidentka ZDA ([13]), in ker sta se družbi ASI in AOE vsaka prek svoje podružnice na Irskem ukvarjali s poslovnimi dejavnostmi ter ju je upravljala in nadzorovala družba zunaj meja Irske, sta se obe družbi šteli kot družbi nerezidentki na Irskem v skladu z izjemo zaradi poslovnih dejavnosti iz oddelka 23A TCA 97.

(51) Družbi ASI in AOE v času, ko sta veljali sporni davčni stališči, nista bili davčni zavezanki v nobeni drugi davčni jurisdikciji razen Irske ([14]). Vsaka družba je dejansko poslovala prek ene same podružnice na Irskem in, kar je pomembneje, družbi nista bili davčni zavezanki v ZDA ([15]), državi, v kateri so ju v skladu s stališčem Irish Revenue na podlagi oddelka 23A TCA 97 upravljali in nadzirali ([16]). Kar zadeva sedež družb ASI in AOE, njuna sedeža fizično ne obstajata in nimata zaposlenih ter nista v nobeni jurisdikciji.

(52) Če povzamemo, sta družbi ASI in AOE ustanovljeni na Irskem, toda v času, ko sta veljali sporni davčni stališči, nista bili davčni rezidentki na Irskem. Poleg tega družbi v tistem obdobju nista bili davčni rezidentki v nobeni drugi davčni jurisdikciji, saj njune dejavnosti v drugih jurisdikcijah in zlasti dejavnosti njunih sedežev, ki fizično nista obstajala in nista imela zaposlenih, niso privedle do tega, da bi bili davčni zavezanki v ZDA ali v kateri drugi jurisdikciji na podlagi veljavnih pravil obdavčevanja. Zato bi družbi ASI in AOE v času, ko sta veljali sporni davčni stališči, lahko za namene davčnega rezidentstva še najbolje opisali kot „apatrida".

2.1.4 NALOGE IRSKIH PODRUŽNIC DRUŽB ASI IN AOE, KOT STA JIH PREDSTAVILI IRSKA IN SKUPINA APPLE

(53) Irska in skupina Apple sta predložili opise nalog, ki sta jih izvajali irski podružnici družb ASI in AOE ([17]), ti opisi pa so bili uporabljeni kot podlaga za predstavitev in podprtje Applove ocene obdavčljivega dobička teh družb za namene irskega davka od dohodkov pravnih oseb. Ti opisi so predstavljeni v uvodnih izjavah 54 do 57.

([12]) V pododdelku 2 oddelka 23A TCA 97 je prej pisalo: „V skladu s pododdelkoma (3) in (4) družba, ki je ustanovljena v državi, za namene davčnih zakonov in zakonov o davku na kapitalske dobičke velja za rezidentko v državi." V pododdelku (3) je pisalo: „Pododdelek (2) ne velja za družbo, ustanovljeno v državi, če je ta družba ustrezna družba in (a) se ukvarja s poslovnimi dejavnostmi v državi ali (b) je povezana z družbo, ki se ukvarja s poslovnimi dejavnostmi v državi." Oddelek 23A je bil spremenjen s finančnim zakonom iz leta 2013. V skladu z novo različico ni več mogoče, da družba, ustanovljena na Irskem, ne bi imela davčnega rezidentstva, ker se bo družba, ki je ustanovljena na Irskem, obravnavala kot davčna rezidentka, če se ta družba ne obravnava kot davčna rezidentka v kateri drugi davčni jurisdikciji. Oddelek 23A v svoji novi različici velja od 1. januarja 2015. Finančni zakon iz leta 2014 je uvedel še dodatno spremembo oddelka 23A, v skladu s katero se vse družbe, ustanovljene na Irskem, štejejo kot davčne rezidentke na Irskem, razen kadar je družba davčna rezidentka v drugi jurisdikciji v skladu z uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Tudi to pravilo velja od 1. januarja 2015. Vendar pa za družbe, ustanovljene pred 1. januarjem 2015, velja prehodno obdobje do 31. decembra 2020.

([13]) Kot navaja skupina Apple in kot je sprejela Irish Revenue, sta obe družbi centralno upravljani in nadzorovani zunaj meja Irske.

([14]) Z izjemo singapurske podružnice AOE, glej uvodno izjavo 111.

([15]) V okviru zaslišanj v ameriškem senatu je skupina Apple izjavila, da družba ASI ni imela davčnega rezidentstva ne na Irskem ne v ZDA, glej dokazno gradivo zaslišanja v zvezi s prelivanjem dobička offshore in davčnim zakonikom ZDA, 2. del, (Apple Inc.) (Hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)) stalnega pododbora ameriškega senata za preiskave, 21. maj 2013, str. 24.

([16]) Irska je v točki 12 svojih pripomb k sklepu o začetku postopka navedla, da „so se vse ključne strateške poslovne odločitve v zvezi z družbama AOE in ASI sprejemale zunaj Irske in […] da sta bili družbi funkcionalno upravljani in nadzirani v ZDA". Glej tudi Cookovo mnenje, ki pravi: „Po mojem mnenju je na podlagi opisa dejstev, ki sem ga prejel o njunih dejavnostih na Irskem, nesporno, da sta centralna uprava in nadzor v primeru družb ASI in AOE v ZDA, pri čemer direktorji matične družbe sami sprejemajo vse strateške odločitve o tem, kako se bodo izvajale dejavnosti na Irskem: na primer, katere pogodbe bodo sklenjene, s kom in pod kakšnimi pogoji."

([17]) Skupina Apple je navedla, da „se dobički podružnice iz irskih virov določajo glede na dejavnosti, ki jih je ta podružnica izvajala". Dopis skupine Apple z dne 4. maja 2015, str. 5.

(54) Kar zadeva družbo ASI, je njena irska podružnica odgovorna predvsem za izvrševanje nabave, prodaje in distribucijskih dejavnosti, ki so povezane s prodajo Applovih izdelkov povezanim strankam ([18]) in nepovezanim (tretjim) strankam v regijah EMEIA in APAC ([19]). Ključne naloge v irski podružnici družbe ASI vključujejo: nabavo Applovih končnih izdelkov pri proizvajalcih, ki so nepovezane (tretje) stranke in povezane stranke ([20]); distribucijske dejavnosti, povezane s prodajo izdelkov povezanim strankam v regijah EMEIA in APAC ([21]); dejavnosti spodbujanja prodaje in distribucije, ki so povezane s prodajo tretjim strankam v regiji EMEIA ([22]); dejavnosti prodajnih in distribucijskih skupin ([23]), spletno prodajo ([24]); logistične dejavnosti ([25]); ter izvajanje AppleCare, Applovih poprodajnih storitev za stranke, ki vključujejo odgovornost za garancije, vodenje programov popravil in servisno mrežo, vključno s podporo po telefonu.

(55) Irska podružnica družbe ASI izvršuje tudi naročila lokalnih distribucijskih subjektov v državah APAC. Številne dejavnosti, ki so povezane z distribucijo v to regijo, izvajajo povezane stranke (na primer logistično podporo) na podlagi pogodb o storitvah, sklenjenih z irsko podružnico družbe ASI. Poleg tega je irska podružnica družbe ASI odgovorna za spremljanje vsakodnevnega upravljanja distribucijskih tveganj, zlasti tveganj zmanjšanja vrednosti zalog, tveganj iz naslova garancije in tveganj iz naslova kreditnega limita. Irska podružnica družbe ASI je od 1. januarja 2012 odgovorna tudi za lokalizacijo izdelkov, kar je pred tem opravljala irska podružnica družbe AOE.

(56) Kar zadeva družbo AOE, je njena irska podružnica odgovorna za proizvodnjo in sestavljanje specializiranega nabora računalniških proizvodov v svojih prostorih na Irskem, ki vključuje namizne računalnike iMac, prenosne računalnike MacBook in drugi računalniški pribor, ki se vsi proizvajajo za regijo EMEIA ([26]). Irska podružnica družbe AOE dobavlja vse svoje končne izdelke povezanim strankam. Glavne dejavnosti irske podružnice družbe AOE vključujejo tekoče izvajanje postopkov, ki so potrebni za proizvodnjo izdelkov, zasnovo postopkov in namestitev novih izdelkov. Ključne naloge irske podružnice družbe AOE vključujejo: načrtovanje in časovno razporejanje proizvodnje ([27]); procesni inženiring ([28]); proizvodnjo in operacije ([29]); zagotavljanje in nadzor kakovosti ([30]) ter obnovitvene operacije ([31]).

([18]) Povezane stranke so v računovodskem smislu opredeljene kot subjekti, katerih končno obvladujoča stranka je ista oseba ali subjekt ali na katere ima isti subjekt ali oseba pomemben vpliv, glej MRS 24.

([19]) EMEIA pomeni Evropo, Bližnji vzhod, Indijo in Afriko. APAC pomeni azijsko-pacifiško regijo.

([20]) Irska podružnica družbe ASI kupuje Applove izdelke pri vnaprej določenih proizvajalcih […]. Irska podružnica družbe ASI oceni napoved pričakovanega povpraševanja, tako da zbere in analizira regionalne podatke ter jih vnese v postopek za izračun napovedi svetovnega prodajnega povpraševanja, ki ga vodijo v ZDA.

([21]) Te povezane stranke so lahko distribucijski subjekti v lokalni državi ali trgovine v lokalni državi. Irska podružnica družbe ASI izvršuje naročila teh povezanih strank in organizira distribucijske dejavnosti za izvoz ali dostavo izdelka tem subjektom.

([22]) Štiri ključne poti na trg prek tretjih strank so: posredniki pri prodaji poslovnim strankam, maloprodaja, posredniki za področje izobraževanja in telekomunikacijska podjetja (skupaj stranke v okviru prodajne poti). Irska podružnica družbe ASI sklepa pogodbe z drugimi subjekti, ki so povezane stranke, za spodbujanje prodaje, trženje in druge storitve podpore v zvezi s strankami v okviru prodajne poti na lokalnih trgih EMEIA. Vhodne storitve in storitve podpore zagotavljajo Applovi subjekti na lokalnem trgu, družba ASI pa sklepa pogodbe s partnerji v okviru prodajne poti ter sprejema in izvršuje prodajna naročila po oceni dejavnikov, ki vključujejo razpoložljivost zalog, prodajno povpraševanje v vseh državah in kreditno tveganje na podlagi Applovih svetovnih smernic.

([23]) Dejavnosti, povezane s prodajo prek povezanih strank in tretjih strank, vključujejo vodenje postopka izvršitve za stranke, da se v irski podružnici družbe ASI doseže čim večja učinkovitost distribucijskih dejavnosti, razporejanje izdelkov in upravljanje naročil, izvajanje prodaje in upravljanje ključnih strank tretjih strank za obravnavo zahtev v zvezi z naročili.

([24]) Prodajne in distribucijske skupine se osredotočajo tudi na neposredno prodajo prek in s strani spletnih prodajaln. Dejavnosti prodajnih in distribucijskih skupin v povezavi s spletnimi prodajalnami vključujejo pospeševanje postopka prodaje in naročanja za potrošnike, mala in srednja podjetja ter stranke na področju izobraževanja.

([25]) To vključuje prevoz izdelkov zlasti od tretjih proizvajalcev na Kitajskem do ciljnih trgov v regiji EMEIA. Dejavnosti logistike vključujejo usmerjanje izvoznega tovora Applovih izdelkov do strank v okviru prodajne poti, strank spletnih prodajaln in povezanih strank. Nekatere logistične dejavnosti izvajajo povezane stranke na podlagi pogodb o storitvah, sklenjenih z irsko podružnico družbe ASI.

([26]) Glede na *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple] izdelki, ki jih proizvede irska podružnica družbe AOE, predstavljajo le majhen delež Applovega celotnega obsega prodaje v regiji EMEIA.

([27]) Ta funkcija zagotavlja dejavnosti proizvodnih delavcev in potek postopkov za vzdrževanje redne in učinkovite rabe virov in pričakovane ravni proizvodnje.

([28]) Procesni inženiring se nanaša na upravljanje, nadzorovanje in optimizacijo postopkov v okviru proizvodnih dejavnosti. Skupina določa in izboljšuje učinkovite postopke za tekoče in nove izdelke.

([29]) Dejavnosti vključujejo vse postopke, ki so potrebni za pretvorbo različnih sestavnih delov v končne izdelke v skladu s standardi, ki jih določa družba Apple Inc. v ZDA.

([30]) Funkcija zagotavljanja in nadzora kakovosti vključuje vse dejavnosti, s katerimi irska podružnica družbe AOE preverja kakovost vseh dejavnikov, vključenih v proizvodnjo.

([31]) To zadeva izdelke, ki so bili iz različnih razlogov vrnjeni skupini Apple. Irska podružnica družbe AOE zagotavlja, da je obnovljen Applov izdelek pred ponovno prodajo deležen obnovitvenega postopka, da izpolnjuje Applove standarde kakovosti.

(57) Irska podružnica družbe AOE poleg svojih glavnih proizvodnih dejavnosti zagotavlja tudi skupne storitve drugim družbam iz skupine Apple v regiji EMEIA v zvezi s financami (računovodstvo, storitve obračunavanja plač in obveznosti do dobaviteljev), informacijskimi sistemi in tehnologijo ter človeškimi viri. Irska podružnica družbe AOE razvija za skupino Apple značilno procesno in proizvodno strokovno znanje ([32]) ter uporablja to znanje, da občasno pomaga Applovim tretjim proizvajalcem in distribucijskim centrom. Irska podružnica družbe AOE je odgovorna tudi za spremljanje vsakodnevnega upravljanja proizvodnih tveganj in tveganj zmanjšanja vrednosti zalog. Do 1. januarja 2012 je bila inženirska skupina v irski podružnici družbe AOE odgovorna tudi za lokalizacijo Applovih izdelkov za lokalne trge ter izvajanje programa tehničnih preskusov v zvezi z Applovimi izdelki in programsko opremo (na primer, nove izdaje programske opreme) ([33]). Od januarja 2012 to funkcijo opravlja irska podružnica družbe ASI.

2.1.5 DEJAVNOSTI DRUŽBE ASI V REGIJI EMEIA

(58) Družba ASI prodaja blago v regiji EMEIA. Družba ASI ni prijavila stalne poslovne enote ([34]) v davčnih jurisdikcijah regije EMEIA, kjer se to blago prodaja. Prodaje se sklepajo med strankami v davčnih jurisdikcijah različnih držav članic ter družbo ASI (in ADI) prek nepovezanih (tretjih) prodajnih posrednikov in Applovih trgovin in spletnih prodajaln. Družba ASI sklepa prodajne pogodbe s pridobitvijo podpisa pooblaščenih oseb, zaposleni v irski podružnici družbe ASI pa izvršijo prodajo ter uredijo dobavo in druge zadeve s strankami ([35]). Prodaje, ki jih izvrši družba ASI, se sklenejo s podpisom pooblaščenega zastopnika ([36]). Za ponazoritev, [80–85] % celotnega dohodka družb ASI in ADI od prodaje tretjim strankam v letu 2014 je, kot je bilo določeno za Applovo notranje poročanje ([37]), izhajalo iz prodaje v Uniji, medtem ko je prodaja v celotni evropski regiji predstavljala [90–95] % celotnega prihodka od prodaje tretjim strankam, prodaja na Bližnjem vzhodu pa je znašala [5–10] % celotnega prihodka od prodaje tretjim strankam.

2.2 *SPORNI DAVČNI STALIŠČI*

2.2.1 SPORNI DAVČNI STALIŠČI, KOLIKOR SE NANAŠATA NA ASI

(59) Leta 1991 je skupina Apple predlagala metodo za določitev čistega dobička irske podružnice družbe Apple Computer Accessories Ltd. (ki je pozneje postala ASI), ki jo je Irish Revenue v davčnem stališču odobrila. V skladu s tem stališčem naj bi se čisti dobiček za razporeditev irski podružnici družbe ASI izračunal v višini 12,5 % vseh stroškov poslovanja podružnice ([38]) brez materiala za nadaljnjo prodajo.

(60) Leta 2007 je Irish Revenue v novem stališču odobrila spremenjeno metodo za določitev čistega dobička irske podružnice družbe ASI. V skladu s tem stališčem naj bi se čisti dobiček za razporeditev irski podružnici družbe ASI izračunal v višini [10–15] % stroškov poslovanja podružnice brez stroškov, kot so odhodki, ki izhajajo iz Applovih hčerinskih družb, in materialni stroški.

2.2.2 SPORNI DAVČNI STALIŠČI, KOLIKOR SE NANAŠATA NA DRUŽBO AOE

(61) Leta 1991 je skupina Apple predlagala metodo za določitev čistega dobička irske podružnice družbe Apple Computer Ltd. (ki je pozneje postala AOE), ki jo je Irish Revenue v davčnem stališču odobrila. V skladu s tem stališčem naj bi se čisti dobiček, ki ga je mogoče pripisati irski podružnici družbe AOE, izračunal v višini 65 %

([32]) […].
([33]) Ena glavnih nalog lokalizacijske skupine je bila prilagajati izdelke in storitve različnim jezikom, regionalnim razlikam in tehničnim zahtevam lokalnih trgov.
([34]) Stalna poslovna enota se nanaša na davčno zavezanost v jurisdikciji.
([35]) Dopis Irske z dne 15. aprila 2015, dodatek, str. 19.
([36]) *Ad hoc* poročilo PwC, Dodatek 1, podružnica družbe Apple Sales International (ASI), str. 11.
([37]) Dopis skupine Apple z dne 22. aprila 2016, str. 12 in preglednica 10.
([38]) Stališče iz leta 1991 govori o „stroških poslovanja“ v primeru družbe ASI in o „odhodkih iz poslovanja“ v primeru družbe AOE, čeprav se izraza nanašata na isto kategorijo odhodkov.

odhodkov iz poslovanja te podružnice do letnega zneska [60–70] milijonov USD in v višini 20 % njenih odhodkov iz poslovanja, ki presegajo [60–70] milijonov USD. Za uporabo te metode je veljala določba, da bi se v primeru, če bi bil celotni dobiček irske podružnice družbe AOE nižji od zneska, izračunanega s formulo, za določitev čistega dobička podružnice uporabil nižji znesek. Odhodki iz poslovanja, ki so bili uporabljeni v tej metodi, so bili vsi odhodki iz poslovanja, ki jih je imela irska podružnica družbe AOE, vključno z amortizacijo, vendar brez materiala za ponovno prodajo in deleža stroškov za neopredmetena sredstva, ki jih zaračunajo Applove povezane družbe. Lahko se uveljavlja predpisana amortizacija, ki amortizacije, obračunane v izkazih, ne bi smela preseči za več kot [1–10] milijonov USD ([39]).

(62) Leta 2007 je Irish Revenue v novem stališču odobrila revidirano metodo za določitev čistega dobička irske podružnice družbe AOE. V skladu z metodo, odobreno s tem stališčem, je bila davčna osnova irske podružnice enaka (i) [10–15] % stroškov poslovanja podružnice brez stroškov, ki izhajajo iz Applovih hčerinskih družb, in materialnih stroškov, (ii) donosnosti intelektualne lastnine v višini [1–5] % prometa podružnice v zvezi z akumulirano tehnologijo za proizvodni proces irske podružnice ter (iii) odbitku za predpisano amortizacijo za obrate in stavbe, „izračunano in potrjeno na običajni način“.

2.2.3 DOKUMENTI, KI JIH JE IMELA NA VOLJO IRISH REVENUE OB IZDAJI SPORNIH DAVČNIH STALIŠČ

(63) Dokumenti, ki jih je poslala Irska in naj bi predstavljali vse bistvene elemente v podporo stališču iz leta 1991, vključujejo tri dopise (z dne 12. oktobra 1990, 5. decembra 1990 in 16. januarja 1991) in dva faksa (z dne 2. januarja 1991 in 24. januarja 1991) [davčnega svetovalca skupine Apple] kot davčnega svetovalca skupine Apple (v nadaljnjem besedilu: davčni svetovalec skupine Apple); zapis pogovora dne 30. novembra 1990 in zapis sestanka dne 3. januarja 1991, ki ju je pripravila Irish Revenue; ter dopis Irish Revenue z dne 29. januarja 1991, ki potrjuje, da je iz dopisov davčnega svetovalca skupine Apple pravilno razvidna metoda za določitev dobičkov, ki se razporedijo irskima podružnicama družb ASI in AOE, kot je bilo dogovorjeno na sestanku dne 3. januarja 1991. Ta metoda je opisana v uvodnih izjavah 59 in 61.

(64) Naslednji citat je iz zapisa pogovora dne 30. novembra 1990:

„[Davčni svetovalec skupine Apple] je kot podatek o ozadju omenil, da je skupina Apple zdaj največji delodajalec v območju Corka, saj ima 1 000 neposredno zaposlenih, 500 oseb pa dela zanj po pogodbi s podizvajalcem. Navedel je, da družba trenutno pregleduje svoje delovanje po vsem svetu in želi določiti profitno maržo za svoje irske dejavnosti. [Davčni svetovalec skupine Apple] je predložil računovodske izkaze, pripravljene za irsko podružnico za obračunsko obdobje, ki se je končalo 29. septembra 1989, iz katerih je bil razviden čisti dobiček 270 milijonov USD pri prometu 751 milijonov USD. Navedeno je bilo, da nobena irska družba, ki kotira na borzi, ni imela podobne stopnje čistega dobička. Po mnenju [davčnega svetovalca skupine Apple] dobiček izhaja iz treh virov: tehnologije, trženja in proizvodnje. Na irsko podružnico se nanaša samo proizvodni element.

[Irish Revenue] je opozorila, da je v predlagani shemi kritična raven zaračunane pristojbine. [Davčni svetovalec skupine Apple] je izjavil, da bi bila družba pripravljena sprejeti dobiček v višini 30–40 milijonov USD ob predpostavki, da bo družba Apple Computer Ltd. ustvarila takšen dobiček. (Računalniška industrija je podvržena cikličnim nihanjem). Ob predpostavki, da skupina Apple ustvari dobiček 100 milijonov £, bo sprejemljivo, da se 30–40 milijonov USD (ali drug izpogajani znesek) lahko pripiše proizvodni dejavnosti. Če pa bi družba doživela upad gospodarske uspešnosti in bi ustvarila manjši dobiček od 30–40 milijonov USD, bi se v tem primeru ves dobiček pripisal [*sic*] proizvodni dejavnosti. Predlog je v bistvu ta, da se bo ves dobiček, za katerega velja zgornja meja 30–40 milijonov USD, pripisal proizvodni dejavnosti.

[Irish Revenue] je prosila [davčnega svetovalca skupine Apple], naj pove, ali obstaja kakšna podlaga za znesek 30–40 milijonov USD, in ta je priznal, da za ta znesek ni nobene strokovne podlage. Vendar je bil znesek tako visok, da je upal, da bo prepoznan kot dobronameren predlog. Ker tega zneska ni bilo mogoče oceniti ločeno, se je [davčni svetovalec skupine Apple] obvezal, da bo pridobil podrobnosti o dejanskih stroških, ki jih je mogoče pripisati irski podružnici.“

([39]) Glej faks z dne 24. januarja 1991, ki ga je poslal [davčni svetovalec skupine Apple], o predpisani amortizaciji.

(65) Naslednji citat je iz zapisa sestanka dne 3. januarja 1991:

„po mnenju [davčnega svetovalca skupine Apple] je bilo jasno, da se družba ukvarja z določanjem transfernih cen. Računovodski izkazi podružnice za obračunsko obdobje, ki se je končalo 30. septembra 1989, so pokazali čisti dobiček 269 000 000 USD pri prometu 751 000 000 USD. Nobena družba na irski borzi se ni približala podobnemu rezultatu.

Revenue ni bila pripravljena dokončno sklepati, ali se je družba ukvarjala z določanjem transfernih cen, temveč se je bila pripravljena pogovarjati o višini dobička za irsko podružnico na podlagi odstotnega deleža dejanskih stroškov, ki jih je mogoče pripisati irski podružnici.

Predlog pred sestankom je bil, da bi dobiček, ki bi ga bilo mogoče pripisati irski podružnici, zajemal stroške in [30–40] milijonov USD in da predpisana amortizacija ne bi presegala [10–20] milijonov, tako da bi se irski davek obračunal na [20–30] milijonov USD. Na podlagi računovodskih izkazov za obračunsko obdobje, ki se je končalo 30. septembra 1990, je dobiček [30–40] milijonov USD predstavljal 46 % stroškov, ki jih je mogoče pripisati irski podružnici. Opozorjeno je bilo, da ta vrednost močno presega vrednost [10–15] %, ki jo je običajno mogoče pripisati stroškovnemu centru, čeprav je bilo brez težav priznano, da je vrednost [10–15] % nepomembna v povezavi z računalniško industrijo. Opozorjeno je bilo, da lahko v nekaterih panogah in zlasti v farmacevtski industriji dodatek doseže 100 %. Vendar pa je bilo priznano, da farmacevtska in računalniška industrija nista neposredno primerljivi. Po dodatnih razpravah je bilo doseženo soglasje, da se ob zadovoljivem rezultatu v zvezi z vprašanjem predpisane amortizacije sprejme 65-odstotni dodatek na stroške, ki jih je mogoče pripisati irski podružnici. Poleg tega je bilo dogovorjeno sprejetje 20-odstotnega dodatka na stroške, ki presegajo [60–70] milijonov USD, da ne bi preprečili širitve dejavnosti na Irskem.

[…] Na podlagi dodatnih razprav je bilo dogovorjeno, da se bo izračunavanje predpisane amortizacije pretvorilo v irske funte ([40]) in da se bo normalna stopnja obrabe ([41]) knjižila za vsa leta. Poleg tega je bilo dogovorjeno, da je vrednost, ki jo lahko družba uveljavlja, omejena na znesek, ki amortizacijo, obračunano v računovodskih izkazih, presega za največ [1–10] milijonov USD. Na podlagi seznama stroškov, predloženega za obdobje, ki se je končalo 30. septembra 1990, bi to zagotovilo, da bi dobiček, na katerega bi se obračunal irski davek, znašal [30–40] milijonov USD.

[…] Nato so razpravljali o formatu računovodskih izkazov, ki jih je treba predložiti. Predlog o predložitvi seznama stroškov ni bil sprejet. Dogovorjeno je bilo, da bo pripravljen popoln izkaz uspeha ter da se bo upoštevala licenčnina/stroški za sedež družbe za tehnološke in trženjske storitve, ki jih zagotavlja skupina. Poleg tega bodo predloženi popolni revidirani računovodski izkazi.

[…] V zvezi z ločenim vprašanjem se je [davčni svetovalec skupine Apple] želel dogovoriti o dodatku na stroške za novo družbo, katere dejavnosti bi bile omejene na nabavo surovin v državi. Predlagan je bil 10-odstotni dodatek in po dodatnih razpravah je bil sprejet 12,5-odstotni dodatek."

(66) Dopis davčnega svetovalca skupine Apple z dne 16. januarja 1991 vsebuje ponazoritev formata za izpolnjevanje računovodskih izkazov za irsko podružnico družbe Apple Computer Ltd. in seznam predpisanih amortizacij za družbo Apple Computer Ltd. za obdobje od leta 1985 do leta 1990. Faks davčnega svetovalca skupine Apple z dne 24. januarja 1991 potrjuje strinjanje skupine Apple z naslednjim besedilom o predpisani amortizaciji, ki nadomešča besedilo o predpisani amortizaciji, ki ga je predhodno poslal davčni svetovalec skupine Apple v dopisu z dne 16. januarja 1991: „Uveljavljana predpisana amortizacija ne bo presegala amortizacije, obračunane v računovodskih izkazih, za več kot [1–10] milijonov USD."

(67) Dokumenti, ki jih je poslala Irska in ki naj bi predstavljali vse bistvene elemente v podporo stališču iz leta 2007, vključujejo dopis davčnega svetovalca skupine Apple z dne 16. maja 2007 in dopis Irish Revenue z dne 23. maja 2007, ki potrjuje, da sprejema metodo za določitev dobička, ki naj se razporedi irskima podružnicama družb ASI in AOE, kot je obrazložena v dopisu davčnega svetovalca skupine Apple. Ta metoda je opisana v uvodnih izjavah 60 in 62. Nobeden od poslanih dokumentov ne pojasnjuje vrednosti „[10–15] % [lokalnih stroškov poslovanja na Irskem]/[1–5] % [letnega prometa družbe AOE, ki izhaja iz izdelkov, proizvedenih na Irskem]/[10–15] % [stroškov poslovanja družbe ASI]", ki so bile odobrene s tem stališčem, in tudi ni nakazano, na kakšen način so bile te vrednosti izračunane. Dopis davčnega svetovalca skupine Apple vsebuje več specifikacij

([40]) Dodana opomba: funt se nanaša na irsko valuto v času stališča, na irski funt.
([41]) Dodana opomba: obraba se nanaša na amortizacijo materialnih dobrin.

o tem, kako se bo dogovorjena metoda uporabljala. Predvsem navaja, da bi se izognili dvoumnosti, da so iz stroškov poslovanja družbe ASI in „lokalnih stroškov poslovanja na Irskem“ družbe AOE izvzeti vsi odhodki, ki jih zaračunajo Applove hčerinske družbe po svetu, odhodki „pred ugotovitvijo izida“, kot so materialni stroški, carinske dajatve, prevozni stroški itn., enkratni stroški prestrukturiranja ter stroški kapitala.

(68) Nobeden od dokumentov, zagotovljenih v podporo spornim davčnim stališčem, ne vsebuje ne sočasne študije o razporeditvi dobička ne poročila o določanju transfernih cen.

2.3 *OPIS ZADEVNEGA NACIONALNEGA PRAVNEGA OKVIRA*

(69) V skladu z oddelkom 21(1) TCA 97 se davek od dohodkov pravnih oseb na Irskem obračunava na podlagi dobička podjetij. V skladu z oddelkom 76(3) TCA 97 se za namene davka od dohodkov pravnih oseb izračuna dohodek, ocena pa poda na podlagi enakih shem in primerov, kot veljajo za namene davka na dohodek, ter v skladu z določbami, ki veljajo za te sheme in primere. Na Irskem se davek na dohodek na podlagi kodeksa o neposrednem obdavčenju obračunava glede na vrsto shem C, D, E in F ter v shemi D na podlagi vrste primerov I do V. Oddelek 12 TCA 97 določa, da „se [d]avek na dohodek na podlagi zakonov o davku na dohodek obračunava za vse premoženje, dobičke oziroma pridobitve, opisane v shemah [C–F] […], ter v skladu z določbami zakonov o davku na dohodek, ki veljajo za te sheme“ ([42]). V oddelku 18 TCA 97 je določeno področje uporabe davka na podlagi sheme D in v njegovem pododdelku 2(2) so našteti primeri in njihovo področje uporabe. Iz teh določb izhaja, da se davek od dohodkov pravnih oseb na Irskem obračunava na podlagi dobička (dohodka in obdavčljivega dobička) družbe ne glede na način nastanka ob upoštevanju določenih izjem ([43]).

(70) Za določitev davčne osnove za namene izračuna davka od dohodkov pravnih oseb se kot izhodiščna točka vzame računovodski dobiček družbe davkoplačevalke ([44]). Računovodski dobiček družbe se nato za davčne namene prilagodi s splošnimi pribitki in odbitki, ki jih določa zakon ([45]), na primer, z odbitkom za predpisano amortizacijo ([46]). Obračunsko obdobje je običajno 12-mesečno obdobje, za katerega družba pripravi svoje računovodske izkaze ([47]).

(71) Irska uporablja različno davčno stopnjo za dohodke iz poslovanja, neposlovne dohodke in kapitalski dobiček. V oddelku 21 TCA 1997 je določena splošna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb 12,5 % ([48]). Ta stopnja se uporablja za dohodke iz poslovanja ([49]) družb, obdavčenih na podlagi primera I sheme D. Neposlovni dohodki so obdavčeni po stopnji 25 % ([50]). Irish Revenue je zagotovila smernice o klasifikaciji dejavnosti kot poslovne dejavnosti v svojih „Smernicah o prihodkih za klasifikacijo dejavnosti kot poslovne dejavnosti“ ([51]). V skladu s temi smernicami izraz „poslovne“ predpostavlja, da se zadevna družba ukvarja s poslovnimi dejavnostmi, iz katerih izhajajo njeni dohodki. Dejavnosti se razlikujejo glede na vrsto posla in zahtevajo osebe, ki imajo

([42]) Dohodek v shemi C zadeva dobičke, ki izhajajo iz dividend, izplačanih iz javnofinančnih prihodkov, plačljivih na Irskem (oddelek 17 TCA 97); dohodek v shemi D je nadalje razdeljen na pet primerov; (i) dobički iz poslovanja; (ii) dobički iz opravljanja poklicnih dejavnosti; (iii) neobdavčene obrestni in tuji dohodki; (iv) vsi drugi dohodki ali dobiček, ki niso obdavčljivi kako drugače; (v) dohodek od oddaje zemljišč v najem na Irskem (oddelek 18 TCA 97), shema E zadeva dohodke iz javnih služb, zaposlitve, rent in pokojnin (oddelek 19 TCA 97), shema F pa zadeva dividende iz irskih družb (oddelek 20 TCA 97).

([43]) Oddelek 21(1). Primeri takih posebnih izjem so dobički družbe nerezidentke, ki jih ni mogoče razporediti podružnici, glej oddelek 25 TCA 97, ali večina izplačil, prejetih od drugih družb, ki so rezidentke na Irskem, glej oddelek 129 TCA 97.

([44]) Oddelek 76A TCA 97.

([45]) Na primer, v skladu z oddelkom 81(2) TCA 97 so odhodki na splošno davčno priznani, če niso kapitalski ter če nastanejo v celoti in izključno za poslovne namene.

([46]) Oddelka 307 in 308 TCA 97.

([47]) Oddelek 27(1), (2) TCA 97.

([48]) Oddelek 18, odstavka 1 in 2(a) TCA 1997 v povezavi z oddelkom 21(1) TCA 97.

([49]) Oddelek 3(1) opisuje „poslovne dejavnosti“ tako, da vključujejo „vsako poslovno dejavnost, proizvodnjo, tvegano dejanje ali zadevo, ki ima naravo poslovne dejavnosti“.

([50]) V skladu z oddelkom 21A TCA 97 se za dohodek, obdavčljiv na podlagi sheme D, primeri III, IV in V, uporablja davčna stopnja 25 %. Ti primeri med drugim vključujejo pasivne dohodke, kot so obresti, licenčnine in dohodek od najemnin.

([51]) Irish Revenue, Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading (Smernice o mnenjih Irish Revenue glede klasifikacije dejavnosti kot poslovne dejavnosti), na voljo na: http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html

potrebna znanja in spretnosti ter pristojnosti za njihovo izvajanje ([52]). Kapitalski dobički so obdavčeni po stopnji 33 % z oprostitvijo davka na udeležbo pri dobičku pri odtujitvah nekaterih deležev v višini 5 % ali več v družbah, ki so rezidentke v Uniji ali državah podpisnicah davčne konvencije.

(72) V skladu z oddelkom 26 TCA 97 so družbe, ki so rezidentke na Irskem, zavezane plačilu davka od dohodkov pravnih oseb za dobiček, ki ga ustvarijo na svetovni ravni, in kapitalske dobičke, izključena pa je večina izplačil, prejetih od drugih družb, ki so rezidentke na Irskem ([53]).

(73) Oddelek 25 TCA 97 določa področje uporabe davka od dohodkov pravnih oseb, ki se obračuna v primeru družb nerezidentk. Oddelek 25 TCA 97 določa, če je ustrezno, naslednje:

„(1) Družba, ki ni rezidentka v državi, ni zavezanka za davek od dohodkov pravnih oseb, razen če v državi posluje prek podružnice ali zastopstva; če pa posluje tako, se ji ob upoštevanju vseh izjem, ki jih zagotavljajo zakoni o davku od dohodkov pravnih oseb, davek od dohodkov pravnih oseb obračuna za ves njen obdavčljivi dobiček, ne glede na to, kje nastane.

(2) Za namene davka od dohodkov pravnih oseb je obdavčljivi dobiček družbe, ki ni rezidentka v državi, vendar v državi posluje prek podružnice ali zastopstva,

(a) vsak dohodek iz poslovanja, ki je neposredno ali posredno ustvarjen prek ali iz podružnice ali zastopstva, ter vsak dohodek iz premoženja ali pravic, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali zastopstvo ali so namenjeni podružnici ali zastopstvu, pri čemer pa ta odstavek ne vključuje izplačil, prejetih od družb, ki so rezidentke države […].“

(74) Iz te določbe izhaja, da družba nerezidentka ni zavezanka za davek od dohodkov pravnih oseb, razen če se ukvarja s poslovno dejavnostjo na Irskem prek podružnice ali zastopstva. Kadar se družba nerezidentka ukvarja s tako poslovno dejavnostjo, se tej družbi obračuna davek od dohodkov pravnih oseb za ([54]):

— vsak dohodek iz poslovanja, ki je neposredno ali posredno ustvarjen prek ali iz podružnice ali zastopstva,

— vsak dohodek iz premoženja ali pravic, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali zastopstvo ali so namenjeni podružnici ali zastopstvu, ter

— obdavčljivi dobiček, ki ga je mogoče pripisati podružnici ali zastopstvu.

(75) Predhodnik oddelka 25 TCA 97 je bil oddelek 8(1) in 8(2) Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1967, kjer je pisalo:

„8. (1) Družba, ki ni rezidentka v državi, ni zavezanka za davek od dohodkov pravnih oseb, razen če v državi posluje prek podružnice ali zastopstva; če pa posluje tako, se ji ob upoštevanju vseh izjem, ki jih zagotavlja ta zakon, davek od dohodkov pravnih oseb obračuna za ves njen obdavčljivi dobiček, ne glede na to, kje nastane.

(2) Za namene davka od dohodkov pravnih oseb je obdavčljivi dobiček družbe, ki ni rezidentka v državi, vendar v državi posluje prek podružnice ali zastopstva,

(a) vsak dohodek iz poslovanja, ki je neposredno ali posredno ustvarjen prek ali iz podružnice ali zastopstva (pri čemer pa ta odstavek ne vključuje izplačil, prejetih od družb, ki so rezidentke v državi); […]“

([52]) Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading (Smernice o mnenjih Irish Revenue glede klasifikacije dejavnosti kot poslovne dejavnosti), str. 3.
([53]) Glej oddelek 129 TCA 97.
([54]) Pojasnila – Taxes Consolidation Act 1997 (Zakon o davčni konsolidaciji iz leta 1997) – Finance Act 2014 Edition (Finančni zakon iz leta 2014) – 2. del, stran 24.

(76) Družbe, ki niso rezidentke na Irskem in ne poslujejo prek podružnice ali zastopstva v tej državi, so zavezane le plačilu davka na dohodek od kakršnega koli dohodka, ustvarjenega na Irskem, ter davka na kapitalske dobičke za dobičke, ki izhajajo iz odtujitve nekaterih irskih sredstev (predvsem irske zemlje) ([55]), pri čemer se uporabljajo vse davčne ugodnosti po mednarodnih pogodbah, ki so morda na voljo.

(77) Da bi preprečili dvojno obdavčevanje družbe za isti dohodek (z davkom na dohodek in še z davkom od dohodkov pravnih oseb), oddelek 21(2) TCA 97 določa, da se davek od dohodkov ne zaračunava za dohodke družbe, če je družba rezidentka na Irskem, ali v primerih, ko družba ni rezidentka na Irskem, če je dohodek obdavčljiv z davkom od dohodkov pravnih oseb.

(78) Z oddelkom 42 finančnega zakona iz leta 2010 je bil del 35A vnesen v TCA 97. Po mnenju Irske se je s tem vnosom prvič zgodilo, da je irska davčna zakonodaja formalno priznala uporabo „neodvisnega tržnega načela“, določenega v členu 9 vzorčne konvencije o davku na dohodek in kapital OECD (v nadaljnjem besedilu: vzorčna konvencija OECD) in obrazloženega v smernicah OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave (v nadaljnjem besedilu: smernice OECD za določanje transfernih cen). Del 35A se uporablja za dogovore, sklenjene med povezanimi osebami (družbami). Vendar pa na podlagi opredelitve „osebe“ v irski nacionalni davčni zakonodaji na področje uporabe dela 35A ne spada dogovor, sklenjen med sedežem in njegovo podružnico.

2.4 *SMERNICE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN IN RAZPOREJANJE DOBIČKA STALNIM POSLOVNIM ENOTAM*

2.4.1 OKVIR OECD IN NEODVISNO TRŽNO NAČELO OECD

(79) OECD je pripravila več nezavezujočih smernic na področju mednarodnega obdavčevanja. Zaradi njihove nezavezujoče narave so davčne uprave držav članic OECD, med katere sodi tudi Irska ([56]), zgolj spodbujene k upoštevanju okvira OECD. Kljub temu pa se okvir OECD uporablja kot referenca in jasno vpliva na davčno prakso držav članic OECD (in tudi držav nečlanic). Poleg tega so smernice, ki so sestavni del tega okvira, v številnih državah članicah OECD pridobile zakonsko veljavo ali pa se uporabljajo kot podlaga za razlago nacionalne davčne zakonodaje. Komisija se v tem sklepu sklicuje na okvir OECD zato, ker je nastal kot plod razprav strokovnjakov v okviru OECD in zagotavlja pojasnila o tehnikah za reševanje skupnih izzivov na področju mednarodnega obdavčevanja.

(80) Kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 15 sklepa o začetku postopka, lahko multinacionalna podjetja z uporabo transfernih cen med posameznimi podjetji, ki pripadajo isti skupini podjetij, razporejajo dobiček znotraj skupine podjetij. Določanje transfernih cen se nanaša na cene, ki se zaračunajo za trgovinske posle med različnimi družbami iste skupine podjetij. Vendar se določanje transfernih cen lahko izvaja tudi znotraj ene družbe, če ta družba upravlja stalno poslovno enoto v drugi jurisdikciji. To zahteva razporeditev dobička te družbe med njeno stalno poslovno enoto in druge dele družbe.

(81) Vzorčna konvencija OECD, ki je podlaga za številne dvostranske davčne konvencije, katerih podpisnice so države članice OECD in vse več držav nečlanic, vsebujejo določbe o določanju transfernih cen med povezanimi družbami v skupini in razporejanju dobička znotraj družbe.

(82) Člen 9(1) vzorčne konvencije OECD z naslovom „Povezana podjetja“ določa: „[K]adar se med dvema [povezanima] podjetjema v komercialnih ali finančnih odnosih vzpostavijo ali določijo pogoji, drugačni od tistih,

([55]) Družba nerezidentka, ki ne posluje prek podružnice ali zastopstva v državi, je zavezana plačilu davka na dohodek za dohodke, ki izhajajo iz virov v državi. Kadar ima družba nerezidentka podružnico ali zastopstvo v državi, je zavezanka za plačilo davka na dohodek in ne davka od dohodkov pravnih oseb za dohodke, ki jih ni mogoče pripisati podružnici ali zastopstvi. Podobno se davek na kapitalske dobičke obračunava na obdavčljive dobičke družbe nerezidentke, kadar ta nima podružnice ali zastopstva v državi ali takrat, ko ima podružnico ali zastopstvo v državi, vendar pa dobičkov ni mogoče pripisati podružnici ali zastopstvu.

([56]) Irska je članica OECD od dne 17. avgusta 1961.

ki bi se vzpostavili med neodvisnimi podjetji, se lahko kakršen koli dobiček, ki bi prirasel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirasel, vključi v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči.“ Ta določba se šteje kot splošno priznana opredelitev „neodvisnega tržnega načela“ OECD za davčne namene na mednarodni ravni pri določanju transfernih cen med povezanimi družbami v skupini.

(83) V skladu s tem načelom bi morale davčne uprave sprejemati le transferne cene med podjetji v skupini, ki se plačajo, kot če bi bile dogovorjene med neodvisnimi podjetji, ki se neodvisno pogajajo pod primerljivimi tržnimi pogoji. To preprečuje, da bi multinacionalke prirejale svoje transferne cene na tak način, da bi se v jurisdikcije, kjer so dobički bolj obdavčeni, razporedilo čim manj dobička, v jurisdikcije, kjer so dobički manj obdavčeni, pa bi se razporedilo čim več dobička ([57]). OECD zagotavlja navodila o uporabi neodvisnega tržnega načela v svojih smernicah za določanje transfernih cen, katerih zadnja različica je bila objavljena leta 2010 (v nadaljnjem besedilu: smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010) ([58]).

(84) Člen 7(2) vzorčne konvencije OECD z naslovom „Poslovni dobiček“ obravnava pripisovanje dobička znotraj ene družbe. Navedeni člen določa: „[…] dobiček, ki se v vsaki državi pogodbenici pripiše stalni poslovni enoti […], je dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga imela, še posebej pri poslovanju z drugimi deli podjetja, če bi bila ločeno in neodvisno podjetje, ki opravlja enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji, ob upoštevanju opravljenih nalog, uporabljenih sredstev in tveganj, ki jih prevzame podjetje prek stalne poslovne enote in drugih delov podjetja.“ Navodila o uporabi člena 7 so v poročilu OECD iz leta 2010 o pripisovanju dobička stalnim poslovnim enotam, katerega zadnja različica je bila objavljena leta 2010 (v nadaljnjem besedilu: poročilo OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010) ([59]).

(85) V poročilu OECD o pripisovanju dobička z leta 2010 so opisane težave pri razporejanju dobička znotraj ene same družbe v primerjavi z razporejanjem dobička med dvema pravno ločenima družbama. Med dvema pravno ločenima družbama je s pravno zavezujočimi pogodbami ali drugimi preverljivimi pravnimi dogovori določeno, katera družba je lastnica sredstev in katera družba prevzame tveganje v odnosu med tema dvema družbama. To velja tudi v primeru, kadar sta ločeni družbi del iste skupine, če je iz pogodb in pravnih dogovorov razvidno to dejansko stanje, na katerem temeljijo. Nasprotno pa dejstvo, da stalna poslovna enota ne predstavlja pravne osebe, ki je ločena od družbe, ki ji pripada, pomeni, da med različnimi deli iste družbe ni dela družbe, za katerega bi lahko rekli, da je pravni „lastnik“ sredstev, da prevzema tveganja in razpolaga s kapitalom ali sklepa pogodbe z ločenimi družbami ([60]). Za obravnavo teh razlik poročilo OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010 določa skupni pristop za razporejanje dobička stalnim poslovnim enotam družb nerezidentk. To je znano kot „odobreni pristop OECD“. Po tem pristopu se stalnim poslovnim enotam razporedi tisti dobiček, ki bi ga stalna poslovna enota ustvarila pod običajnimi tržnimi pogoji, če bi bila „samostojno in ločeno“ podjetje, ki opravlja enake ali podobne naloge pod enakimi ali podobnimi pogoji ob upoštevanju opravljenih nalog, vloženih sredstev in tveganj, ki jih prevzame družba nerezidentka prek stalne poslovne enote in prek drugih delov te družbe, kot je navedeno v členu 7(2) vzorčne konvencije OECD.

2.4.2 RAZPOREDITEV DOBIČKA PODRUŽNICI NA PODLAGI FUNKCIJE OSEBJA, PRISTOJNEGA ZA ODLOČANJE, V ODOBRENEM PRISTOPU OECD V DVEH KORAKIH

(86) V poročilu OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010 je opisan odobreni pristop OECD k uporabi neodvisnega tržnega načela, ki ga opisujejo smernice OECD o določanju transfernih cen v okviru razporeditve dobička stalni poslovni enoti. V skladu s smernicami OECD o določanju transfernih cen je razporeditev dobička

([57]) Davčne uprave in zakonodajalci se zavedajo te težave in davčna zakonodaja davčnim upravam na splošno dovoljuje, da davčne napovedi povezanih podjetij, ki nepravilno uporabljajo transferne cene, popravijo z nadomestnimi cenami, ki ustrezajo verodostojnemu približku cen, ki bi jih sprejela neodvisna podjetja, ki se pogajajo v primerljivih okoliščinah pod tržnimi pogoji.

([58]) Glej *Smernice za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave*, OECD, 22. julij 2010. Predhodno različico teh smernic je Svet OECD odobril dne 13. julija 1995 (v nadaljnjem besedilu: smernice OECD o določanju transfernih cen iz leta 1995).

([59]) Glej *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (Poročilo OECD o pripisovanju dobička stalnim poslovnim enotam iz leta 2010), ki ga je Svet OECD odobril dne 22. julija 2010.

([60]) Točka 14 oddelka B-3 (i), str. 14, poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010.

med povezanimi družbami odvisna od opravljenih funkcij, prevzetih tveganj in sredstev, ki jih je vložila vsaka družba ([61]). Za razporeditev dohodka med družbo in njeno stalno poslovno enoto odobreni pristop OECD dopolnjuje funkcijsko analizo iz člena 9(1) vzorčne konvencije OECD s prvim korakom, ki obravnava dejstvo, da sredstva, tveganja, kapital ter pravice in obveznosti, ki izhajajo iz transakcij med različnimi deli iste družbe, pravno pripadajo družbi kot celoti in ne posameznemu delu družbe ter da ni transakcij med družbami, ki so različne pravne osebe, vendar spadajo v isto skupino ([62]).

(87) Odobreni pristop OECD je torej sestavljen iz analize v dveh korakih, v skladu s katero se dohodek razporedi stalni poslovni enoti.

(88) Prvi korak tega pristopa je oblikovanje podmene, da je stalna poslovna enota samostojno in ločeno podjetje „ki se ukvarja z enakimi ali podobnimi dejavnostmi pod enakimi ali podobnimi pogoji, ob upoštevanju opravljenih funkcij, vloženih sredstev in prevzetih tveganj tega podjetja prek stalne poslovne enote in prek drugih delov podjetja“ ([63]). V tem okviru se uvaja pojem „funkcije osebja, pristojnega za odločanje“. Odobreni pristop OECD s tem prvim korakom stalni poslovni enoti dodeli ekonomsko lastništvo nad sredstvi, za katera funkcije odločanja, ki so bistvene za ekonomsko lastništvo sredstev, opravljajo osebe v stalni poslovni enoti, ter tudi tveganja, za katera funkcije odločanja, ki so bistvene za prevzemanje in/ali obvladovanje tveganj (po prenosu), opravljajo osebe v stalni poslovni enoti ([64]).

(89) V drugem koraku odobrenega pristopa OECD se smernice OECD za določanje transfernih cen uporabljajo po analogiji za posle stalne poslovne enote z drugimi deli družbe, da se zagotovi, da je izvajanje vseh njenih funkcij v povezavi s temi posli donosno na podlagi neodvisnega tržnega načela ([65]).

2.4.3 UGOTOVITVE V ZVEZI Z UPORABO ODOBRENEGA PRISTOPA OECD ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA

(90) Oddelek D-2(iii)(c) poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010 se nanaša na razporeditev neopredmetenih sredstev stalnim poslovnim enotam. V zvezi z interno razvitimi neopredmetenimi sredstvi, vezanimi na prodajno funkcijo, točka 86 poročila določa, da se odvisno od modela poslovne organizacije podjetij „aktivno odločanje in upravljanje pogosto lahko prenašata po celotnem podjetju. Pojavlja se vprašanje, ali morda enako velja za razvoj neopredmetenih sredstev ali pa je bolj verjetno, da funkcije osebja, pristojnega za odločanje, ki so bistvene za določitev ekonomskega lastništva neopredmetenih sredstev, na visoki strateški ravni izvaja višje vodstvo oziroma se izvajajo s kombinacijo centraliziranih in prenesenih funkcij odločanja“. Točka 87 pojasnjuje, da „ni zanesljivih dokazov, da je postopek odločanja za razvoj neopredmetenih sredstev na splošno tako centraliziran, zlasti ker je pri določanju funkcij osebja, pristojnega za odločanje, ki so bistvene za določitev ekonomskega lastništva, poudarek na aktivnem odločanju in upravljanju in ne na tem, da se predlog zgolj odobri ali ne. To kaže, da ekonomsko lastništvo tako kot pri finančnih sredstvih pogosto lahko določijo funkcije, ki se izvajajo pod strateško ravnjo višjega vodstva. To je tista raven, na kateri naj bi se aktivno upravljalo program v smeri razvoja neopredmetenega sredstva in ki je zmožna aktivno obvladovati tveganja, ki so del takega programa.“

([61]) Odstavek 1.42 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010 določa: „V transakcijah med neodvisnima podjetjema je plačilo navadno nadomestilo za funkcije, ki jih posamezno podjetje opravlja (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj). Zato je treba pri ugotavljanju, ali so transakcije med povezanimi osebami in med nepovezanimi osebami oziroma same povezane in nepovezane pravne osebe primerljive, izvesti funkcijsko analizo. Ta funkcijska analiza poskuša opredeliti in primerjati ekonomsko pomembne aktivnosti in odgovornosti, vložena sredstva in prevzeta tveganja, ki se jim zavežejo stranke, udeležene v transakciji.“ Glej točko 1.20 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995 „V odnosih med neodvisnima podjetjema je plačilo navadno nadomestilo za funkcije, ki jih posamezno podjetje opravlja (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj). Zato je treba pri ugotavljanju, ali so transakcije med povezanimi osebami in med nepovezanimi osebami oziroma same povezane in nepovezane pravne osebe primerljive, primerjati funkcije, ki jih stranki prevzemata. Ta primerjava temelji na funkcijski analizi, katere namen je opredeliti in primerjati ekonomsko pomembne aktivnosti in odgovornosti, ki so jih neodvisna in povezana podjetja prevzela ali jih bodo prevzela.“ (poudarek dodan)

([62]) Točka 15 oddelka B-3 (i), str. 14, poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010.

([63]) Točka 13 oddelka B-3 (i), str. 14, poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010.

([64]) Točka 15 oddelka B-3 (i), str. 14, poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010.

([65]) Točka 17 oddelka B-3 (i), str. 14, poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010.

(91) V zvezi s pridobljenimi neopredmetenimi sredstvi, vezanimi na prodajno funkcijo, točka 94 oddelka D-2(iii)(c)(3)A(ii) pojasnjuje, da „je – tako kot pri interno razvitih neopredmetenih sredstvih – ključno vprašanje za določitev ekonomskega lastništva pridobljenih neopredmetenih sredstev, kje v podjetju se izvajajo funkcije osebja, pristojnega za aktivno odločanje v zvezi s prevzemanjem in obvladovanjem tveganj“ ([66]).

2.4.4 SMERNICE OECD ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN

(92) Smernice OECD za določanje transfernih cen opisujejo pet metod za določanje cen v transakcijah in razporejanje dobička skladno z neodvisnim tržnim načelom med podjetji, ki pripadajo isti skupini podjetij: (i) metodo primerljivih prostih cen (v nadaljnjem besedilu: CUP); (ii) metodo dodatka na stroške; (iii) metodo preprodajnih cen; (iv) metodo stopnje čistega dobička (v nadaljnjem besedilu: TNMM) in (v) metodo porazdelitve transakcijskega dobička. Smernice razlikujejo med tradicionalnimi transakcijskimi metodami (prve tri metode) in metodami transakcijskega dobička (zadnji dve metodi). Glede presoje, ali je določanje transfernih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom, dajejo prednost tradicionalnim transakcijskim metodam, kot je CUP, pred metodami transakcijskega dobička, kot je TNMM ([67]). Smernice nadalje pojasnjujejo, da lahko mednarodne korporacije za določanje transfernih cen uporabljajo tudi metode, ki niso opisane v teh smernicah, pod pogojem, da so te cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

(93) Sporni davčni stališči odobravata razdelitev dobička družbama ASI in AOE na podlagi enostranskih metod razdelitve dobička, ki so po svoji uporabi podobne TNMM, kot je opisana v smernicah OECD za določanje transfernih cen. Metoda TNMM je ena od „posrednih metod“ za določitev približka primerljivih tržnih cen v transakciji in razporejanje dobička med podjetji v isti skupini. Metodo TNMM je mogoče primerjati z metodo CUP, ki je „neposredna metoda“ in primerja ceno, zaračunano za prenos premoženja ali storitev v povezani transakciji (tj. transakciji med podjetjema, ki sta medsebojno povezani podjetji), s ceno, zaračunano za prenos premoženja ali storitve v primerljivi transakciji med nepovezanimi osebami (tj. transakciji med podjetjema, ki sta medsebojno neodvisni podjetji), opravljeni v primerljivih okoliščinah. Pri metodi TNMM se oceni potencialni znesek dobička ob upoštevanju neodvisnega tržnega načela za dejavnost v celoti namesto za opredeljene transakcije. Namen te metode ni določitev cene prodanega blaga, temveč se z njo ocenjuje dobiček, ki bi ga po pričakovanjih dosegle neodvisne družbe s poslovno dejavnostjo, kot je prodaja blaga. V ta namen se določi ustrezna osnova („kazalnik ravni dobička“), kot so stroški, promet ali naložbe v osnovna sredstva, in uporabi kazalnik ravni dobička, ki ustreza kazalniku ravni dobička za to osnovo, ugotovljenemu za primerljive transakcije med nepovezanimi osebami.

(94) Uporaba TNMM kot enostranske metode za določanje transfernih cen – in sicer za preučitev donosnosti ene same stranke v povezani transakciji – se pogosto utemeljuje s sklicevanjem na odstavek 3.18 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010, v skladu s katerim bi morala biti „testna stranka“, torej tista stranka v transakciji, za katero se preverja finančni kazalnik (dodatek na stroške, kosmata marža ali kazalnik čistega dobička), načeloma tista družba, ki ima manj kompleksno funkcijo ([68]). Zlasti v primerih, ko ima ena od strank

([66]) V zvezi z neopredmetenimi sredstvi, vezanimi na trženjsko funkcijo, točka 97 D-2(iii)(c)(3)A(iii) poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010 navaja, da „so temeljna načela v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, vezanimi na trženjsko funkcijo, enaka kot za neopredmetena sredstva, vezana na prodajno funkcijo.“

([67]) Odstavek 2.3 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010 določa: „To pomeni, da imajo v primerih, ko se ob upoštevanju meril, opisanih v odstavku 2.2., lahko enako zanesljivo uporabljajo tradicionalne transakcijske metode in metode transakcijskega dobička, tradicionalne transakcijske metode prednost pred metodami transakcijskega dobička.“ Odstavek 3.49 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995 določa: „Tradicionalne transakcijske metode morajo imeti prednost pred metodami transakcijskega dobička kot sredstvo za ugotavljanje, ali je transferna cena v skladu z neodvisnim tržnim načelom, tj. ali obstaja poseben pogoj, ki vpliva na raven dobička med povezanimi podjetji. Dosedanje praktične izkušnje kažejo, da je v večini primerov mogoče uporabiti tradicionalne transakcijske metode.“

([68]) Odstavek 3.18 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010 daje ta podrobnejša priporočila: „Pri uporabi metode dodatka na stroške, metode preprodajne cene ali metode stopnje čistega dobička, kot so opisane v poglavju II, je treba izbrati stranko v transakciji, za katero se preverja finančni kazalnik (dodatek na stroške, kosmata marža ali kazalnik čistega dobička). Izbira testne stranke bi morala biti skladna s funkcijsko analizo transakcije. Splošno pravilo se glasi, da je testna stranka tista stranka, pri kateri se lahko metoda za določanje transfernih cen uporabi na najzanesljivejši način in za katero se lahko ugotovijo najzanesljivejše primerljivke, kar pomeni, da bo to najpogosteje tista stranka, pri kateri je funkcijska analiza manj zapletena.“ Odstavek 3.43 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995 vsebuje primerljiv opis.

v povezani transakciji intelektualno lastnino, za katero svoji nasprotni stranki dodeli licenco za opravljanje funkcij, kot je proizvodnja ali distribucija, se davčni svetovalci pogosto sklicujejo na zapletenost ugotavljanja donosa te intelektualne lastnine ter tako določijo nasprotno stranko kot tisto stranko, ki ima manj kompleksno funkcijo, ugotovijo donos funkcij, ki jih opravlja ta nasprotna stranka, ter razporedijo celoten njen dobiček po odbitku tega donosa, torej celotni „preostali dobiček“, stranki, ki ima intelektualno lastnino, kot licenčnino za uporabo te intelektualne lastnine.

2.5 *DODATNI PODATKI, KI JIH JE PREDLOŽILA IRSKA V ODGOVOR NA SKLEP O ZAČETKU POSTOPKA IN MED FORMALNIM POSTOPKOM*

(95) Komisija je v svojem sklepu o začetku postopka zahtevala, da Irska zagotovi vse podatke, ki bi lahko pomagali pri presoji spornih davčnih stališč ([69]). Še zlasti je zahtevala, da Irska predloži finančna poročila družb ASI in AOE za obdobje od leta 2004 do leta 2013, število zaposlenih v ekvivalentu polnega delovnega časa (v nadaljnjem besedilu: EPDČ) družb ASI in AOE v istem obdobju (ob koncu vsakega obdobja poročanja), EPDČ irskih podružnic družb ASI in AOE ter podatke o sporazumih o delitvi stroškov, katerih podpisnici sta družbi ASI in AOE. Komisija je prav tako zahtevala, da Irska v izkazih uspeha ločeno navede znesek pasivnega dohodka, ki ga je ustvarila družba ASI, ter navede, ali ta pasivni dohodek izhaja iz Irske.

2.5.1 FINANČNI PODATKI DRUŽB ASI IN AOE

(96) Dohodki obeh družb se v njihovih izkazih prikazujejo kot dohodki, ki izhajajo iz prodaje izdelkov, kot je razvidno iz izvlečkov na sliki 2 in sliki 3. Ti izkazi kažejo, da promet predstavlja neto prihodke od prodaje strankam. Tako v izkazih družbe ASI kot tudi družbe AOE je navedeno (na primer za leti 2006 in 2007), da „neto prodaja obsega predvsem prihodke od prodaje izdelkov (strojna oprema, programska oprema in zunanje naprave) ter pogodb o podaljšani garanciji in podpori“. Družba ASI ne poroča o nobenih drugih bistvenih vrstah dohodkov razen o prometu in razmeroma nizkih zneskih obresti. Še zlasti kaže, da družba ASI ne poroča o dohodku iz licenčnin. Družba AOE poleg prometa in razmeroma nizkih zneskov obresti več obračunskih obdobij poroča o visokih zneskih dividend, ki jih je družba ASI izplačevala družbi AOE.

Slika 2

Izvleček iz računovodskih izkazov družbe ASI za leto 2007

Apple Sales International

Izjava o računovodskih politikah *(se nadaljuje)*

za leto, ki se je zaključilo 29. septembra 2007

Pripoznavanje prihodkov

Neto prodajo sestavljajo predvsem prihodki iz prodaje izdelkov (strojne opreme, programske opreme in periferne opreme) ter pogodb o podaljšani garanciji in podpori. Družba pripoznava prihodke v skladu z veljavnimi računovodskimi standardi.

([69]) Glej izvedbeni del sklepa o začetku postopka (oddelek 4).

Slika 3

Izvleček iz računovodskih izkazov družbe AOE za leto 2006

Apple Operations Europe

Izjava o računovodskih politikah *(se nadaljuje)*

za leto, ki se je zaključilo 30. septembra 2006

Pripoznavanje prihodkov

Neto prodajo sestavljajo predvsem prihodki iz prodaje izdelkov (strojne opreme, programske opreme in periferne opreme) ter pogodb o podaljšani garanciji in podpori. Družba pripoznava prihodke v skladu z veljavnimi računovodskimi standardi.

(97) Izbrane finančne informacije, ki jih je zagotovila Irska, so predstavljene v preglednici 1 za družbo ASI in v preglednici 2 za družbo AOE.

Preglednica 1

Finančne informacije za družbo ASI (v mio. USD)

Leto	Promet družbe ASI	Dobiček pred obdavčitvijo	Od tega finančni dohodki, zmanjšani za plačane obresti	Davek, izkazan v obveznih računovodskih izkazih
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]

Preglednica 2

Finančne informacije za družbo AOE (v mio. USD)

Leto	Promet družbe AOE	Dobiček pred obdavčitvijo	Od tega finančni dohodki, zmanjšani za plačane obresti	Davek, izkazan v obveznih računovodskih izkazih
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Leto	Promet družbe AOE	Dobiček pred obdavčitvijo	Od tega finančni dohodki, zmanjšani za plačane obresti	Davek, izkazan v obveznih računovodskih izkazih
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]

(*) Razkritje: v letu 2006 vključuje dividende v višini 1 250 milijonov USD, ki jih je družba ASI izplačala družbi AOE ter družba AOE družbi AOI; dohodki od podjetij v skupini so znašali 6 575 milijonov USD v letu 2010, 6 253 milijonov USD v letu 2011, [14 500–15 000] milijonov USD v letu 2012, [5 000–5 500] milijonov USD v letu 2013 in [1 500–2 000] v letu 2014.

([1]) Vrednosti prodaje v letu 2008 so bile prilagojene s 116 696 USD za prodajo in (19 587 USD) za stroške prodanega blaga na 411 802 USD za prodajo in (USD 314 693 USD) za stroške prodanega blaga.

(98) Finančne informacije v preglednicah 1 in 2 temeljijo na obveznih računovodskih izkazih družb ASI in AOE, vloženih na Irskem. Družbi ASI in AOE vlagata popolne računovodske izkaze na Irskem, ker sta ustanovljeni na Irskem. Komisija je zahtevala, da Irska ([70]) pojasni, ali obstajajo ločeni računovodski izkazi za sedeža družb ASI in AOE ter za njihove irske podružnice, in da te ločene računovodske izkaze, če obstajajo, predloži. Irska je navedla, da finančni poročili za družbi ASI in AOE izpolnjujeta zahtevo po obveznem računovodskem poročanju na podlagi irske zakonodaje in da irska zakonodaja ne zahteva, da družbi ASI in AOE pripravita ločene računovodske izkaze za svoji irski podružnici.

(99) Davek, ki ga je družba ASI izkazala v obveznih računovodskih izkazih, v glavnem predstavlja davek na dobiček njenih irskih podružnic, ki ga mora plačati Irski in ki je določen v skladu z metodami razporejanja dobička, ki so odobrene s spornimi davčnimi stališči ([71]), saj družba ASI ni menila, da je davčna zavezanka v kateri drugi davčni jurisdikciji. Toda na podlagi ocen davčnih uprav […] in Italije je družba ASI veljala za davčno zavezanko v teh dveh jurisdikcijah. Za leti 2013 in 2014 je družba ASI postala zavezanka za odtegljaj davka pri viru v […], ker je […] davčna uprava označila provizijo, ki jo je plačala […] družba Apple družbi ASI za licenčnino, in za to plačilo je veljal odtegljaj davka pri viru ([72]). Za leta od 2009 do 2012 je družba ASI postala zavezana plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v Italiji na podlagi ocene italijanske davčne uprave, ki je ugotovila, da je bila družba ASI v tistem obdobju davčna zavezanka v Italiji ([73]). Kar zadeva davek, ki ga je družba AOE izkazala v svojih obveznih računovodskih izkazih, je imela ta družba podružnico v Singapurju in je bila zavezana plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v Singapurju v letih 2009, 2010 in 2011 ([74]).

([70]) Glej dopis Komisije z dne 11. novembra 2015, uvodna izjava 27.

([71]) Davek, ki ga je bila družba ASI dolžna plačati irskim davčnim organom, je bil določen v evrih in je leta 2009 znašal približno 4,8 milijona EUR, leta 2010 4,8 milijona EUR, leta 2011 7,3 milijona EUR, leta 2012 [1–10] milijonov EUR, leta 2013 [0,7–0,8] milijona EUR in leta 2014 [0,9–1] milijon EUR, glej dopis skupine Apple z dne 22. aprila 2016, str. 8-9.

([72]) Približno v višini […] za leto 2013 in […] za leto 2014, glej dopis skupine Apple z dne 22. aprila 2016, str. 10.

([73]) Nastala obveznost družbe ASI do plačila davka od dohodkov pravnih oseb v Italiji je znašala približno [20–30] milijonov EUR leta 2009, [40–50] milijonov EUR leta 2010, [50–60] milijonov EUR leta 2011 in [30–40] milijonov EUR leta 2012, glej dopis skupine Apple z dne 22. aprila 2016, str. 10. Toda ti zneski niso zabeleženi v računovodskih izkazih družbe ASI, ki so prikazani v preglednici 1, saj so bili računovodski izkazi izdani pred oceno italijanskih davčnih organov. Irska še danes ni obvestila Komisije o prenovljenem prikazu računovodskih izkazov družbe ASI.

([74]) Obveznost družbe AOE do plačila davka od dohodkov pravnih oseb v Singapurju je znašala 42 136 SGD leta 2009, 1 810 SGD leta 2010 in 535 SGD leta 2011, glej dopis skupine Apple z dne 22. aprila 2016, str. 10.

(100) Irska je predložila tudi sestavino v dohodkih od obresti, prikazanih v obveznih računovodskih izkazih družb ASI in AOE, ki se nanaša na premoženje irskih podružnic obeh družb ([75]). Irska je predložila razčlenitev dohodkov od obresti družbe ASI v „plačane obresti v finančnem poročilu družbe ASI“ in „obresti iz naslova premoženja“. Na primer, plačane obresti v letu 2012 so v finančnem poročilu družbe ASI znašale [500–600] milijonov USD, dohodki od obresti iz naslova premoženja podružnice pa [1–10] milijonov USD. Irska je v svojem dopisu z dne 15. aprila 2015 navedla, da se obresti, ki jih je mogoče pripisati irski podružnici družbe ASI in irski podružnici družbe AOE, stekajo na ločena bančna računa ali v ločena sklada. Dnevne transakcije na teh bančnih računih so pod nadzorom finančnega in zakladniškega osebja s sedežem v Corku na Irskem ([76]).

(101) V spornih davčnih stališčih je obdavčljivi dobiček irske podružnice družbe ASI določen glede na stroške poslovanja. Ločeno obračunavanje odhodkov iz poslovanja za podružnico pa ni na voljo, saj skupina Apple Irski nikoli ni predložila ločenih računov. Odhodki iz poslovanja za družbo ASI kot celoto za leti 2011 in 2012, kot so prikazani v obveznih računovodskih izkazih družbe ASI, so za ponazoritev podrobno predstavljeni na sliki 4.

Slika 4

Odhodki iz poslovanja družbe ASI v letnem poročilu za leto 2012

Odhodki iz poslovanja	2012 000 USD	2011 000 USD
Stroški trženja, prodaje in distribucije	[400 000–500 000]	604 888
Upravni odhodki	[100 000–200 000]	139 870
Raziskave in razvoj	[1 500 000–2 000 000]	1 538 036

(102) V spornih davčnih stališčih je obdavčljivi dobiček irske podružnice družbe AOE določen glede na odhodke iz poslovanja. Izkaz uspeha družbe AOE kot celote za leti 2011 in 2012 je za ponazoritev predstavljen na sliki 5.

Slika 5

Izkaz uspeha družbe AOE v letnem poročilu za leto 2012

Izkaz uspeha

za leto, ki se je zaključilo 29. septembra 2012

		2012	2011
	Opomba	**000 USD**	000 USD
Promet – redno poslovanje	*1*	**[400 000–500 000]**	518 505
Stroški prodaje		**[(300 000–400 000)]**	(426 594)
Bruto dobiček		**[90 000–100 000]**	91 911
Odhodki iz poslovanja	*2*	**[(10 000–20 000)]**	(42 654)
Dobiček iz poslovanja – redno poslovanje		**[70 000–80 000]**	49 257

([75]) Ta sestavina znaša [20–30] tisoč USD za družbo AOE v obdobju 2003–2013, glej dopis Irske z dne 15. aprila 2015, str. 4. Kar zadeva družbo ASI, ta sestavina dohodkov od obresti iz naslova premoženja irske podružnice znaša [70–80] milijonov USD v obdobju 2003–2013, glej dopis Irske z dne 15. aprila 2015, str. 2 in pripombe Irske k sklepu o začetku postopka z dne 5. septembra 2014, mapa 3. Zadevna zneska za leto 2014 po navedbah Irske še nista bila določena na datum dopisa Irske z dne 15. aprila 2015.

([76]) Dopis Irske z dne 15. aprila 2015, str. 3.

		2012	2011
	Opomba	**000 USD**	000 USD
Dohodki od podjetij v skupini		**[14 500 000–15 000 000]**	6 252 591
Drugi dohodki od obresti in podobni dohodki	*3*	**[1 000–10 000]**	122
Odhodki za obresti in podobni odhodki	*4*	**[(30–40)]**	(2 505)
Odpisi finančnih naložb	*11*	**[(50-60)]**	—
Dobiček iz rednega poslovanja pred davki	*5–8*	**[14 500 000–15 000 000]**	6 299 465
Davek na dobiček iz rednega poslovanja	*9*	**[(1 000–10 000)]**	(2 966)
Dobiček poslovnega leta		**[14 500 000–15 000 000]**	6 296 499

(103) Kar zadeva obveznost družb do plačila davka iz dohodkov pravnih oseb na Irskem, se finančna poročila družb ASI in AOE nanašajo na „nižjo od standardne davčne stopnje na Irskem“ za obdobja do leta 2007. Izvleček iz revidiranih računovodskih izkazov družbe ASI, kot so povzeti v njenem letnem poročilu za leto 2007, je povzet na sliki 6.

Slika 6

Izvleček letnega poročila družbe ASI za obdobje 2007

Davek na dobiček iz rednega poslovanja

Odmerjeno davčno breme je nižje od standardne davčne stopnje na Irskem. Razlike so pojasnjene tako:

	2007	2006
	000 USD	000 USD
Dobiček iz rednega poslovanja pred davki	**1 843 933**	1 179 637
Odmerjena obdavčitev z 12,5 % (2006:12,5 %)	**230 492**	147 455
Učinki:		
obdavčitve dohodkov od obresti po višji stopnji (25 %)	**2 485**	1 610
prilagoditve davčne obremenitve za prejšnja obdobja	—	(131)
dohodkov, obdavčenih po nižjih stopnjah	**(224 049)**	(142 450)
Skupna odmerjena davčna obremenitev	**8 928**	6 484

(104) V obdobjih po letu 2007 je v finančnem poročilu prikazana davčna obremenitev družb, izračunana z uporabo davčne stopnje [1-5] %. Ta davčna stopnja je opisana v teh poročilih kot „[p]ovprečna davčna stopnja za vse jurisdikcije, v katerih deluje [AOE]“. Izvleček iz revidiranih računovodskih izkazov družbe ASI, kot so povzeti v njenem letnem poročilu za leto 2012, so povzeti na sliki 7.

Slika 7

Izvleček letnega poročila družbe ASI za obdobje 2012

Davek na dobiček iz rednega poslovanja

Družba ni davčna rezidentka v nobeni jurisdikciji. Dejavnosti izvaja v različnih državah. Povprečna davčna stopnja za vse jurisdikcije, v katerih deluje, je približno [1–5] %.

	2012	2011
	000 USD	000 USD
Dobiček iz rednega poslovanja pred davki	**[35 000 000–35 500 000]**	[22 000 000–22 500 000]
Obdavčitev z [1–5] %	**[1 000 000–1 500 000]**	[800 000–900 000]
Učinki:		
obdavčitve dohodkov od obresti po višji stopnji (25 %)	**[600–700]**	620
dohodkov, obdavčenih po (nižjih)/višjih stopnjah	**[1 000 000–1 500 000]**	(876 117)
Skupna odmerjena davčna obremenitev	**[1 000–10 000]**	9 862

(105) Davki, ki jih mora družba ASI dejansko plačati na Irskem, so glede na njene davčne napovedi za obdobje od 25. septembra 2011 do 24. septembra 2012 znašali [1–10] milijonov EUR za dohodke iz poslovanja (zadevni dohodki iz poslovanja so znašali [30–40] milijonov EUR), k čemur je bil dodan davek na dohodke od obresti v višini [0,6–0,7] milijona EUR, zato davčna obveznost znaša [1–10] milijonov EUR ([77]). Davek, ki ga mora družba AOE dejansko plačati Irski za isto obdobje, je znašal [1–10] milijonov EUR za dohodke iz poslovanja (kar ustreza dohodkom iz poslovanja v višini [10–20] milijonov EUR), k čemur je bila dodala oprostitev davka na dohodke iz poslovanja pri viru, zato davčna obveznost znaša [1–10] milijonov EUR.

(106) Irska je navedla, da se sredstva, za katera se ugotovi, da presegajo potrebe družb ASI in AOE po obratnih sredstvih, prenesejo na bančne račune ASI in AOE ter investicijske sklade zunaj Irske, ki jih vodijo, z njimi upravljajo in nadzorujejo v ZDA.

(107) V zvezi z bančnimi računi družbe ASI, ki se uporabljajo za zbiranje prihodkov od prodaje strankam v regiji EMEIA, je Irska navedla, da se denarni tok razlikuje glede na to, ali je stranka partner v okviru prodajne poti, uporabnik Applove spletne prodajalne ali se prodaja izvrši v Applovi trgovini. Če je stranka partner v okviru prodajne poti ([78]), skupina Apple prejme denarna sredstva prek elektronske banke ali direktne obremenitve na bančni račun družbe ASI v lokalni jurisdikciji stranke ali na skupni bančni račun družbe ASI v ZDA ali Evropi, na katerega se stekajo denarna sredstva od prodaje v več državah. Toda glede na pregled, ki ga je predložila Irska v zvezi z lokacijo bančnih računov družbe ASI, od marca 2009 noben bančni račun, na katerega se stekajo prihodki od prodaje v regiji EMEIA, ni bil odprt v ZDA in od marca 2012 se na bančne račune, ki so odprti v ZDA, stekajo samo prihodki z Islandije, iz Rusije in Turčije ter delov Bližnjega vzhoda in Afrike. Vsi drugi prihodki od prodaje se stekajo na bančne račune, ki so odprti v Evropi. Irska je tudi navedla, da Applova skupina za zakladništvo za regijo EMEIA, ki sestoji iz treh oseb s sedežem na Irskem, redno zbira denarna sredstva z lokalnih računov v regiji EMEIA na „združenih računih“, odprtih v imenu družbe ASI. Irska navaja, da so ti računi odprti v Združenem kraljestvu, ZDA in Švici.

(108) Kar zadeva investicijske sklade, je glede na podatke, ki jih je zagotovila skupina Apple, družba, ki zagotavlja storitve upravljanja denarnih sredstev in naložbene storitve za družbi ASI in AOE na podlagi sporazumov o storitvah upravljanja premoženja, sklenjenih z ASI in AOE, družba Braeburn Capital Inc. (v nadaljnjem

([77]) Med davki, prikazanimi v poročilih, ki sta predstavljeni v preglednici 1 in preglednici 2, ter davčnih napovedih je opaziti manjše razlike, ki pa jih lahko pripišemo valutnim nihanjem ali spremembam rokov poročanja.

([78]) Skupina Apple opredeljuje partnerja v okviru prodajne poti kot tretje distributerje in prodajalce v trgovini na drobno, ki kupujejo Applove izdelke za nadaljnjo prodajo.

besedilu: Braeburn), družba s sedežem v ZDA. Te storitve vključujejo upravljanje premoženja in denarnih sredstev […]. Med sestankom upravnih odborov družb ASI in AOE dne 24. julija 2006 je bil sprejet sklep, da Braeburn še naprej pomaga družbama ASI in AOE pri upravljanju njunih denarnih rezerv ([79]). Irska meni, da je vir vseh dohodkov, ki izhajajo iz teh naložb, zunaj Irske in v skladu s tem obresti na te naložbe niso zavezane davku na Irskem.

2.5.2 PODATKI O ZAPOSLENIH DRUŽB ASI IN AOE

(109) Irska je v svojem odgovoru na sklep o začetku postopka navedla, da so bili vsi zaposleni skupine Apple na Irskem do 31. decembra 2011 uradno zaposleni pri družbi AOE, pri čemer je irska podružnica družbe AOE na Irskem uporabljala enotno obračunavanje plač. Irska meni, da takšne ureditve na Irskem niso neobičajne za skupine družb. Vzpostavljen je bil mehanizem zaračunavanja, s katerim so se odhodki za zaposlene družbe AOE, ki so se ukvarjali z dejavnostmi irske podružnice družbe ASI, mesečno pripisovali tej podružnici. Od 1. januarja 2012 so bile zaposlitvene ureditve reorganizirane, tako da so bili zaposleni neposredno zaposleni pri tistem subjektu, za irsko podružnico katerega so opravljali dejavnosti.

(110) Irska je Komisiji predložila podatke o EPDČ ([80]), ki jih je zagotovila skupina Apple. Za obdobje pred 1. januarjem 2012 so se EPDČ irske podružnice družbe AOE razdelili med irske podružnice družb ASI in AOE v skladu s tem, kje so stroški nastali.

Preglednica 3

EPDČ za irski podružnici družb ASI in AOE

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

(111) Skupina Apple je Irsko obvestila o zaposlenih v irski podružnici in tudi o tem, da je imela družba AOE EPDČ tudi v Singapurju, kjer je imela podružnico, ki je najprej opravljala proizvodne dejavnosti, pozneje pa storitve za skupino, povezane z distribucijskimi dejavnostmi ([81]). Te dejavnosti podružnice so se končale leta 2009 in sredstva te podružnice so bila prodana Applovi hčerinski družbi v Singapurju. Odtlej je singapurska podružnica mirujoča podružnica družbe AOE. Povprečno število zaposlenih, ki so bili zaposleni v singapurski podružnici družbe AOE, je bilo 185 leta 2004, 189 leta 2005, 257 leta 2006, 300 leta 2007 in 352 leta 2008.

([79]) Glej pregled zapisnikov sestankov upravnega odbora med mandatom izvršnega direktorja Tima Cooka, ki jih je poslala skupina Apple stalnemu pododboru ameriškega senata za preiskave med zaslišanjem o skupini Apple, APL-PSI-000342/000343.

([80]) Ekvivalent polnega delovnega časa (EPDČ) pomeni število opravljenih delovnih ur enega zaposlenega za poln delovni čas; kaže število zaposlenih, z upoštevanjem zaposlenih s krajšim delovnim časom, sorazmerno z njihovimi opravljenimi delovnimi urami.

([81]) Glede na podatke, ki jih je skupina Apple predložila stalnemu pododboru ameriškega senata, je bila glavna dejavnost singapurske podružnice in njenih predhodnic do leta 2003 proizvodnja mikroračunalnikov, računalniških komponent in zunanjih naprav. Singapurska podružnica je bila podpisnica SODS, da je pridobila in ohranila pravice do proizvodnje in distribucije Applovih izdelkov. Po letu 2003 in do leta 2009 je singapurska podružnica delovala kot ponudnik storitev Applovim hčerinskim družbam v regiji APAC. Te storitve so vključevale finančno podporo, podporo informacijskih sistemov in tehnologije ter upravljanje dobavne verige in logistike, glej APL-PSI-000234.

(112) Irska je navedla, da jo je skupina Apple obvestila, da ne družba ASI ne družba AOE ne zaposlujeta nikogar z EPDČ razen tistih, ki so zaposleni v njunih irskih podružnicah in v singapurski podružnici družbe AOE. Skupina Apple je navedla, da sta družbi ASI in AOE funkcionalno upravljani in nadzirani iz ZDA in da so se vse pomembne poslovne odločitve (tudi tiste v povezavi z zadevami, kot so intelektualna lastnina, razvoj izdelkov, kateri izdelki in komponente se bodo proizvajali, ter prodajna in trženjska strategija) sprejemale v ZDA in ne v irskih podružnicah družb ASI in AOE.

2.5.3 DEJAVNOST UPRAVNIH ODBOROV DRUŽB ASI IN AOE

(113) Obe, Irska ([82]) in skupina Apple ([83]) trdita, da se ključne poslovne dejavnosti, ki jih izvajata družbi ASI in AOE ali ki se izvajajo zanju, izvajajo zunaj Irske, na primer prek zaposlenih družbe Apple Inc. ali upravnih odborov družb ASI in AOE, ki so se po navedbah družbe Apple med drugim odločili sprejeti številne spremembe SODS ([84]) z družbo Apple Inc. Skupina Apple je nadalje navedla, da „upravljanje in nadziranje družb ASI in AOE iz ZDA ni razvidno le na sestankih upravnega odbora, ampak na najrazličnejše načine“ ([85]), ni pa podala nadaljnjih pojasnil.

(114) V upravnem odboru družbe ASI so trije direktorji in en tajnik. Med temi štirimi osebami so trije člani odbora v ZDA in so zaposleni družbe Apple Inc. Četrti član odbora je na Irskem in ga zaposluje družba ADI. V upravnem odboru družbe AOE sta dva direktorja in en tajnik, pri čemer sta tajnik in en direktor tudi člana upravnega odbora družbe ASI. Med temi tremi osebami sta dva člana odbora v ZDA in zaposlena pri družbi Apple Inc. Tretji član odbora je na Irskem in ga zaposluje družba ADI. Glede na finančna poročila družbe ASI družba ASI ([86]) v obdobju od leta 2004 do leta 2014, za katero so predloženi računovodski izkazi, nobenemu od svojih direktorjev nikoli ni izplačala osebnega dohodka. Nasprotno pa sta direktorja AOE v tem obdobju prejemala osebni dohodek. Na primer, družba je plačala za plače svojih direktorjev leta 2012 […] USD in leta 2011 […] USD.

(115) Komisija je zahtevala vse zapisnike sestankov upravnih odborov družb ASI in AOE, ki jih je skupina Apple tudi predložila. Prvi sestanek upravnega odbora družbe ASI je bil dne 5. aprila 1990 v Dublinu na Irskem. Prvi sestanek upravnega odbora družbe AOE je bil dne 15. septembra 1980 v Dublinu na Irskem. Za ponazoritev je v preglednici 4 povzeta dejavnost upravnega odbora družbe ASI med januarjem 2009 in septembrom 2011 (16 sestankov odbora, 3 letne skupščine in 9 pisnih sklepov), v preglednici 5 pa dejavnost upravnega odbora družbe AOE med decembrom 2008 in septembrom 2011 (13 sestankov odbora, 4 letne skupščine in 12 pisnih sklepov).

Preglednica 4

Sprejemanje sklepov direktorjev in zapisniki sestankov upravnega odbora družbe ASI

Datumi	Vrsta dokumenta	Povzetek zapisnika družbe ASI
30.1.2009	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Sprejetje sklepa o pooblastitvi nekaterih navedenih oseb za odprtje, vodenje, zaprtje ali siceršnje upravljanje bančnih, investicijskih, posredniških in drugih računov družbe ASI.
11.2.2009	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Sprejetje sklepa o pooblastitvi nekaterih navedenih oseb za odprtje, vodenje, zaprtje ali siceršnje upravljanje bančnih, investicijskih, posredniških in drugih računov družbe ASI.

([82]) Dopis Irske z dne 4. maja 2015.
([83]) Dopis skupine Apple z dne 4. maja 2015.
([84]) Dopis skupine Apple z dne 4. maja 2015.
([85]) Dopis skupine Apple z dne 4. maja 2015.
([86]) Opomba 6, 7 ali 8 k letnim računovodskim izkazom družbe ASI za obračunsko obdobje 2004–2013.

Datumi	Vrsta dokumenta	Povzetek zapisnika družbe ASI
18.3.2009	Pisni sklep direktorjev (Jae Allen in Cathy Kearney)	Podelitev pooblastila.
20.7.2009	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen in Tim Cook)	Sprejetje sklepa o odobritvi osnutka poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2008 ter nadomestila za revizorja, sprejetje sklepa o sklicu letne skupščine dne 3. avgusta 2009 in sprejetje sklepa o imenovanju [davčnega svetovalca skupine Apple] za revizorja, ki nadomešča […].
3.8.2009	Zapisnik letne skupščine (Peter Oppenheimer kot predsedujoči ter zastopnik družb AOI in AOE ter Gene Levoff kot zastopnik družbe Baldwin Holdings Unlimited)	Sprejetje sklepa o sprejetju poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2008, sprejetje sklepa o imenovanju [davčnega svetovalca skupine Apple] za revizorja, sprejetje sklepa o pooblastitvi direktorjev za določitev višine nadomestila za revizorje ter sprejetje sklepa o tem, da se naslednja letna skupščina lahko skliče zunaj Irske.
23.10.2009	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči in Jae Allen)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v višini 3 482 850 781,21 USD dne 27. oktobra 2009 in sprejetje sklepa o izplačilu dodatne vmesne dividende družbi AOE v višini natečenih obresti od glavnice na dan 27. oktobra 2009.
10.12.2009	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney in Jae Allen)	Podelitev pooblastila […], družbi, registrirani v Ukrajini s 100-odstotno tujo naložbo, ki deluje v imenu družbe ASI kot Applov distributer z dodano vrednostjo.
10.12.2009	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer in Cathy Kearney, Jae Allen)	Pisni sklep in prošnja direktorjev, da Tim Cook odstopi kot direktor ASI, ter sprejetje sklepa, da bo Tim Cook zaradi tega odstopi s funkcije direktorja ASI.
31.1.2010	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Sprejetje sklepa o imenovanju Elisabeth S. Rafael za direktorico družbe ASI.
3.3.2010	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Sprejetje sklepa o ponovnem imenovanju Tima Cooka za direktorja družbe ASI.
31.3.2010	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v višini 800 000 000 USD dne 8. aprila 2010.
12.5.2010	Zapisnik upravnega odbora (Jae Allen kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v višini 1 000 000 000 USD dne 20. maja 2010.

Datumi	Vrsta dokumenta	Povzetek zapisnika družbe ASI
16.6.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v višini 600 000 000 USD dne 17. junija 2010.
22.6.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Odobritev podelitve pooblastila Garyju Wipflerju, Cathy Kearney in Michaelu O'Sullivanu za delovanje v imenu ASI. Pooblastilo zajema naslednje vidike: (i) korespondenco družbe, (ii) odnose z vlado in drugimi javnimi službami, (iii) revizije, (iv) zavarovanje, (v) nakup, najemni nakup in finančni sporazum, ki se nanašajo na sredstva in storitve, (vi) najemne, dobavne in depozitne pogodbe ter pogodbe o uporabi finančnega premoženja, (vii) prenos premičnega premoženja, (viii) prevzem dobav blaga in izdaja ustreznih potrdil, (ix) svet delavcev in (x) trgovinske pogodbe.
23.7.2010	Zapisnik letne skupščine (Peter Oppenheimer kot predsedujoči ter zastopnik družb AOI in AOE ter Gene Levoff kot zastopnik družbe Baldwin Holdings Unlimited)	Sprejetje sklepa o sprejetju poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2009, sprejetje sklepa o ponovnem imenovanju [davčnega svetovalca skupine Apple] za revizorja, sprejetje sklepa o pooblastitvi direktorjev za določitev višine nadomestila za revizorje, ugotovitev, da so bile vmesne dividende v skupni vrednosti 5 884 972 906,56 USD izkazane in izplačane AOE od konca obračunskega leta 2009, ter sprejetje sklepa o tem, da se naslednja letna skupščina lahko skliče zunaj Irske.
23.7.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael kot predsedujoča)	Sprejetje sklepa o sklicu letne skupščine dne 23. julija 2010.
20.9.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Jae Allen)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v višini 690 000 000 USD dne 21. septembra 2010.
17.11.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v višini 1 750 000 000 USD dne 18. novembra 2010.
21.12.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael kot predsedujoča)	Odobritev podelitve začasnega pooblastila Gerardu Laneu za izvajanje dnevnih transakcij družbe ASI zaradi rednih letnih dopustov direktorjev ASI.
4.3.2011	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v višini 1 000 000 000 USD dne 7. marca 2011, ugotovitev o odstopu Jae Allen kot direktorice in imenovanje Marka Stevensa za direktorja z začetkom veljavnosti dne 15. marca 2011 in odobritev novega sklepa o poslovanju z bankami.

Datumi	Vrsta dokumenta	Povzetek zapisnika družbe ASI
21.3.2011	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v višini 1 000 000 000 USD dne 24. marca 2011.
21.4.2011	Zapisnik upravnega odbora (Mark Stevens, Elisabeth Rafael kot predsedujoča)	Sprejetje sklepa o pooblastitvi nekaterih navedenih oseb za odprtje, vodenje, zaprtje ali siceršnje upravljanje bančnih, investicijskih, posredniških in drugih računov družbe ASI.
11.5.2011	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v višini 1 000 000 000 USD dne 12. maja 2011.
29.6.2011	Zapisnik letne skupščine (Audrey Fernandez-Elliott kot predsedujoča ter zastopnica družb AOI in AOE ter Gene Levoff kot zastopnik družbe Baldwin Holdings Unlimited)	Sprejetje sklepa o sprejetju poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2010, sprejetje sklepa o ponovnem imenovanju Elisabeth Rafael, Tima Cooka in Marka Stevensa za direktorje družbe ASI, sprejetje sklepa o ponovnem imenovanju [davčnega svetovalca skupine Apple] za revizorja, sprejetje sklepa o pooblastitvi direktorjev za določitev višine nadomestila za revizorje, ugotovitev in odobritev, da so bile vmesne dividende v skupni vrednosti 11 324 972 906,56 USD izkazane in izplačane AOI od konca obračunskega leta 2009, ter sprejetje sklepa o tem, da se naslednja letna skupščina lahko skliče zunaj Irske.
29.6.2011	Zapisnik upravnega odbora (Mark Stevens, Elisabeth Rafael kot predsedujoča)	Odobritev osnutka poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2010 ter nadomestila za revizorja, ugotovitev, da so se vmesne dividende v skupni višini 11 324 972 906,56 USD izkazale in izplačale družbi AOE od konca obračunskega leta 2009, sprejetje sklepa o sklicu letne skupščine dne 29. junija 2011, ugotovitev o odstopu Petra Oppenheimerja kot direktorja in tajnika družbe ASI ter imenovanje Genea Levoffa na njegovo mesto za direktorja in tajnika ASI.
27.7.2011	Zapisnik upravnega odbora (Gene Levoff kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Podelitev pooblastila.
7.9.2011	Zapisnik upravnega odbora (Gene Levoff kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Ugotovitev, da bi bilo bolj praktično in v najboljšem poslovnem interesu predlagati, da družbeniki ASI plačujejo dividende v obliki naložb s fiksnim donosom. Sprejetje sklepa o priporočilu družbenikom, da se vmesna dividenda družbi AOE izplača v obliki naložbe s fiksnim donosom v skupni predvideni vrednosti 1 502 298 132 USD dne 8. septembra 2011.
7.9.2011	Zapisnik upravnega odbora (Gene Levoff kot predsedujoči, Elisabeth Rafael)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOE v obliki naložbe s fiksnim donosom v skupni predvideni vrednosti 1 502 298 132 USD dne 8. septembra 2011.

Preglednica 5

Sprejemanje sklepov direktorjev in zapisniki sestankov upravnega odbora družbe AOE

Datum	Vrsta dokumenta	Povzetek zapisnika družbe AOE
17.12.2008	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kot predsedujoči)	Sprejetje sklepa o izvajanju sporazuma o dodelitvi sredstev za zaposlovanje.
14.1.2009	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kot predsedujoči)	Sprejetje sklepa o pooblastitvi nekaterih navedenih oseb za odprtje, vodenje, zaprtje ali siceršnje upravljanje bančnih, investicijskih, posredniških in drugih računov družbe AOE.
25.2.2009	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Sprejetje sklepa o izvajanju skrbniške pogodbe in pravil za pokojninsko shemo družbe AOE.
20.7.2009	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Sprejetje sklepa o odobritvi osnutka poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2008 ter nadomestila za revizorja, sprejetje sklepa o imenovanju Petra Oppenheimerja in Cathy Kearney za zastopnika družbe AOE za namen udeležbe na letni skupščini družbe ASI leta 2009, sprejetje sklepa o sklicu letne skupščine dne 3. avgusta 2009 ter sprejetje sklepa o imenovanju [davčnega svetovalca skupine Apple] za revizorja namesto […].
22.7.2009	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Gary Wipfler)	Sprejetje sklepa o izvajanju sporazuma o prenosu podjetij za prenos podjetja singapurske podružnice družbe AOE na družbo Apple South Asia Pte.Ltd.
3.8.2009	Zapisnik letne skupščine (Peter Oppenheimer kot predsedujoči in zastopnik družbe AOI ter Gene Levoff kot zastopnik družbe Baldwin Holdings Unlimited)	Sprejetje sklepa o sprejetju poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2008, sprejetje sklepa o imenovanju [davčnega svetovalca skupine Apple] za revizorja, sprejetje sklepa o pooblastitvi direktorjev za določitev višine nadomestila za revizorje ter sprejetje sklepa o tem, da se naslednja letna skupščina lahko skliče zunaj Irske.
23.10.2009	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Gary Wipfler)	Ugotovitev o bližajočemu se prejemu dividende v višini 3 482 850 781,21 USD od družbe ASI dne 27. oktobra 2009, sprejetje sklepa o izplačilu dividende družbi AOI v višini 4 607 274 666,29 USD, sprejetje sklepa o izplačilu dodatne vmesne dividende družbi AOI v višini natečenih obresti na dan 27. oktobra 2009.
21.12.2009	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Sprejetje sklepa o izvajanju dopolnilnega sporazuma o prenosu podjetij za prenos podjetja singapurske podružnice družbe AOE na družbo Apple South Asia Pte. Ltd. in dodelitev pooblastila.

Datum	Vrsta dokumenta	Povzetek zapisnika družbe AOE
21.12.2009	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Pisni sklep in prošnja direktorjev, da Tim Cook odstopi kot direktor AOE, ter sprejetje sklepa, da bo Tim Cook zaradi tega odstopil s funkcije direktorja AOE.
31.3.2010	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Sprejetje sklepa o prejemu vmesne dividende od družbe ASI v višini 800 000 000 USD dne 8. aprila 2010 in izplačilu enakega zneska družbi AOI.
23.4.2010	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Sprejetje sklepa o prošnji za zamenjavo potrdila o lastništvu določenega registriranega premoženja v Singapurju.
14.5.2010	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Sprejetje sklepa o prejemu vmesne dividende od družbe ASI v višini 1 000 000 000 USD dne 20. maja 2010 in izplačilu enakega zneska družbi AOI.
14.6.2010	Zapisnik letne skupščine (Peter Oppenheimer kot predsedujoči in zastopnik družbe AOI ter Gene Levoff kot zastopnik družbe Baldwin Holdings Unlimited)	Sprejetje sklepa o sprejetju poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2009, sprejetje sklepa o ponovnem imenovanju [davčnega svetovalca skupine Apple] za revizorja, sprejetje sklepa o pooblastitvi direktorjev za določitev višine nadomestila za revizorja, ugotovitev, da so bile vmesne dividende v skupni vrednosti 5 284 972 906,56 USD izplačane družbi AOI od konca obračunskega leta 2009, ter sprejetje sklepa o tem, da se naslednja letna skupščina lahko skliče zunaj Irske.
16.6.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Gary Wipfler)	Ugotovitev o bližajočemu se prejemu dividende v višini 600 000 000 USD od družbe ASI dne 17. junija 2010 in sprejetje sklepa o izplačilu enakega zneska družbi AOI.
23.7.2010	Zapisnik letne skupščine (Peter Oppenheimer kot predsedujoči in zastopnik družbe AOI ter Gene Levoff kot zastopnik družbe Baldwin Holdings Unlimited)	Sprejetje sklepa o sprejetju poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2009, sprejetje sklepa o ponovnem imenovanju [davčnega svetovalca skupine Apple] za revizorja, sprejetje sklepa o pooblastitvi direktorjev za določitev nadomestila za revizorja, ugotovitev, da so se vmesne dividende v skupni višini 5 884 972 906,56 USD izkazale in izplačale družbi AOI od konca obračunskega leta 2009 ter sprejetje sklepa, da se naslednja letna skupščina lahko skliče zunaj Irske.
23.7.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kot predsedujoči)	Sprejetje sklepa o sklicu letne skupščine dne 23. julija 2010.
20.9.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kot predsedujoči)	Ugotovitev o bližajočemu se prejemu dividende v višini 690 000 000 USD od družbe ASI dne 21. septembra 2010 in sprejetje sklepa o izplačilu dividende družbi AOI v višini 900 000 000 USD.

Datum	Vrsta dokumenta	Povzetek zapisnika družbe AOE
15.11.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kot predsedujoči)	Sprejetje sklepa o odobritvi izvedbe zakupa premoženja za dodaten skladiščni prostor za lažjo širitev proizvodnje.
17.11.2010	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kot predsedujoči)	Ugotovitev o bližajočemu se prejemu dividende v višini 1 750 000 000 USD od družbe ASI dne 18. novembra in sprejetje sklepa o izplačilu enakega zneska družbi AOI.
3.12.2010	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Odobritev podelitve pooblastila Cathy Kearney in Michaelu O'Sullivanu, da delujejo v imenu AOE. Pooblastilo zajema naslednje vidike: (i) korespondenco družbe, (ii) odnose z vlado in drugimi javnimi službami, (iii) revizije, (iv) zavarovanje, (v) nakup, najemni nakup in finančni sporazum, ki se nanašajo na sredstva in storitve, (vi) najemne, dobavne in depozitne pogodbe ter pogodbe o uporabi finančnega premoženja, (vii) prenos premičnega premoženja, (viii) prevzem dobav blaga in izdaja ustreznih potrdil, (ix) svet delavcev in (x) trgovinske pogodbe.
4.3.2011	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Gary Wipfler)	Ugotovitev o bližajočemu se prejemu dividende v višini 1 000 000 000 USD dne 7. marca 2011 in sprejetje sklepa o izplačilu enakega zneska družbi AOI.
21.3.2011	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer kot predsedujoči, Gary Wipfler)	Ugotovitev o bližajočemu se prejemu dividende v višini 1 000 000 000 USD dne 24. marca 2011 in sprejetje sklepa o izplačilu enakega zneska družbi AOI.
26.4.2011	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Sprejetje sklepa o pooblastitvi nekaterih navedenih oseb za odprtje, vodenje, zaprtje ali siceršnje upravljanje bančnih, investicijskih, posredniških in drugih računov družbe AOE.
11.5.2011	Zapisnik upravnega odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kot predsedujoči)	Ugotovitev o bližajočemu se prejemu dividende v višini 1 000 000 000 USD dne 12. maja 2011 in sprejetje sklepa o izplačilu enakega zneska družbi AOI.
23.6.2011	Pisni sklep direktorjev (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Sprejetje sklepa o odobritvi osnutka poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2010 ter nadomestila za revizorje, sprejetje sklepa o imenovanju Audrey Fernandez-Elliott in Cathy Kearney za zastopnici družbe AOE za namen udeležbe na letni skupščini družbe ASI v letu 2011, ugotovitev, da so se vmesne dividende v skupni višini 12 659 796 428,08 USD izkazale in izplačale družbi AOI od konca obračunskega leta 2009, sprejetje sklepa o sklicu letne skupščine dne 27. junija 2011, ugotovitev o odstopu Petra Oppenheimerja kot direktorja in tajnika družbe AOE z začetkom veljavnosti 1. julija 2011 ter imenovanje Genea Levoffa na njegovo mesto za direktorja in tajnika ASI.

Datum	Vrsta dokumenta	Povzetek zapisnika družbe AOE
27.6.2011	Zapisnik letne skupščine (Audrey Fernandez-Elliott predsedujoča in zastopnica družbe AOI ter Gene Levoff kot zastopnik družbe Baldwin Holdings Unlimited)	Sprejetje sklepa o sprejetju poročila direktorjev in računovodskega izkaza za obračunsko leto 2010, sprejetje sklepa o ponovnem imenovanju [davčnega svetovalca skupine Apple] za revizorja, sprejetje sklepa o pooblastitvi direktorjev za določitev nadomestila za revizorja, ugotovitev in odobritev, da so se vmesne dividende v skupni višini 12 659 796 428,08 USD izkazale in izplačale družbi AOI od konca obračunskega leta 2009 ter sprejetje sklepa, da se naslednja letna skupščina lahko skliče zunaj Irske.
7.9.2011	Zapisnik upravnega odbora (Gene Levoff kot predsedujoči in Gary Wipfler)	Ugotovitev, da bi bilo bolj praktično in v najboljšem poslovnem interesu predlagati, da družbeniki AOE plačujejo dividende v obliki naložb s fiksnim donosom. Sprejetje sklepa o priporočilu družbenikom, da se vmesna dividenda družbi AOI izplača v obliki naložbe s fiksnim donosom v skupni predvideni vrednosti 1 502 298 132 USD dne 8. septembra 2011. Sprejetje sklepa o izplačilu dodatne vmesne dividende družbi AOI v višini natečenih obresti.
7.9.2011	Pisni sklep družbenikov (AOI in Baldwin Holding Unlimited)	Sprejetje sklepa o izplačilu vmesne dividende družbi AOI v obliki naložbe s fiksnim donosom v skupni predvideni vrednosti 1 502 382 564 USD dne 8. septembra 2011.
7.9.2011	Imenovanje zastopnika podjetja za pisni sklep	Imenovanje Genea Levoffa v družbi AOI kot družbenici družbe AOE za zastopnika družbe AOI za izvrševanje pisnih sklepov v imenu AOI za izkaz priporočene vmesne dividende in njenega neposrednega izplačila v obstoječi obliki. Baldwin Holding Unlimited kot druga družbenica družbe AOE je za to imenovala Garyja Wipflerja.

2.5.4 SPORAZUM O DELITVI STROŠKOV MED DRUŽBAMI APPLE INC., ASI IN AOE

(116) Irska je 8. decembra 2015 predložila izvode sporazuma o delitvi stroškov (v nadaljnjem besedilu: SODS) in vse sporazume o (pod-)prenosu neopredmetenih sredstev, sklenjene med družbami Apple Inc., AOI, ASI in AOE (in njihovimi predhodniki) od registracije skupine Apple na Irskem ([87]).

(117) Glede na predložene informacije je družba Apple Inc. sklenila SODS z družbo AOE (takrat imenovana Apple Computer Limited) decembra 1980. Od takrat se je SODS spremenil šestnajstkrat, nazadnje leta 2013. Leta 1999 je tudi družba ASI (takrat imenovana Apple Computer International) postala podpisnica SODS. Družba Apple Inc. je istočasno s sklenitvijo SODS decembra 1980 sklenila „sporazum o prenosu neopredmetenih sredstev“ z družbo AOI. Družba AOI pa je sklenila „sporazum o podprenosu neopredmetenih sredstev“ z družbo AOE, po katerem je družba AOE pridobila izključno, brezplačno licenco za uporabo trgovskih imen, blagovnih znamk, poslovnih skrivnosti in patentov najprej v zahodni Evropi in pozneje v regiji EMEIA ter za podeljevanje podlicenc za te pravice in licence ([88]). Za ta prvotni prenos takrat obstoječih neopredmetenih sredstev skupine Apple predhodnik družbe AOE ni izvršil kritnega nakupa.

([87]) Irska je 5. septembra 2014 predložila SODS med družbami Apple Inc., ASI in AOE, ki je začel veljati 30. septembra 2007.
([88]) Oddelek B.5 sporazuma o podprenosu neopredmetenih sredstev z dne 1. decembra 1980.

(118) Na podlagi SODS pa so se družba Apple Inc. na eni strani ter družbi ASI in AOE na drugi strani dogovorili o skupnih prizadevanjih za raziskave in razvoj ter delitvi stroškov in pravic v zvezi z „razvojnim programom“. Razvojni program se nanaša na: (i) razvoj novih neopredmetenih sredstev, (ii) izboljšave, posodobitve, prilagoditve, pretvorbe, lokalizacije ali druge spremembe obstoječih neopredmetenih sredstev, (iii) razvoj in izboljšave proizvodnih procesov za vsak izdelek ter (iv) razvoj, pridobitev in zaščito neopredmetenih sredstev, vezanih na trženjsko funkcijo.

(119) Neopredmetena sredstva so v SODS opredeljena kot „vse tehnologije, postopki, procesi, modeli in pravice iz modela, izumi, odkritja, strokovno znanje, patenti (vključno s patentnimi prijavami itn.), avtorske pravice (in druge pravice iz naslova avtorstva), poslovne skrivnosti, računalniški programi (v izvorni ali objektni kodi), shematski prikazi, formule, izboljšave, posodobitve, pretvorbe, prilagoditve, informacije, specifikacije, procesna tehnologija, proizvodne zahteve, standardi nadzora kakovosti, neopredmetena sredstva, vezana na trženjsko funkcijo, in vsa druga podobna neopredmetena sredstva, kot je opredeljeno v uredbah ameriške zakladnice §1.482-4(b), ki so ustvarjeni v skladu z razvojnim programom.“ ([89]) Neopredmetena sredstva, vezana na trženjsko funkcijo, so opredeljena kot „katere koli in vse blagovne znamke, storitvene znamke, trgovska imena, poslovne skrivnosti, tržna podoba, imena domen, poslovne znamke, modeli, strategije trženja, registracije, registracije in avtorske pravice do logotipov ali slikovni prikazi v postopku, dobro ime in vrednost neopredmetenih sredstev v povezavi z znamkami ter druga podobna neopredmetena sredstva, vezana na trženjsko funkcijo, v komercialni uporabi izdelkov.“ ([90])

(120) Na podlagi SODS si podpisnice sporazuma delijo pravico do uporabe Applovih neopredmetenih sredstev za proizvodnjo in prodajo Applovih izdelkov. Družba Apple Inc. ima pravico proizvajati in prodajati Applove izdelke v vseh državah v Severni in Južni Ameriki (v nadaljnjem besedilu skupaj poimenovani kot: Ameriki). Družbi ASI in AOE imata pravico proizvajati in prodajati Applove izdelke na trgih zunaj obeh Amerik. Lastninsko pravico do vseh neopredmetenih sredstev ima izključno družba Apple Inc. Družbi ASI in AOE imata upravičeno lastništvo na svojem ozemlju za neopredmetena sredstva, ki so plod raziskav in razvoja, opravljenih na podlagi SODS ([91]). Način dodelitve upravičenega lastništva do neopredmetenih sredstev družbama ASI in AOE se je spreminjal z različnimi spremembami SODS. Do leta 1988 je družba Apple Inc. družbi AOE dodelila izključno licenco na podlagi SODS za uporabo intelektualne lastnine skupine Apple na njenem ozemlju. V SODS, ki so se sklepali in spreminjali od leta 1988, se pravice do izboljšav te intelektualne lastnine in do novo razvite intelektualne lastnine dodelijo na podlagi „neizključne pravice ali sopravice“ ([92]). Apple od leta 2007 podeljuje družbama ASI in AOE izključno licenco za intelektualno lastnino skupine Apple, družbi ASI in AOE pa isto licenco podeljujeta družbi Apple v obliki neizključne pravice ([93]).

(121) Na podlagi SODS si podpisnice delijo stroške za raziskave in razvoj za Applove izdelke. Za izračun deleža vsake podpisnice vsaka od družb, Apple Inc., ASI in AOE, plača del skupnih stroškov na podlagi deleža prodaje izdelkov na svojem ozemlju. Na primer, leta 2012 so Applovi skupni stroški za raziskave in razvoj po vsem svetu znašali [3–3,5] milijarde USD. Tistega leta je bilo približno 45 % Applove svetovne prodaje realizirane v Amerikah. Skladno s tem je družba Apple Inc. plačala 45 % stroškov za raziskave in razvoj na podlagi SODS, družbi ASI in AOE pa sta plačali preostalih 55 % teh stroškov na podlagi SODS. Porazdelitev stroškov v letih od 2008 do 2014 je prikazana v preglednici 6.

Preglednica 6

Applovi razvojni stroški, ki so zajeti v SODS, ter financiranje teh stroškov s strani družb ASI in AOE

(v USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Skupni Applovi razvojni stroški, ki so zajeti v SODS	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]) Oddelek 1.7 SODS z dne 30. septembra 2007.
([90]) Oddelek 1.12 SODS z dne 30. septembra 2007.
([91]) Glej uvodno izjavo F SODS z dne 26. septembra 1999 in uvodno izjavo G SODS z dne 30. septembra 2007.
([92]) Oddelek IV (A) SODS z dne 26. septembra 1992 in 1999.
([93]) Oddelek 5.2 in 5.3 SODS z dne 30. septembra 2007, 5. januarja 2009 in 29. septembra 2013.

(v USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Delež, ki ga financira 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]
Delež, ki ga financira 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]
Delež Applovih razvojnih stroškov, ki jih financirata ASI in AOE (%)	37	40	50	57	[50–55]	[55-60]	[55-60]

(122) V SODS iz let 2009 in 2013 so naštete funkcije in tveganja, ki so pripisani podpisnicam SODS ([94]). Funkcije in tveganja, ki se na podlagi SODS pripisujejo družbi Apple Inc. (v SODS se navaja kot „Apple“) ter družbama ASI in AOE (v SODS pod skupnim imenom „mednarodni udeleženec“), so povzeti v SODS ter prikazani na sliki 8 oziroma sliki 9.

Slika 8

Funkcije, k jih opravljata Apple in mednarodni udeleženec (družbi ASI in AOE) na podlagi SODS

FUNKCIJE	APPLE	MEDNARODNI UDELEŽENEC
Raziskave in razvoj neopredmetenih sredstev, za katera se stroški delijo	X	X
Nadzor kakovosti neopredmetenih sredstev, za katera se stroški delijo	X	X
Priprava napovedi ter finančno načrtovanje in analiziranje v zvezi z dejavnostmi razvoja neopredmetenih sredstev	X	
Upravljanje objektov za R in R	X	X
Sklepanje pogodb s povezanimi strankami ali tertjimi osebami v zvezi z dejavnostmi razvoja neopredmetenih sredstev	X	X
Upravljanje pogodb v zvezi z dejavnostmi razvoja neopredmetenih sredstev	X	X
Izbiranje, najemanje in nadziranje zaposlenih ter pogodbenih izvajalcev in podizvajalcev za izvajanje katerih koli dejavnosti razvoja neopredmetenih sredstev	X	X
Registracija in varovanje intelektualne lastnine	X	
Razvoj trga	X	X

([94]) Dodatek B k SODS iz leta 2009 in dodatek B k SODS iz leta 2013.

Slika 9

Tveganja, ki jih prevzemata Apple in mednarodni udeleženec (družbi ASI in AOE) na podlagi SODS

TVEGANJA	APPLE	MEDNARODNI UDELEŽENEC
Tveganje v zvezi z razvojem izdelka	X	X
Nadzor kakovosti in tveganja v zvezi s kakovostjo izdelka	X	X
Tveganje v zvezi z razvojem trga	X	X
Tržno tveganje	X	X
Politično tveganje	X	X
Valutno tveganje	X	X
Tveganje v zvezi z odgovornostjo za izdelek	X	X
Tveganja v zvezi s sredstvi (stalna/opredmetena sredstva)	X	X
Tveganja v zvezi s spremembo regulativenega režima	X	X
Zaščita intelektualne lastnine in tvehanja kršitve	X	X
Tveganja v zvezi z razvojem in priznanjem blagovne znamke	X	X

(123) Komisija je zahtevala, da Irska pojasni, na katere dejavnosti se nanašajo posamezne funkcije in tveganja, ki so prikazani na sliki 8 in sliki 9, ter predloži konkretne primere dejavnosti, ki jih ASI in AOE opravljata na podlagi teh funkcij. Komisija je tudi zahtevala, da Irska v zapisnikih sestankov upravnih odborov ASI in AOE opredeli, kaj priča o dejavnostih, ki so povezane z dejavnostmi, naštetimi na sliki 8 in sliki 9, za katere je Irska ali skupina Apple menila, da jih izvajata upravna odbora družb ASI in AOE.

(124) Irska in skupina Apple sta v odgovor na ti zahtevi navedli, da namen preglednic iz SODS iz let 2009 in 2013, katerih kopijo prikazujeta slika 8 in slika 9, ni prikazati dejavnosti, ki sta jih podpisnici SODS dejansko opravljali, temveč samo povzemata dejavnosti, za izvajanje katerih je vsaka podpisnica pooblaščena na podlagi navedenega sporazuma. Skupina Apple je nadalje pojasnila, da sta se preglednici iz SODS iz let 2009 in 2013, katerih kopijo prikazujeta slika 8 in slika 9, dodali SODS zaradi izpolnjevanja zahtev iz začasnih uredb, ki jih je izdalo ameriško ministrstvo za finance, z začetkom veljavnosti dne 5. januarja 2009, da morajo biti iz sporazuma o delitvi stroškov med povezanimi strankami razvidne funkcije in tveganja teh strank ([95]).

(125) Skupina Apple je tudi navedla, da so dejavnosti na področju raziskav in razvoja, ki so naštete v preglednici, katere kopijo prikazuje slika 8, – neopredmetena sredstva, za katera se stroški delijo, nadzor kakovosti neopredmetenih sredstev, za katera se stroški delijo, upravljanje z objekti za raziskave in razvoj, sklepanje pogodb s povezanimi strankami ali tretjimi osebami v zvezi z dejavnostmi razvoja neopredmetenih sredstev ter izbiranje, najemanje in nadziranje zaposlenih ter pogodbenih izvajalcev in podizvajalcev za izvajanje katerih koli dejavnosti razvoja neopredmetenih sredstev – opravljali skoraj izključno zaposleni družbe Apple Inc. v ZDA. Zaposleni v irski podružnici so sodelovali pri teh dejavnostih samo, če so bile povezane z rutinsko lokalizacijo in testiranjem izdelkov.

([95]) Dopis skupine Apple z dne 22. aprila 2016, str. 15-16.

(126) Irska in skupina Apple sta še navedli, da družbi ASI in AOE nimata nobene vloge v upravljanju intelektualne lastnine skupine Apple in da imata le omejeno vlogo v pogajanjih o trgovinskih pogodbah znotraj strogih parametrov, ki jih je določilo izvršno vodstvo družbe Apple Inc. v ZDA. Navedli sta tudi, da noben zaposleni družbe ASI ali AOE ni vključen v ustvarjanje, pridobivanje, upravljanje in/ali zaščito intelektualne lastnine skupine Apple. Vse funkcije, ki ustvarjajo dobičke skupine Apple, vodi izvršno vodstvo družbe Apple Inc. v ZDA in se izvajajo pretežno v ZDA. Poleg tega ne družba ASI ne družba AOE nista pravni lastnici intelektualne lastnine, ki jo je ustvarila ali pridobila skupina Apple, in ta lastnina ni registrirana nanju. Družbi ASI in AOE sta v lastnem imenu sklepali samo naslednje trgovinske pogodbe: (i) pogodbe o naročilu z dobavitelji komponent, (ii) dogovore o pogodbeni proizvodnji s proizvajalci originalne opreme, ki urejajo nakup končnih izdelkov, ter (iii) terminske prodajne pogodbe.

(127) Kar zadeva vključenost družb ASI in AOE v upravljanje intelektualne lastnine skupine Apple, je kakršna koli oblika intelektualne lastnine v zapisnikih upravnih odborov ene ali druge družbe, ki so se predložili Komisiji za obdobje od ustanovitve družb ASI in AOE (1980 do 2015), prvič omenjena v zapisniku sestanka upravnega odbora družbe ASI dne 13. avgusta 2013 in sestanka upravnega odbora družbe AOE dne 16. avgusta 2013, ko sta oba upravna odbora podelila pooblastila v zvezi z zaščito intelektualne lastnine zaposlenim družbe Apple Inc ([96]).

(128) V istem obdobju je SODS v zapisnikih sestankov upravnih odborov družb ASI in AOE prvič omenjen v zapisnikih sestankov iz avgusta 2014, na katerih so razpravljali in se dogovorili o novi korporacijski strukturi skupine Apple na Irskem […]. Kar zadeva upravni odbor družbe AOE, je sestanek potekal dne […] avgusta 2014 in je opisan kot „telefonski sestanek“, na katerem so razpravljali o […] […]. Kar zadeva upravni odbor družbe ASI, je ta sestanek potekal dne […] avgusta 2014 v […]. Glede na zapisnik tega sestanka so bili direktorji družbe ASI na tem sestanku seznanjeni tudi s tem, da so med družbami Apple Inc., ASI in AOE potekale razprave v zvezi s SODS. Upravni odbor je na navedenem sestanku sprejel sklep o sklenitvi SODS 2013 ([97]).

(129) Naslednji sestanek upravnega odbora družbe ASI je potekal po koncu obračunskega leta 2014 družbe ASI, in sicer dne […] decembra 2014 v […] ([98]). Na tem sestanku so sklenili, da bo […] jurisdikcija davčnega rezidentstva v […] namesto v […], kar je bilo že prej predlagano.

2.5.5 INFORMACIJE O DRUŽBI APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

(130) Družba ADI je bila ustanovljena na Irskem leta 2009. Od leta 2012 je družba ADI prevzela nekatere odgovornosti za Applove distribucijske dejavnosti v regiji EMEIA. Od leta 2014 je družba ADI odgovorna za prodajo, distribucijo in dejavnosti Applove spletne prodaje v regiji EMEIA in na Kitajskem. Družba ADI prejema naročila strank, pripravlja napovedi o povpraševanju in prodaji ter zagotavlja upravljanje pogodb za stranke v okviru prodajne poti. ADI upravlja logistične dejavnosti, ki so povezane z dobavo izdelkov strankam.

(131) Družba ADI je odgovorna za zagotavljanje poprodajne podpore za izdelke v garanciji in zunaj garancije. Te storitve zagotavlja skupina za podporo AppleCare družbe ADI. Družba ADI zagotavlja tudi poprodajno podporo prek tretjih klicnih centrov in mrež ponudnikov storitev, ki jih je odobrila skupina Apple.

(132) Družba ADI je sicer izkazala dobičke ([99]), vendar ni izkazala obveznosti plačila davka od dohodkov pravnih oseb za leta 2009, 2010 in 2011. Razlog je ta, da je družba ADI svojo obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb najprej izračunala z uporabo metode razdelitve dobička, ki jo je potrdilo davčno stališče iz leta 2007, saj je to stališče vsebovalo „klavzulo o prestrukturiranju“ ([100]), po kateri naj bi ta metoda razdelitve dobička veljala tudi za novo hčerinsko družbo v primeru prestrukturiranja Applove korporacijske strukture na Irskem. Vendar je Irish

([96]) Skupina Apple je navedla, da je družba Apple Inc. v skladu z oddelkom 5.4 SODS iz leta 2007 in podobnimi določbami drugih SODS ohranila izključno pravico in odgovornost do nadzora vseh ukrepov za zaščito intelektualne lastnine skupine Apple. Zato se vsi ukrepi v zvezi z zaščito intelektualne lastnine začnejo, vodijo in izvršujejo v in iz ZDA (glej dopis skupine Apple z dne 22. aprila 2016, str. 7). Glede na to dejstvo ni jasno, zakaj sta upravna odbora družb ASI in AOE podelila pooblastilo v zvezi z zaščito intelektualne lastnine, saj naj ti dve družbi na podlagi SODS sploh ne bi imeli nobene pravice v zvezi s tem.

([97]) Upravni odbor družbe AOE je sprejel sklep o sklenitvi SODS 2013 na sestanku dne […] avgusta 2014, ki je potekal po telefonu.

([98]) Obračunska leta družb ASI in AOE se končajo vsako leto konec septembra.

([99]) [100–200] milijonov USD leta 2011, [10–20] milijonov USD leta 2010 in [1 000–10 000] milijonov USD leta 2009, glej obvezne računovodske izkaze družbe ADI za zadevna obdobja.

([100]) Predložila Irska dne 29. januarja 2016, str. 8-9.

Revenue zavzela stališče, da metode razporejanja dobička, ki so bile odobrene s tem stališčem, ne veljajo za določitev obdavčljivega dobička družbe rezidentke. Družba ADI je leta 2014 sprejela stališče Irish Revenue in dosegla poravnavo […] za vsa obračunska obdobja do leta in vključno z letom 2012. Tako je prišlo do poravnave v višini […] EUR, vključno z davkom […], obrestmi in kaznimi. […].

2.5.6 SPORAZUMI O STORITVAH IN DISTRIBUCIJI, KI JIH JE SKLENILA DRUŽBA ASI

(133) Družba ASI je leta 2008 sklenila sporazum o trženjskih storitvah z družbo Apple Inc. Na podlagi tega sporazuma družba Apple Inc. razporedi delež stroškov trženja, ki jih je imela družba Apple Inc., družbi ASI v zvezi s storitvami, ki jih družba Apple Inc. opravlja za družbo ASI ([101]). Irska je pojasnila, da se ta delež stroškov trženja razporedi sedežu družbe ASI ([102]). Toda pogodba je bila sklenjena med družbama Apple Inc. in ASI brez vsakršne omembe sedeža družbe družbe ASI. Natančneje, v pogodbi je naveden poštni naslov družbe ASI v Corku na Irskem kot naslov nasprotne stranke v sporazumu. Poleg tega ima irska podružnica družbe ASI po mnenju Irske neposredne lokalne stroške s trženjem, ki izhajajo iz pogodb z nepovezanimi družbami za trženje.

(134) Leta 2010 sta družbi ASI in ADI sklenili sporazum o distribuciji. Na podlagi tega sporazuma je družba ASI imenovala družbo ADI za neizključnega svetovnega distributerja za prodajo Applovih izdelkov in družbi ADI je bila podeljena neizključna licenca za nekatere lastninske pravice za spodbujanje prodaje Applovih izdelkov. Sporazum o distribuciji je družbi ADI dodelil pravico do odkupa Applovih izdelkov pri družbi ASI ali neposredno pri tretjih proizvajalcih. Družbi ASI in ADI sta se dogovorili, da bodo vsi odhodki za izdelke in storitve, dobavljene na podlagi sporazuma o distribuciji, skupno znesli toliko, da bo imela družba ADI čisti dobiček pred davki, ki bo enak približno [1–5] % […].

(135) Za družbo ADI je bilo za namene njenega izvajanja distribucije za družbo ASI v regiji EMEIA v memorandumu o soglasju z dne 23. aprila 2012 dogovorjeno, da bo družba ADI pridobila sredstva in prevzela obveznosti družbe ASI, ki so povezane z distribucijo v regiji EMEIA, z začetkom veljavnosti 1. aprila 2012. Na strani sredstev se je največja postavka bilance stanja, prenesena dne 1. aprila 2012 z družbe ASI na družbo ADI, nanašala na terjatve do kupcev […]. Na strani obveznosti se je največja postavka bilance stanja, prenesena z družbe ASI na družbo ADI, nanašala na […] predvidene obveznosti iz naslova garancij […] ([103]).

2.5.7 APPLOVA NOVA KORPORACIJSKA STRUKTURA NA IRSKEM OD LETA 2015

(136) Skupina Apple je na sestanku dne 9. januarja 2015 ([104]) Komisiji predstavila svojo novo korporacijsko strukturo na Irskem. Ta nova korporacijska struktura je bila vzpostavljena zaradi spremembe oddelka 23A TCA 97, ki velja od dne 1. januarja 2015 ([105]), zaradi katere družba, ustanovljena na Irskem, ni mogla več izkazovati, da ima davčno rezidentstvo zunaj Irske, obenem pa ne imeti davčnega rezidentstva nikjer drugje, kot je veljajo v primeru družb ASI in AOE. […]. Skupina Apple je navedla, da se v skladu z novo korporacijsko strukturo stališče iz leta 2007 ne bo več uporabljajo za določitev davčne osnove družb ASI in AOE na Irskem. […]. V skladu s podatki, ki jih je predložila skupina Apple, je zadnje poslovno leto, za katero velja stališče iz leta 2007, leto 2014, ki se konča 27. septembra 2014, v skladu z obveznimi računovodskimi izkazi družb ASI in AOE.

(137) V skladu s to novo korporacijsko strukturo, […].

(138) Glede na informacije, ki jih je skupina Apple predložila Komisiji dne 19. januarja 2015 ([106]), […].

([101]) Po mnenju Irske je ta razporeditev opravljena na podlagi neodvisnega tržnega načela v skladu z veljavnimi ameriškimi statuti in uredbami o določanju transfernih cen, glej predložene informacije Irske z dne 29. januarja 2016, str. 3. V skladu s sporazumom o trženjskih storitvah je provizija za storitve, ki jo mora družba ASI plačati družbi Apple Inc. na podlagi sporazuma, načeloma enaka [100–150] % „nastalih razumnih stroškov“ in v nekaterih primerih [50–100] % takih stroškov, glej sporazum o trženjskih storitvah, str. 3.

([102]) Predložila Irska dne 29. januarja 2016, str. 3.

([103]) Natečene obveznosti iz naslova garancijske podpore […] so še ena velika postavka bilance stanja […].

([104]) Glej uvodno izjavo 12.

([105]) Glej oddelek 39 finančnega zakona (št. 2) iz leta 2013 z dne 18. decembra 2013, spremembo oddelka 23A temeljnega akta (rezidentstvo družbe).

([106]) Glej uvodno izjavo 12.

(139) Irska je v svojem dopisu z dne 25. februarja 2015 ([107]) predložila dodatna pojasnila v zvezi z novo strukturo skupine Apple. Še zlasti je glede na zapiske telefonske konference dne […] decembra 2014 med Irish Revenue in skupino Apple Irish Revenue zahtevala, da skupina Apple […]. V skladu s temi zapiski je nadalje določeno, da […].

(140) Komisija je z dopisom z dne 11. novembra 2015 ([108]) zahtevala informacije o […], na kar se nanaša odgovor skupine Apple, predložen dne 19. januarja 2015 ([109]), ter vse zadevne dokumente, kot so poročila o določanju transfernih cen. Irska je v svojem odgovoru z dne 29. januarja 2016 […]. Komisija je v svojem dopisu z dne 8. marca 2016 […]. Irska je v dopisu z dne 23. marca 2016 navedla, da je skupina Apple obvestila Irsko, da […].

(141) Zapisniki sestankov upravnega odbora […], ki jih je Komisija prejela dne 24. maja 2016, vsebujejo informacije v zvezi z […].

(142) Zlasti v zapisniku sestanka upravnega odbora […], ki je potekal v […] dne […] avgusta 2015, je navedeno, da […].

(143) V zapisniku sestanka upravnega odbora […], ki je potekal v Cupertinu v ZDA dne […] aprila 2016, je zabeleženo, da […].

(144) Priloga 1 k zapisniku sestanka z dne […] aprila 2016 vsebuje zapisnik sestanka upravnega odbora z dne […] avgusta 2015, kjer so se uvedle spremembe in dodal poudarek, na primer črtanje […].

3. **RAZLOGI ZA ZAČETEK FORMALNEGA POSTOPKA PREISKAVE**

(145) Komisija je sprejela sklep o začetku postopka uradne preiskave, ker je predhodno ugotovila, da sporni davčni stališči pomenita dodelitev državne pomoči v smislu člena 107(1) Pogodbe, ki jo je Irska dodelila skupini Apple ter družbama ASI in AOE, ter da ta pomoč ni združljiva z notranjim trgom v skladu s členom 107(2) in (3) Pogodbe.

(146) Komisija je zlasti izrazila dvome glede tega, da so metode razporejanja dobička, odobrene s tema stališčema, za določitev obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem privedle do plačila za irski podružnici družb ASI in AOE, ki bi ga preudaren neodvisni subjekt, ki deluje pod običajnimi tržnimi pogoji, sprejel.

(147) Komisija je zlasti ugotovila, da je bila davčna osnova v stališču iz leta 1991 rezultat pogajanj in ne utemeljena glede na primerljive transakcije ter da Irish Revenue domnevno ni imela namena ugotavljati razporeditve dobička na podlagi določanja transfernih cen.

(148) Komisija je tudi ugotovila, da Irish Revenue v času, ko je bila podana prošnja za katero koli od spornih davčnih stališč, ni prejela nobene študije o razporeditvi dobička ali poročila o določanju transfernih cen ter da metodološke izbire, ki jih je sprejela Irish Revenue, niso bile na noben način utemeljene. Bila je tudi kritična do sprejetja enostranske metode razporejanja dobička v obeh stališčih, ki kot kazalnik ravni dobička uporablja odhodke iz poslovanja brez stroškov, ki so jih zaračunale povezane družbe, kar nikoli ni bilo pojasnjeno, čeprav v tem primeru privede do bistveno drugačnih rezultatov. Zato je dvomila glede primernosti izbrane metode določanja transfernih cen za stališče iz leta 2007.

(149) Komisija je odkrila tudi več neskladij v uporabi izbrane metode pri določanju razporeditve dobička družbama AOE in ASI, za katere se zdi, da ne izpolnjujejo neodvisnega tržnega načela. V zvezi s stališčem iz leta 1991 so se ta neskladja nanašala na dodatek na stroške, ki jih je mogoče pripisati irski podružnici družbe AOE, višino

([107]) Glej uvodno izjavo 13.
([108]) Glej uvodno izjavo 27.
([109]) Glej uvodno izjavo 138.

predpisanih amortizacij, dogovorjenih za družbo AOE, in trajanje stališča iz leta 1991, ki ga je skupina Apple uporabljala 15 let. V zvezi s stališčem iz leta 2007 je Komisija izrazila dvome glede dodatka v višini [10–15] % na stroške poslovanja podružnice družbe AOE, medtem ko je bil za družbo ASI dogovorjen nižji dodatek od [10–15] % na stroške poslovanja ([110]). Poleg tega razporeditev dobička irski podružnici družbe ASI, dogovorjena s stališčem iz leta 2007, ni upoštevala razvoja prodaje. Ker dobiček družbe ASI izhaja iz aktivnih dohodkov, je Komisija menila, da če rasti prodaje ne spremlja povečanje operativne zmogljivosti zunaj Irske, je to lahko znak neskladja v razporeditvi prometa med ASI in njeno irsko podružnico.

(150) Če povzamemo, je bilo ocenjeno, da so metode razporejanja dobička, dogovorjene za razporejanje dobička družb ASI in AOE k njunima irskima podružnicama, privedle do takega plačila za ti irski podružnici, ki ga preudaren neodvisni subjekt, delujoč pod običajnimi tržnimi pogoji, ne bi sprejel, ter da zato odstopajo od neodvisnega tržnega načela. Zato je Komisija sprejela predhodni sklep, da je posledica teh stališč nižje davčno breme za navedene družbe, kar predstavlja prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe. Komisija je menila, da je ta prednost selektivna, saj je dana le družbama ASI in AOE, zato tema družbama zagotavlja ugodnejši položaj kot drugim družbam, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Komisija je tudi menila, da ta ugodni položaj, ki je bil selektivno zagotovljen obema družbama, temelji na diskrecijski pravici Irish Revenue, kar pa je preseglo zgolj upravljanje davčnih prihodkov na podlagi objektivnih meril.

(151) Ker so vsi ostali pogoji iz člena 107(1) Pogodbe izpolnjeni in ker ni očitne podlage za združljivost v skladu s členom 107(2) ali (3) Pogodbe, je Komisija predhodno ugotovila, da sta sporni davčni stališči državna pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom.

4. **PRIPOMBE IRSKE K SKLEPU O ZAČETKU POSTOPKA**

(152) Irska v svojih pripombah k sklepu o začetku postopka navaja več trditev, predvsem v zvezi z veljavnimi nacionalnimi pravili, na podlagi katerih se ugotavlja obstoj prednosti za namene člena 107(1) Pogodbe, neobstojem vsakršne oblike selektivne obravnave družb ASI in AOE ter številnimi postopkovnimi pomanjkljivostmi.

(153) V zvezi z nacionalnimi pravili, ki so se uporabljala v času spornih davčnih stališč in ki določajo morebitno prednost, Irska trdi, da je oddelek 25 TCA 97, v nasprotju s predpostavko Komisije, in ker ni sklenjena nobena konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, edina podlaga za izračun davčne obveznosti za družbe nerezidentke, ki poslujejo prek podružnice na Irskem. Irska meni, da splošnih načel, ki jih je oblikovala OECD, ni mogoče uporabiti, razen če so ta načela jasno vključena v irsko zakonodajo, pri čemer po mnenju Irske v tem primeru ni tako. Oddelek 25 TCA 97 se ne sklicuje na neodvisno tržno načelo OECD, zato slednje ni odločilno za razporeditev dobička irski podružnici.

(154) In čeprav bi okvir OECD veljal za ta primer, je bil dogovor na ravni OECD o razporejanju dobička podružnici družbe nerezidentke v skladu s členom 7 vzorčne konvencije OECD sklenjen šele leta 2010, torej po izdaji spornih davčnih stališč, in še takrat samo v okviru uporabe konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kar pa v tem primeru ne velja. Ne družba ASI ne družba AOE nista davčni rezidentki ne na Irskem ne v državi, s katero je Irska sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

(155) Poleg tega praksa odločanja, na katero se sklicuje Komisija, da bi upravičila sklicevanje na neodvisno tržno načelo, v primeru Irske ne velja, saj zadeva primere, v katerih so države članice določena načela OECD vključile v svojo nacionalno zakonodajo v zvezi s transakcijami med družbami, vendar so zagotovile izjeme za določene davkoplačevalce. Ti sklepi niso pomembni za Irsko, saj neodvisnega tržnega načela ni vključila v svojo nacionalno zakonodajo in noben sklep ni upošteval neodvisnega tržnega načela v okviru razporejanja dobičkov podružnici neke družbe.

([110]) Uspešnost in donosnost se pogosto merita z razmerji, ki so predstavljena kot „pribitki“ ali „dodatki“. Metodo, dogovorjeno v spornih davčnih stališčih, Irska razume tako, da sestoji iz „dodatka“ na stroške poslovanja, pri čemer je davčna osnova enaka dogovorjenemu deležu. Skupina Apple se v svojih pripombah na sklep o začetku postopka sklicuje na „pribitek“ na odhodke iz poslovanja namesto na „dodatek“. Oba izraza se v tem sklepu uporabljata brez razlikovanja, razen kadar je opredeljeno drugače.

(156) Poleg tega sklicevanje na preskus vlagatelja pod tržnimi pogoji v sklepu o začetku postopka ni prepričljivo, saj meša dve zadevi, ki bi morali ostati ločeni: vlogo države kot javnega organa in njeno ravnanje na trgu. Če pa bi si morali sklep o začetku postopka razlagati tako, da predpisuje preskus zasebnih subjektov, bi to predstavljalo novo razširitev načela subjekta v tržnem gospodarstvu. Komisija bi dejansko zahtevala, da se sam davkoplačevalec vede kot vlagatelj pod tržnimi pogoji, čeprav se ta standard nanaša samo na dejanja države.

(157) Glede selektivnosti Irska trdi, da čeprav mora Irish Revenue opraviti presojo ob razporeditvi dobička podružnici družbe nerezidentke, ta presoja ne pomeni, da se davkoplačevalci obravnavajo na diskrecijski podlagi in da imajo zato selektivno prednost pred drugimi. Kadar mora Irish Revenue opraviti presojo, mora to storiti na enakopraven način, pošteno in dosledno. Irska meni, da je bila presoja v tem primeru povsem skladna z običajno upravno prakso. Pri izračunu davčne obveznosti irskih podružnic družb ASI in AOE ni bilo odstopanj od običajne podlage, in zato niti selektivne obravnave.

(158) Irska meni, da proces, ki je privedel do spornih davčnih stališč, ni vključeval prednostne obravnave skupine Apple. S stališča Irish Revenue tu ne gre za pogajalski proces, katerega namen je, da družba plača fiksni znesek davka. Nasprotno, namen je zagotoviti, da je osnova, na podlagi katere se razporedi dobiček, primerna.

(159) V zvezi z razporeditvijo dobička, dogovorjeno s spornima davčnima stališčema, Irska meni, da pristop Irish Revenue v celoti odraža prispevek podružnice k celotnemu dobičku družbe in pomeni pravilno uporabo oddelka 25 TCA 97. Na podlagi metod razporejanja dobička je bila določena raven obdavčljivega dobička, ki je v vsakem posameznem primeru sorazmerna z vrednostjo prispevka irske podružnice k celotni dobičkonosnosti družbe. Irish Revenue je pripisala ključni pomen zlasti dejstvu, da irski podružnici nista imeli nobenih pravic in niti interesa do licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, ki je bila pomemben vir dohodka družb. Zato uslužbenec Irish Revenue ni menil, da je vrednost, ki izhaja iz Applove edinstvene intelektualne lastnine, primerno ali tehtno pripisati irskima podružnicama.

(160) Irska navaja tudi več trditev v zvezi s postopkom, in sicer da Komisija ni bila nepristranska pri oblikovanju sklepa o začetku postopka, kar je vključevalo težke, preveč odločne besede, kot da prehiteva zaključek v končnem sklepu. Irska tudi trdi, da je Komisija kršila pravico Irske do zaslišanja, ko je o zadevah, ki se nanašajo na ta primer, razpravljala z OECD, ne da bi v razprave vključila Irsko. Poleg tega se sklicuje na čas, ki je minil od prvega domnevnega ukrepa pomoči (1991) in prvimi preiskovalnimi koraki Komisije (2013), zaradi česar se Irska domnevno težko brani in je situacija nepredvidljiva tudi za davkoplačevalce. Za konec Irska trdi, da bi bilo treba vračilo pomoči kot možnost izključiti, ker pomoč pomeni veljavno pomoč ali ker bi bilo zelo težko izračunati višino pomoči.

5. **PRIPOMBE ZAINTERESIRANIH STRANI K SKLEPU O ZAČETKU POSTOPKA**

5.1 *PRIPOMBE SKUPINE APPLE*

(161) Pripombe skupine Apple k sklepu o začetku postopka v veliki meri sovpadajo s pripombami Irske, zlasti v zvezi z veljavno nacionalno zakonodajo, po kateri bi bilo treba ugotoviti obstoj prednosti.

(162) Apple trdi, da se je intelektualna lastnina skupine Apple razvijala in se še vedno razvija pretežno v ZDA na sedežu družbe Apple Inc. v Cupertinu v ZDA. Tam dela tudi velika večina inženirjev Applove družbe za raziskave in razvoj. V ZDA delajo tudi izvršni direktorji, ki sprejemajo vse strateške in končne odločitve glede dejavnosti raziskav in razvoja ter glede komercializacije zamisli od oblikovanja izdelka do uvedbe izdelka na trg. Apple Inc. ima kot edina lastninsko pravico do vse intelektualne lastnine skupine Apple.

(163) Na Irskem se ne sprejemajo nobene odločitve glede koriščenja intelektualne lastnine skupine Apple ali razvoja Applovih izdelkov (kot so odločitve o tem, katera intelektualna lastnina se trži in kako proizvajati izdelke). Noben zaposleni v irskih podružnicah ni odgovoren za raziskave in razvoj ne za odločanje v zvezi s pravico do uporabe in koriščenja intelektualne lastnine skupine Apple. Vse te odločitve sprejemajo družba Apple Inc. in/ali upravna odbora družb ASI in AOE v ZDA, ki družbi upravljata in nadzorujeta iz tujine.

(164) Applovo trženje je ključna strateška komponenta za družbo. Tudi trženjska strategija se nadzoruje in upravlja iz ZDA, kjer se sprejemajo vse ključne odločitve. Vse trženjske kampanje se oblikujejo in razvijajo v ZDA. Irski podružnici nista vključeni v oblikovanje in razvijanje trženjskih kampanj in irska podružnica družbe ASI plačuje družbi Apple Inc. nadomestilo za storitve trženja, ki jih slednja zagotavlja po vsem svetu.

(165) Glede ocene obstoja prednosti Komisija ni opredelila ustreznih nasprotnih dejstev za potrditev take prednosti, in sicer nacionalnih davčnih pravil, ki urejajo obravnavo družb, ki niso davčne rezidentke in imajo samo irske podružnice (tj. oddelek 25 TCA 97), ne pa načel OECD, ki na Irskem nimajo zakonske veljave. Ker so bile metode razporejanja dobička, dogovorjene s spornima davčnima stališčema, v skladu z upravno prakso Irish Revenue na podlagi oddelka 25 TCA 97, se davčno breme družb ASI in AOE s tema stališčema ni zmanjšalo, zato tudi niso prinesle nobene prednosti. Prav tako se preskus zasebnega subjekta v tržnem gospodarstvu ne more uporabiti za odrejanje neodvisnega tržnega načela za ugotavljanje obstoja prednosti, saj tega preskusa ni mogoče uporabiti za državo, saj ta deluje kot javni organ, in niti za davkoplačevalca.

(166) Poleg tega v tem primeru ne gre za selektivno obravnavo, saj sta sporni davčni stališči samo potrdili dobiček, ki ga je mogoče razporediti irskima podružnicama v skladu z oddelkom 25 TCA 97 in zadevno upravno prakso na enak način, kot bi Irish Revenue uporabila oddelek 25 TCA 97 za vse druge davkoplačevalce v podobnem položaju. Prav tako ni bilo selektivne obravnave na podlagi diskrecijske pravice, saj so pristojnost Irish Revenue do izvajanja presoje omejevala objektivna merila, povezana z davčnim sistemom.

(167) In tudi če bi neodvisno tržno načelo veljalo za transakcije v tem primeru, sklep *ad hoc* poročila [davčnega svetovalca skupine Apple], ki ga je predložila skupina Apple, navaja, da razporeditev dobička irskima podružnicama spada v okvir ustreznih rešitev celo v skladu z zahtevami sedanjih pravil za določanje transfernih cen, zato sporni davčni stališči nista zagotavljali nobene prednosti družbama ASI in AOE. V skladu s tem poročilom sta družbi ASI in AOE prevzemali ključna tveganja, povezana z uspešnostjo in napako izdelka na mednarodnih trgih. Distributerji in prodajni posredniki Applovih izdelkov (povezane stranke in tretje osebe) so bili zaščiteni pred temi tveganji na podlagi pogodbenih pogojev, politik po vsem svetu in pristopov k distribuciji (kot je nadzor nad zalogami). Politike upravljanja in zmanjševanja poslovnih tveganj je določila družba Apple Inc. v ZDA. Družbi ASI in AOE sta bili finančno sposobni prevzeti vsa poslovna tveganja in sprejeti vse potrebne strateške odločitve za zmanjšanje izpostavljenosti družbe poslovnim tveganjem. Poročilo zlasti opredeljuje ekonomsko pomembne dejavnosti irskih podružnic v zvezi z njunimi funkcijami in dejanskimi okoliščinami, ugotavlja, da je TNMM najprimernejša metoda razdelitve dobička za določitev obdavčljivega dobička ter da je najustreznejši kazalnik ravni dobička za irsko podružnico družbe ASI Berry kazalnik ([111]) in za irsko podružnico družbe AOE dodatek na skupne stroške.

(168) Po mnenju [davčnega svetovalca skupine Apple] je v primeru distributerja, kot je družba ASI, ki prodaja blago drugim distributerjem, ki so povezane stranke, edina funkcija, ki prinaša dodano vrednost, logistika distribucije blaga; stroški blaga se zgolj prenesejo na naslednjega kupca izdelka. Stroški izvajanja distribucije bi morali biti odhodki iz poslovanja družbe. Družba bi v takem primeru morala prejeti plačilo samo za te odhodke. Na podlagi uporabe Berry kazalnika bi distributer prejel donos na podlagi dodatka na stroške distribucije (stroški, ki prinašajo dodano vrednost) podjetja. V poročilu so nato izpeljani podatki o donosnosti iz vrste izbranih tretjih družb s podobnimi funkcijami, kot jih imata irski podružnici, in ocenjena dejanska razporeditev dobička v skladu s stališči v okviru podatkov tretjih oseb. V zvezi z oceno rezultatov razporeditve dobička irskima podružnicama v skladu s stališčem iz leta 1991 poročilo pokaže primerljiv sklop podatkov o donosnosti tretjih oseb za

([111]) Berry kazalnik je opredeljen kot razmerje med bruto dobičkom in skupnimi odhodki iz poslovanja. Davčni svetovalec se sklicuje na odstavke 2.100–2.102 smernic OECD za določanje transfernih cen. V primeru distributerja, ki prodaja blago drugim distributerjem, ki so povezane stranke, je edina funkcija, ki prispeva k dodani vrednoti, logistika distribucije blaga; stroški blaga se zgolj prenesejo na naslednjega kupca izdelka. Stroški izvajanja distribucije bi morali biti odhodki iz poslovanja družbe. Družba bi v takem primeru morala prejeti plačilo samo za te odhodke. Uporaba Berry kazalnika na ta način distributerju v bistvu prinaša donos na podlagi dodatka na stroške distribucije (stroški, ki prinašajo dodano vrednost) podjetja.

leta 2004, 2005 in 2006 ([112]) ter s tem primerljivim sklopom primerja dejanski dobiček, pripisan irskima podružnicama v obračunskih letih 2004 do 2007. Rezultat študije primerljivosti v *ad hoc* poročilu [davčnega svetovalca skupine Apple] z uporabo Berry kazalnika za družbo ASI prikazuje slika 10, z uporabo dodatka na skupne stroške za družbo AOE pa slika 11.

Slika 10

Razpon primerljivih tržnih vrednosti za Berry kazalnik glede na neodvisne prodajne/distribucijske subjekte po navedbah [davčnega svetovalca skupine Apple]

Triletno tehtano povprečje	Berry kazalnik – 2004 do 2006	Berry kazalnik – 2009 do 2011
Zgornji kvartil	1,21	1,40
Mediana	1,10	1,17
Spodnji kvartil	1,01	1,06
Število opažanj	11	25

Slika 11

Razpon primerljivih tržnih vrednosti za dodatek na skupne stroške glede na neodvisne proizvajalce po navedbah 11[davčnega svetovalca skupine Apple]

Triletno tehtano povprečje	Dodatek na skupne stroške – 2004 do 2006	Dodatek na skupne stroške – 2009 do 2011
Zgornji kvartil	9,3 %	10,1 %
Mediana	6,5 %	7,5 %
Spodnji kvartil	4,4 %	4,9 %
Število opažanj	8	13

(169) [Davčni svetovalec skupine Apple] na podlagi te študije v svojem *ad hoc* poročilu sklepa, da so bili dobički, ki so bili pripisani irskima podružnicama družb ASI in AOE, povsem v skladu z neodvisnim tržnim načelom OECD. V *ad hoc* poročilu [davčnega svetovalca skupine Apple] je predstavljen tudi „dejanski profil" irskih podružnic. [Davčni svetovalec skupine Apple] pa ne opredeli pojma „profila" dodatka. Za primer družbe AOE je profil dodatka na skupne stroške prikazan v poročilu za leti 2011 in 2012, kot je prikazano na sliki 12.

Slika 12

Dejanski dodatek na skupne stroške družbe AOE po navedbah [davčnega svetovalca skupine Apple] za poslovni leti (PL) 2011 in 2012

Poslovno leto	Dodatek na skupne stroške (%)
PL11 dejanski	[5-10]
PL12 dejanski	[5-10]

([112]) V skladu s poročilom za predhodna leta ni bilo dovolj zanesljive zbirke podatkov, ki bi omogočala analizo, ki jo zahtevajo smernice OECD za določanje transfernih cen.

(170) Skupina Apple je dne 17. novembra 2014 predložila dodatno *ad hoc* študijo, ki jo je pripravil [drugi svetovalec skupine Apple] in se osredotoča na dve zadevi, izpostavljeni v sklepu o začetku postopka: (i) trditev, da razporeditev dobička, ki je bila uporabljena za irsko podružnico družbe ASI, ni upoštevala razvoja prodaje ([113]), in (ii) trditev, da dva različna dodatka (65 % in 20 %), dogovorjena za družbo AOE, ne moreta biti oba v skladu z neodvisnim tržnim načelom ([114]). Sklep študije je, da sta sporni davčni stališči pravilno razporedili dobiček irskima podružnicama na podlagi dodatka na stroške brez upoštevanja razvoja prodaje.

(171) V skladu z *ad hoc* študijo [drugega svetovalca skupine Apple] je pričakovati, da se za osnovo vzamejo stroški, saj irski podružnici delujeta na konkurenčnem trgu in tudi tretji subjekti, s katerimi skupina Apple sklepa pogodbe o izvajanju storitev, podobnih tistim, ki jih izvajata irski podružnici, so običajno plačujejo na podlagi njihovih stroškov. Glede dejstva, da razporeditev dobička ne sledi razvoju prodaje, [drugi svetovalec skupine Apple] trdi, da je za dejavnosti, ki jih opravlja irska podružnica ASI, značilna ekonomija obsega. Dejstvo, ali stranke irske podružnice družbe ASI kupujejo velike ali majhne količine izdelkov, ne vpliva bistveno na stroške, saj so dejavnosti, ki jih izvaja irska podružnica družbe ASI (kot sta vzpostavljanje stika s strankami in organizacija logistike), v veliki meri nespremenljive z vidika količine izdelkov, ki jih stranke kupijo.

(172) Poleg tega se sistem postopnega zniževanja, ki je zasnovan za družbo AOE, lahko utemelji z gospodarskega in komercialnega vidika. Z gospodarskega vidika je cilj dodatka na odhodke iz poslovanja kritje enkratnih stalnih stroškov. Začetni dodatek v višini 65 % bi tako moral pokriti stalne stroške za vse operacije. Toda v nekem trenutku bi bila višina marže, ki bi nastala s tem dodatkom, več kot dovolj za kritje nastalih začetnih stalnih stroškov v celoti. Po določeni ravni stroškov torej ne bi smelo prihajati do dodatnih plačil za kritje stalnih stroškov, kar bi glede na *ad hoc* študijo [drugega svetovalca skupine Apple] celo upravičevalo postopno znižanje s 65 % na 0 %.

(173) Za konec skupina Apple meni, da izvrševanje zakonodaje o državni pomoči ni primerno orodje za harmonizacijo nacionalnih zakonodaj o obdavčitvi podjetij, kar bi Komisija domnevno dosegla, če bi zahtevala, da države članice upoštevajo standarde, kot je neodvisno tržno načelo, ki niso bistveni za davčne sisteme nekaterih držav članic, zaradi česar se pri davčnih stališčih teh držav članic lahko ugotovi obstoj državne pomoči.

5.2 *PRIPOMBE DRUGIH ZAINTERESIRANIH STRANI*

(174) Pripombe, ki so jih poslale druge zainteresirane strani, in sicer Ibec in skupni dopis, ki ga je podpisalo več panožnih združenj (v nadaljnjem besedilu: skupni dopis), se ne nanašajo na dvome, izpostavljene v sklepu o začetku postopka, temveč se osredotočajo na posledice pristopa, ki ga ubira ta sklep, za gospodarsko okolje. V teh pripombah je zlasti navedeno, da bi ta pobuda Komisije spodkopala pravno varnost in preprečevala prakse na podlagi pravil o državni pomoči, čeprav so mednarodni forumi, kot je OECD ali druge politične poti, primernejši in ustreznejši za boj proti nelojalni davčni konkurenci. Komisija si ne bi smela prizadevati za harmonizacijo sistemov obdavčevanja, kadar nima pristojnosti na podlagi postopkov v zvezi z državno pomočjo.

(175) V pripombah sta izražena tudi dvom o selektivnem pristopu, ki ga je Komisija zavzela v primerih, ko bi davčne uprave morale imeti določeno svobodo proste presoje, in trditev, da določanje transfernih cen ni eksaktna znanost. Če bi Komisija ugotovila, da davčni stališči pomenita nezdružljivo državno pomoč, bi bilo treba vračilo pomoči izključiti na podlagi načela legitimnih pričakovanj in novosti pristopa.

(176) Organizacija Oxfam v svojih pripombah izraža podporo preiskavi Komisije in jo spodbuja, naj okrepi svojo preiskovalno vlogo, tudi ob upoštevanju dejstva, da je za strukturno oceno prakse izdajanja davčnih stališč držav članic lahko primernejša od nacionalnih organov. Komisijo poziva, naj zagotovi, da se v primerih potrjenih selektivnih prednosti sprejmejo ustrezne sankcije in da se škodljive davčne prakse hitro odpravijo. Navaja tudi, da so prehodno veljavna šestmesečna obdobja v primeru irskih pravil o davčnem rezidentstvu, ki omogočajo neusklajenosti v zvezi s hibridnimi subjekti, veliko predolga.

([113]) Sklep o začetku postopka, odstavek 67.
([114]) Sklep o začetku postopka, odstavek 63.

6. **PRIPOMBE IRSKE K PRIPOMBAM TRETJIH STRANI**

(177) Irska v svojih pripombah o pripombah tretjih strani v odgovor na sklep o začetku postopka ponovno trdi, da neodvisno tržno načelo OECD ni del irskega prava, ko gre za razporejanje dobička podružnic, in da Komisija ni dokazala selektivne obravnave družb ASI in AOE, saj je bila ocena Irish Revenue v tem primeru povsem v skladu z običajno upravno prakso, kar je potrdil tudi predloženi odgovor skupine Apple. Poleg tega *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple] in *ad hoc* študija [drugega svetovalca skupine Apple] dokazujeta, da je bil rezultat uporabe spornih davčnih stališč primerljiv z rezultatom, ki bi ga prinesla uporaba neodvisnega tržnega načela.

(178) Irska izraža tudi pripombe o trditvah v skupnem dopisu v zvezi s pravno varnostjo. Irska meni, da skupni dopis pravilno opozarja na dejstvo, da razumen in skrben davkoplačevalec ne bi mogel predvideti, da bo Komisije *prima facie* sklepala, da gre za nezdružljivo državno pomoč. Poleg tega Komisija primerja irska davčna pravila z zunanjim referenčnim okvirom, kar je v nasprotju z njeno dolgoletno prakso, da je edina veljavna referenca nacionalni davčni sistem. Vse to so kršitve načela pravne varnosti.

(179) Irska v odgovor na pripombe organizacije Oxfam navaja, da bi Komisija morala izvajati svoje preiskave praks držav članic na področju izdajanja davčnih stališč na pošten in enako temeljit način, ne glede na velikost države članice. Poleg tega Irska v zvezi s pripombo organizacije Oxfam o irskih pravilih o davčnem rezidentstvu navaja, da njena pravila o davčnem rezidentstvu družb niso bila zasnovana z namenom, da bi multinacionalnim podjetjem omogočala agresivno davčno načrtovanje. Irska opozarja, da tako imenovana davčna struktura „dvojni irski sendvič“ ni in nikoli ni bila del irskega davčnega sistema, temveč mednarodna ureditev davčnega načrtovanja, ki so jo oblikovali in razvili davčni in pravni svetovalci.

7. **DRUGE IZMENJAVE PRIPOMB PO SKLEPU O ZAČETKU POSTOPKA**

7.1 *IZMENJAVA DOPISOV PO DOPISU Z DNE 17. APRILA 2015*

7.1.1 DOPIS Z DNE 17. APRILA 2015

(180) V odgovor na prošnjo Irske z dne 25. februarja 2015, naj Komisija podrobneje opiše svojo oceno, ki izhaja iz njene preiskave spornih davčnih stališč, ki naj bi po mnenju Irske temeljila na napačnem razumevanju veljavne nacionalne zakonodaje s strani Komisije, so službe Komisije poslale Irski dopis z dne 17. aprila 2015 in prosile, naj Irska kopijo dopisa posreduje družbi Apple.

(181) Komisija je v tem dopisu pojasnila, da je, kar zadeva referenčni sistem za ugotavljanje selektivnosti, kot ustrezni referenčni sistem upoštevala običajna pravila obdavčitve irskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, ki zajemajo družbe rezidentke in podružnice družb nerezidentk, medtem ko je oddelek 25 TCA 97 urejal izključno obdavčitev podružnic. Nato je Komisija povzela svoje razumevanje dejavnosti družb ASI in AOE na podlagi mnenj, ki jih je prejela od Irske in skupine Apple v odgovor na sklep o začetku postopka, kakor sledi: „ker družbi ASI in AOE ne opravljata nobenih gospodarskih dejavnosti zunaj svojih irskih podružnic, izvajata dejavnost, ki obsega nabavo, proizvodnjo, prodajo in distribucijo Applovih izdelkov zunaj Amerik, irski podružnici družb ASI in AOE. Kot kaže, družbi ASI in AOE uporabljata in imata vse licence družb ASI in AOE za intelektualno lastnino izključno za irski podružnici, saj sta irski podružnici edini odgovorni za nabavo, proizvodnjo, prodajo in distribucijo Applovih izdelkov zunaj Amerik. Zdi se, da to potrjuje tudi dejstvo, da imata družbi ASI in AOE zaposlene samo v irskih podružnicah družb ASI in AOE in da torej nimata operativnih zmogljivosti zunaj Irske.“ Komisija je nato v odgovor na trditve skupine Apple v njenih mnenjih o sklepu o začetku postopka pojasnila ([115]), da v obseg ocenjevanja spornih davčnih stališč niso zajete funkcije, ki jih opravljajo zaposleni družbe Apple Inc.: „fiktivno plačilo za storitve, ki jih brezplačno zagotavljajo zaposleni v skupini v domnevno korist družb ASI ali AOE, ne more zmanjšati dobička, ki ga je treba razporediti med sedežema družb ASI in AOE ter njunima zadevnima podružnicama.“

([115]) Glej uvodne izjave 162 do 164.

(182) Za konec je Komisija odgovorila na konkretno trditev Irske v njenih mnenjih o sklepu o začetku postopka, da je Komisija odobrila dejstvo, da irskima podružnicama družb ASI in AOE niso bile pripisane nobene pravice v zvezi z intelektualno lastnino. Komisija je pojasnila, da sklep o začetku postopka samo opisuje ureditve na podlagi SODS v zvezi z razporeditvijo intelektualne lastnine, kot so jih predstavili irski organi, da pa Komisija v svoji oceni tega ni odobrila. Komisija je tudi pojasnila, da v nasprotju s trditvijo Irske neodvisnega tržnega načela OECD v sklepu o začetku postopka ni uporabila kot pravni vir.

7.1.2 PRIPOMBE IRSKE V ODGOVOR NA DOPIS Z DNE 17. APRILA 2015

(183) V dopisu z dne 4. maja 2015 je Irska trdila, da je Komisija z dopisom z dne 17. aprila 2015 bistveno spremenila svojo oceno domnevne pomoči, zlasti v zvezi z referenčnim okvirom. Irska meni, da ta sprememba ocene predstavlja kršitev pravice Irske do poštene obravnave. Irska je navedla, da je Komisija, kot kaže, opustila neodvisno tržno načelo in da bi zaradi tega morala izdati nov ali dodaten sklep o začetku postopka, ki bi opredeljeval novo analizo.

(184) V zvezi z referenčnim okvirom Irska trdi, da ni bilo jasno, kateri referenčni okvir Komisija predlaga. Družbi ASI in AOE nista davčni rezidentki na Irskem in sta zavezani plačilu davka na podlagi splošnih pravil obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Osebe, ki so rezidentke na Irskem, so zavezane plačilu davka na ves svoj dohodek, ne glede na to, kje nastane, nerezidenti pa so v skladu z oddelkom 25 TCA 97 zavezani plačilu davka le za dohodek pri viru.

(185) Irska je dodatno pojasnila, da je ves dohodek irskih podružnic družb ASI in AOE, razen dohodkov od obresti, dohodek iz poslovanja. Podružnici nimata dohodka, ki bi nastal z „uporabo/koriščenjem pravice intelektualne lastnine“, ki bi ga bilo mogoče ločiti od dohodkov iz poslovanja podružnic. Dejstvo je, da irski podružnici družb ASI in AOE nimata ločenega toka dohodkov iz intelektualne lastnine ter da tudi ne bi bilo prav kateri koli del dohodka podružnic obravnavati kot dohodek iz intelektualne lastnine. Poleg tega je Irska ponovno izjavila, da se Applova zelo koristna tehnološka, oblikovalska in trženjska intelektualna lastnina ustvarja, razvija in upravlja v ZDA ter da je ni mogoče na noben način pripisati irskima podružnicama družb ASI in AOE. V podružnicah se prav tako ne izvajajo nobene dejavnosti, ki bi bile povezane z upravljanjem licenc, dodeljenih na podlagi SODS. Zato dobičkov družb ASI in AOE, ki izhajajo iz SODS, ni mogoče pripisati irskima podružnicama.

(186) Irska je navedla, da je dohodek iz poslovanja neto dohodek iz poslovanja po odbitkih in da to niso bruto prilivi iz poslovanja. Ta neto dohodek mora „izhajati […] prek ali iz podružnice“, kar pomeni, da „je podružnica vzročni vir dohodka, ki se mu dohodek *ustrezno* pripiše“. Za oddelek 25 TCA 97 ni mogoče reči, da predvideva, da tok bruto prilivov prek podružnice določa, da se celotni dohodek družbe pripiše podružnici. Irska ponavlja, da bi takšna razlaga privedla do absurdnih rezultatov, ki nimajo nobene zveze z gospodarsko realnostjo. Irska meni, da je razlog, zakaj večina dohodka družb ASI in AOE ni bila predmet obdavčitve, posledica neusklajenosti med nacionalnimi davčnimi sistemi, ki jih ni mogoče popraviti s pravili o državni pomoči.

(187) Za konec je Irska trdila, da neodvisno tržno načelo ni del irskega davčnega sistema in da „pojasnilo“ Komisije v dopisu, da pravila OECD v sklepu o začetku postopka uporablja kot „nezavezujoče“ priporočilo, niti zdaleč ne odraža stališča Komisije v sklepu o začetku postopka. Irska meni, da se sklep o začetku postopka v celoti opira na opredelitev neodvisnega tržnega načela OECD. Če želi Komisija povedati, da obstaja še druga vrsta neodvisnega tržnega načela, ki „ni načelo OECD“, bi morala prisluhniti utemeljitvam Irske v zvezi s tem.

7.1.3 PRIPOMBE SKUPINE APPLE NA DOPIS Z DNE 17. APRILA 2015

(188) V dopisu z dne 4. maja 2015 je skupina Apple navedla, da ugovarja pristopu Komisije, ki naj bi zahteval, da bi bilo treba družbe, ki so davčne rezidentke na Irskem, in irski podružnici družb ASI in AOE obravnavati na enak način in obdavčiti njun svetovni dohodek. Skupina Apple meni, da dejavnosti družbe nerezidentke, ki ustvarjajo dobiček in potekajo zunaj Irske, niso bistvene za višino davka, ki ga je treba plačati na Irskem.

(189) Poleg tega skupina Apple trdi, da Komisija nepravilno pripisuje ves dobiček irskima podružnicama na podlagi nebistvene in napačne domneve, da družbe ASI in AOE ne opravljata nobene gospodarske dejavnosti zunaj svojih irskih podružnic. Skupina Apple trdi, da se ključne dejavnosti, ki jih izvajata ali ki se izvajajo za družbi ASI in AOE, izvajajo zunaj Irske, ter kot primer navede, da sta se upravna odbora družb ASI in AOE odločila skleniti SODS z družbo Apple Inc., medtem ko pogajanja v zvezi s pogodbami o prodaji, nabavi in proizvodnji vodijo izvršni direktorji družbe Apple Inc. v imenu družb ASI in AOE. Nazadnje skupina Apple trdi, da je preostanek dobičkov, ki niso predmet obdavčitve na Irskem, zavezan eventualni obdavčitvi v ZDA.

(190) Skupina Apple ugovarja trditvi, da sta vse licence družb ASI in AOE za intelektualno lastnino uporabljali izključno irski podružnici in da imata družbi ASI in AOE te licence izključno za irski podružnici. Komisija namreč nepravilno zatrjuje, da družbi ASI in AOE ne opravljata nobenih gospodarskih dejavnosti zunaj irskih podružnic. Nasprotno, irski podružnici sta imeli v vlogi nabavnega in distribucijskega centra oziroma rutinskega sestavljavca izdelkov le omejen dostop do licenčne intelektualne lastnine za sestavljanje in odpremo izdelkov. Skupina Apple trdi, da irski podružnici družb ASI in AOE niti v okviru odobrenega pristopa OECD ne bi bili upravičeni do razporeditve dobičkov na podlagi njunega omejenega dostopa do licenčne intelektualne lastnine, tako kot neodvisno podjetje ne bi prejelo izplačila donosa na podobno licenčno intelektualno lastnino. Skupina Apple sklepa, da pravice intelektualne lastnine, ki so gonilo dodatkov – kot so pravice v zvezi z zasnovo in razvojem strojne in programske opreme –, niso pravice, na podlagi katerih irski podružnici izvajata dejavnosti nabave, distribucije in sestavljanja izdelkov, zato jih ne moremo pripisati irskima podružnicama.

(191) Skupina Apple se tudi ne strinja s tem, da Komisija tega dejstva ni potrdila, ko je v opisnem delu sklepa o začetku postopka omenila dejstvo, da „nobene pravice v povezavi z zadevno intelektualno lastnino niso pripisane irski podružnici družbe AOE/ASI“. Skupina Apple meni, da Komisija temu dejstvu v ocenjevalnem delu sklepa o začetku postopka ni oporekala. Kot nesporno dejstvo je še vedno pomembno in strani se lahko zanašata na take dejanske in pravne izjave, izražene v sklepu o začetku postopka. Skupina Apple tudi ugovarja, da je Komisija uporabila smernice OECD za določanje transfernih cen zgolj kot referenčni dokument, saj se je Komisija v sklepu o začetku postopka močno zanašala na te smernice.

7.2 *IZMENJAVA DOPISOV PO SESTANKU MED KOMISIJO IN IRSKO DNE 7. MAJA 2015*

7.2.1 SESTANEK DNE 7. MAJA 2015

(192) Na zahtevo Irske so se dne 7. maja 2015 sestale službe Komisije in Irska. Na tem sestanku so razpravljali o naslednjih temah: (i) razlagi oddelka 25 TCA 97 in vprašanju teritorialnosti; (ii) davčni obravnavi družb rezidentk in nerezidentk; (iii) določitvi referenčnega okvira; (iv) preskusu zasebnega subjekta v tržnem gospodarstvu; (v) vlogi neodvisnega tržnega načela v irskem pravu in pravu Unije (vi) ter pomenu dejavnosti v drugih družbah skupine Apple poleg družb ASI in AOE za razdelitev dobička znotraj družb ASI in AOE.

(193) Komisija je dne 9. julija 2015 Irski po elektronski pošti poslala osnutek zapisnika sestanka dne 7. maja 2015 in Irsko pozvala, naj ga potrdi ali predlaga spremembe tega zapisnika.

7.2.2 DOPISI IRSKE Z DNE 17. JULIJA 2015 (Z IZVEDENSKIM MNENJEM) IN DNE 14. AVGUSTA 2015

(194) Irska je v dopisu z dne 17. julija 2015 izrazila svoje mnenje o več temah, o katerih se je razpravljalo na sestanku dne 7. maja 2015.

(195) Irska meni, da naj bi Komisija na tem sestanku priznala, da sta bili družbi ASI in AOE v skladu z veljavnimi pravili o rezidentstvu ves čas, ki je bistven za zadevo, nerezidentki in da se je njuna davčna obveznost zato

ocenjevala na podlagi oddelka 25 TCA 97. To pomeni, da Irish Revenue v skladu z načelom teritorialnosti, ki mu Komisija ni oporekala, ne more obdavčiti dobička, ki ga družbi ASI in AOE ustvarita na svetovni ravni, ampak da sta irski podružnici zavezani plačilu davka samo za dobiček iz irskih virov. V zvezi s tem se Irska, kot je bilo nakazano med sestankom dne 7. maja 2015, ne strinja s tem, da referenčni sistem sestoji iz splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb. TCA 97 nima enotnega splošnega cilja. Nasprotno, cilj TCA 97 je obdavčiti dobičke irskih družb rezidentk, ki jih te ustvarijo na svetovni ravni, njen cilj v zvezi z družbami nerezidentkami pa je obdavčiti dobičke iz irskih virov. Zato je referenčni okvir lahko samo oddelek 25 TCA 97 in Irska je obdavčila vse dobičke, ki sta jih ustvarili družbi AOE in ASI in so bili v irski jurisdikciji z vidika obdavčitve, in sicer vse dobičke družb, ki jih je bilo mogoče pripisati dejavnostim irskih podružnic. Glede na dejstvo, da so bile funkcije, ki sta jih opravljali irski podružnici družb ASI in AOE, pravzaprav rutinske operativne in logistične dejavnosti, ključne strateške in poslovne odločitve pa je sprejemalo višje vodstvo v ZDA, glede na dejstvo, da sta se razvoj in uporaba intelektualne lastnine skupine Apple kot glavno gonilo dobičkonosnosti družbe odvijala zunaj Irske, in glede na dejstvo, da je bil sklep o sodelovanju v SODS sprejet ter da sta se upravljanje in nadzor tveganj v okviru SODS izvrševala zunaj Irske, dohodka in ekonomskih pravic, ki so izhajali iz SODS, na noben način ni mogoče pripisati irskima podružnicama družb ASI in AOE.

(196) Ob upoštevanju tega Irska meni, da Komisija ni ne potrdila ne pojasnila svojega stališča, da je razvrstitev dohodka kot aktivni dohodek v tem primeru pomembna in da je treba aktivni dohodek nekje aktivno upravljati. Ves dohodek irskih podružnic družb ASI in AOE z izjemo dohodkov od obresti je dohodek iz poslovanja in podružnici ne prejemata dohodkov iz naslova uporabe ali koriščenja intelektualne lastnine skupine Apple, ki jih je mogoče ločiti od dohodka iz poslovanja podružnic. V skladu s tem je edini dohodek podružnic, ki spada na področje „dohodka iz premoženja in pravic, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali zastopstvo ali ki so namenjeni podružnici ali zastopstvu“, v skladu z oddelkom 25 TCA 97, dohodek od obresti. Komisija ne more trditi, da bi bilo treba dohodke iz naslova intelektualne lastnine skupine Apple obdavčiti na Irskem v skladu z oddelkom 25 TCA 97. Irska je lahko upoštevala in mora upoštevati samo funkcije samih podružnic, zato je lahko ugotovila le to, da se raziskave in razvoj, ki so ustvarili intelektualno lastnino, ter aktivno upravljanje intelektualne lastnine niso odvijali na Irskem. Poleg tega ni pomembno, kje se dobiček evidentira. Dobički družb ASI in AOE so izkazani v računovodskih izkazih teh družb, vendar niso bili obdavčeni – razen dobičkov irskih podružnic in dohodka od naložb, ki izhaja iz ZDA –, ker družbi nista rezidentki v ZDA. To neobdavčenje dobička je posledica neusklajenosti državnega sistema obdavčevanja in ni bistveno za namene državne pomoči.

(197) Irska meni, da naj bi Komisija na sestanku dne 7. maja 2015 sprejela, da neodvisno tržno načelo in odobreni pristop nista del irskega prava v zvezi z obdavčitvijo podružnic in da pravo Unije ni zahtevalo, da se neodvisno tržno načelo vključi v oddelek 25 TCA 97. Iz tega sledi, kot trdi Irska, da v kolikor se za sporni davčni stališči ni uporabilo neodvisno tržno načelo, to ni pomenilo odklona ali odstopanja od zahtev irskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb na splošno in zlasti oddelka 25 TCA 97. Kar zadeva stališče Komisije, da se neodvisno tržno načelo uporablja kot ustrezno orodje z vidika državne pomoči, Irska trdi, da je to povsem nova utemeljitev in da močno odstopa od stališča Komisije v sklepu o začetku postopka, ki naj bi se skliceval na dejstvo, da Irish Revenue ni uporabila neodvisnega tržnega načela OECD. Poleg tega Irska meni, da uporaba neodvisnega tržnega načela kot orodja z vidika državne pomoči za nazaj nima podlage v sodni praksi sodišč Unije ne v praksi odločanja Komisije, in poleg tega ni mogoče reči, da izhaja iz preskusa zasebnega subjekta v tržnem gospodarstvu ali da se na splošno lahko potrdi s sklicevanjem na tržne pogoje. Uporabljati neodvisno tržno načelo kot orodje z vidika državne pomoči in izjavljati, da je del prava Unije že od leta 1958, bi pomenilo povsem nanovo pisati zgodovino in ne bi bilo v skladu z načelom pravne varnosti. Glede na dejstvo torej, da neodvisno tržno načelo ni del irskega prava, neuporabe neodvisnega tržnega načela tudi ni mogoče ustrezno označiti za prednost. A tudi če bi se štelo, da se neodvisno tržno načelo v tem primeru uporablja, je sklep *ad hoc* poročila [davčnega svetovalca

skupine Apple] ([116]) tak, da je dejanska razporeditev dobička irskima podružnicama povsem v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Če se Komisija ni strinjala s to analizo, bi morala skladno s tem obvestiti Irsko in ji dati možnost, da odgovori.

(198) V zvezi s selektivnostjo Irska trdi, da Komisija ni izvedla nobene analize selektivnosti. Komisija še zlasti nikdar ni trdila, da je bila obravnava družb ASI in AOE ugodnejša v primerjavi z drugimi podružnicami. Evropsko sodišče je priznalo, da družbe rezidentke in nerezidentke niso v enakem pravnem ali dejanskem položaju ([117]). Obvezovati Irsko, naj družbe rezidentke in nerezidentke obravnava, kot da so primerljive, bi bilo v nasprotju z mednarodno prakso, mednarodnimi davčnimi načeli, kot je načelo teritorialnosti, in neskladno z irsko nacionalno zakonodajo. In tudi če bi različna obravnava obveljala za selektivno, bi to povsem jasno upravičevali narava in/ali splošna shema TCA.

(199) V dopisu z dne 17. julija 2015 je Irska predložila tudi Cookovo mnenje kot potrditev trditve Irske, da sta bili družbi ASI in AOE ves čas obdavčeni v skladu z oddelkom 25 TCA 97 in da njuna davčna obravnava skladno s tem ni vključevala državne pomoči. Cooke v svojem mnenju trdi, da v nasprotju z domnevno trditvijo Komisije, da bi morala Irish Revenue družbi ASI in AOE obravnavati kot davčni rezidentki na Irskem in ju obdavčiti z davkom od dohodka pravnih oseb na podlagi oddelka 21 TCA 97, Irish Revenue nima ne svobode ne diskrecijske pravice, da bi se oddaljila od nedvoumne vsebine oddelka 25 TCA 97. Gospod Cooke se sklicuje na sodbi višjega sodišča in vrhovnega sodišča v zadevi McGrath proti McDermott ([118]), kjer je bilo izraženo stališče, da sodišče ne bi smelo upoštevati zahtevnih in vnaprej določenih transakcij, ki nimajo nobenega poslovnega namena, razen izogibanja davkom. Višje sodišče naj bi navedlo, da se sodišče pri ugotavljanju, ali obstaja obveznost plačila davka, ne ozira na vsebino ali finančni rezultat transakcije. Upošteva dejanski pravni učinek in zakonite pravice vpletenih strani v skladu s pravnimi idejami in koncepti.

(200) Glede na dejstvo, da sta družbi ASI in AOE centralno upravljani in nadzorovani iz ZDA, Cooke v svojem mnenju trdi, da je Irish Revenue pravilno obravnavala hčerinski družbi kot davkoplačevalki nerezidentki. Na podlagi oddelka 25 TCA 97 so predmet obdavčitve samo dobički, za katere se lahko dokaže, da izhajajo iz poslovanja prek ali iz podružnice ali zastopstva, Komisija združuje družbe s podružnicami, ko zahteva, da bi morala Irish Revenue obdavčiti dobičke iz poslovanja družbe in ne podružnice. Poleg tega Irish Revenue ni imela nobene diskrecijske pravice, da bi neodvisno tržno načelo uporabila po analogiji, ker to načelo v zadevnem trenutku ni bilo del irskega davčnega zakonika. Cooke sklene svoje mnenje s tem, da v irskem pravu ni nobene podlage za obdavčitev vseh dobičkov družb AOE in ASI na Irskem. Edina pristojnost Irish Revenue v zadevnih letih je bila obdavčiti tisti del dobičkov družb ASI in AOE, ki je bil sorazmeren z dejavnostmi njunih podružnic na Irskem.

(201) Za konec, v skladu s Cookovim mnenjem bi bilo v komercialni realnosti nevzdržno vztrajati pri tem, da je mogoče celotni prihodek iz zadevnih poslov pripisati funkcijam, ki sta jih izvajali podružnici. To je razvidno iz dejstva, da stranke ne čakajo vso noč pred Applovimi trgovinami po svetu, da bi kupile najnovejši iPhone ali iPad, zato ker se prodajajo iz Corka, ampak zaradi vrednosti, ki so jo tem izdelkom prinesli obsežno vlaganje, tehnične in tehnološke inovacije, oblikovalski ugled in vse, kar se vlaga v širok nabor Applovih izdelkov, večino tega pa je mogoče pripisati dosežkom v ZDA ali drugje.

7.2.3 DOPIS SKUPINE APPLE Z DNE 7. SEPTEMBRA 2015 (Z IZVEDENSKIM MNENJEM)

(202) V dopisu z dne 7. septembra 2015 je skupina Apple podala pripombe na zapisnik, ki ga je Komisija poslala Irski po sestanku dne 7. maja 2015. Skupina Apple je ugotovila, da Komisija ni dokazala, da sporni davčni stališči postavljata skupino Apple v prednostni položaj in da je Irish Revenue družbi ASI in AOE obravnavala selektivno glede na druge družbe v podobnem položaju.

([116]) Irska se sklicuje na *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple] v svojem dopisu z dne 18. februarja 2016, s katerim je Irska Komisiji posredovala *ad hoc* poročilo PwC. V skladu z dopisom Irske z dne „17. novembra 2014 je skupina Apple posredovala analizo [davčnega svetovalca skupine Apple] […]. Kolikor je Irska s tem seznanjena, Komisija v nobeni fazi ni ugovarjala tej analizi niti ni izrazila nestrinjanja z njo."

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

([118]) [1988] IR 258.

(203) Kar zadeva pravilno uporabo oddelka 25 TCA 97, nepravilno opredelitev referenčnega okvira in neuporabnost neodvisnega tržnega načela, skupina Apple podaja enake utemeljitve kot Irska v njenem dopisu z dne 17. julija 2015. Tudi v zvezi s ciljem irskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb in rezidentstva skupina Apple podaja načeloma enake utemeljitve kot Irska. Družbi ASI in AOE za davčne namene nista rezidentki na Irskem, zato nista v primerljivem dejanskem in pravnem položaju kot irske družbe rezidentke, kot navaja irska davčna zakonodaja.

(204) Skupina Apple je svoje stališče podprla s predložitvijo mnenja [svetovalca skupine Apple]. Sklep tega mnenja je, da je Irska ustrezno upoštevala dejstvo, da družbi ASI in AOE nista bili družbi rezidentki, in da je način, kako je Irska obravnavala družbi ASI in AOE kot družbi nerezidentki, ki se razlikujeta od irskih družb rezidentk, v skladu z mednarodnim davčnim načelom teritorialnosti. Družbi ASI in AOE torej nista v pravnem in dejanskem položaju, ki bi bil primerljiv s položajem irskih družb rezidentk. Poleg tega v skladu s tem mnenjem ne intelektualne lastnine skupine Apple ne dobička, ki izhaja iz intelektualne lastnine skupine Apple, ni mogoče pripisati irskima podružnicama, ker se vse „funkcije osebja, pristojnega za odločanje“ v zvezi z intelektualno lastnino, izvajajo zunaj Irske. V skladu s tem mnenjem je za pripis dohodka podružnicama potrebna primerjava s hipotetično družbo rezidentko, ki se ukvarja samo z lokalnimi dejavnostmi, ne da bi imela v zakoniti ali ekonomski lasti pravice intelektualne lastnine oziroma ne da bi te pravice zakonito ali ekonomsko koristila. Zato bi morala razdelitev dohodka upoštevati funkcije, tveganja in finančno premoženje irskih podružnic, ne pa v skladu z načelom „sile privlačnosti“ – ki ga je OECD izrecno zavrnila – privesti do pripisa dohodka, ki ne izhaja iz irskih virov. Zato je bila razporeditev dobička irskima podružnicama izključno na podlagi dejavnosti, ki se odvijajo v podružnicah, torej brez upoštevanja dejavnosti, ki se odvijajo zunaj podružnic, in sicer znotraj družb ASI/AOE ali drugih družb skupine Apple, povsem v skladu z razporeditvijo dobička podružnicam, kot izhaja iz mednarodnega javnega prava in mednarodnih davčnih načel, vključno s sodno prakso iz poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010.

(205) Poleg tega [svetovalec skupine Apple] meni, da irski podružnici nimata v lasti nobene intelektualne lastnine in nista v ničemer povezani z nobenim vidikom upravljanja intelektualne lastnine. Vse upravljanje intelektualne lastnine, vključno z vsemi dejavnostmi, ki jih zahtevajo financiranje, ustvarjanje, uveljavitev in zaščita intelektualne lastnine, se odvija zunaj Irske. Vse „funkcije osebja, pristojnega za določanje“ so zunaj Irske in tako se tudi vsa vrednost ustvarja zunaj Irske. Trditev Komisije, da upravna odbora družb ASI in AOE, aktivno ne upravljata intelektualne lastnine, ni pravilna. [Svetovalec skupine Apple] meni, da je iz zapisnikov upravnih odborov družb ASI in AOE ter iz drugih dopisov, ki jih je skupina Apple poslala Komisiji, razvidno, da se je vse odločanje v zvezi z zadevami, ki so za družbo ASI/AOE ključnega strateškega pomena, vključno (i) s finančnimi zadevami, kot so odločitve o naložbah ter vprašanja v zvezi s pooblastilom za upravljanje bančnih računov in ohranjanjem kapitala; (ii) pregledom in odobritvijo računovodskih izkazov ter (iii) prenosom pristojnosti znotraj nekaterih parametrov, kar zadeva poslovne dejavnosti, odvijalo v ZDA in ne na Irskem.

(206) Po mnenju [svetovalca skupine Apple] je treba za namene ugotavljanja višine dobička, ki se lahko razporedi stalni poslovni enoti družbe nerezidentke na podlagi vzorčne konvencije OECD (skupaj z nacionalnimi davčnimi pravili številnih držav), potem ko se s funkcijsko analizo ugotovi, kaj se dejansko dogaja znotraj stalne poslovne enote, izvesti primerjavo z (fiktivno) družbo rezidentko. Ta primerjava („kot da“) se naredi, ker v primerih, ko ni pravno ločenega subjekta, ni na voljo nobeno pravno merilo, po katerem bi znotraj družbe nerezidentke izolirali višino dobička, za katerega se ve, da ga je družba nerezidentka ustvarila na lokalni ravni. Kadar se dela ta primerjava, je nadvse pomembna naslednja točka: (fiktivna) družba rezidentka, s katero se dela primerjava, je zelo posebna; je družba rezidentka, katere dohodek izhaja samo iz dejavnosti ali finančnega premoženja v državi, v kateri je davčna rezidentka. Medtem ko je družba rezidentka v državi, v kateri ima sedež, na splošno zavezanka za davek na dohodek, ki ga ustvari na svetovni ravni, ustvarja družba rezidentka, s katero se dela primerjava, dohodek samo z dejavnostmi ali finančnim premoženjem v državi, v kateri ima sedež. Z drugimi besedami, v primerjavo lahko vključimo samo družbo rezidentko, katere dejavnosti in finančno premoženje sta omejena na državo, v kateri družba nerezidentka posluje prek svoje stalne poslovne enote. V primeru skupine Apple irskih podružnic

družb ASI in AOE ne moremo obravnavati, kot da sta ekonomski lastnici takih pravic. Zato je treba za primerjavo vzeti družbo, ki prav tako ni ne pravna ne ekonomska lastnica takih pravic intelektualne lastnine, vendar ima do intelektualne lastnine dostop v omejenem obsegu, kolikor je potrebno za izvajanje njenih dejavnosti (sestavljanje/nabavo izdelkov, prodajo in distribucijo).

(207) Po mnenju [svetovalca skupine Apple] za ugotovitev, ali se intelektualna lastnina (in dobiček, ki iz nje izhaja) lahko pripiše irskima podružnicama, ni pomembno, ali so zaposleni ali člani upravnih odborov družb ASI in AOE sodelovali (z zaposlenimi in/ali člani upravnega odbora družbe Apple Inc. ali brez njih) pri izvajanju teh tako zelo pomembnih „funkcij osebja, pristojnega za določanje“. Ker ne družba ASI ne družba AOE nista davčni rezidentki na Irskem, je edino pomembno dejstvo, ki ga je treba dokazati, ali so zaposleni ali člani upravnih odborov opravljali svoje funkcije, pristojnih za odločanje, znotraj stalne poslovne enote, prek katere sta družbi ASI in AOE izvajali svoje poslovanje na Irskem. Iz funkcijske analize irskih podružnic je razvidno, da so funkcije, ki se izvajajo prek stalnih poslovnih enot in v stalnih poslovnih enotah na Irskem, omejene na nabavne, prodajne in distribucijske dejavnosti (ASI) ter sestavljanje izdelkov (AOE). Čeprav ti podružnici uporabljata intelektualno lastnino skupine Apple, za katero so pravice na podlagi SODS dodeljene družbama ASI in AOE, pri svojih dejavnostih na Irskem, tega ne delata v vlogi dajalca licence, ki upravlja in koristi pravice intelektualne lastnine.

(208) [Svetovalec skupine Apple] za konec v svojem mnenju pojasni, da se na podlagi tako imenovanega načela „sile privlačnosti“ ves dohodek, ki ni dohodek podružnice in izhaja iz države vira, lahko pripiše podružnici v taki državi vira. Vendar so OECD in njene države članice uporabo tega načela izrecno zavrnile. Primerjava družb rezidentk, ki uporabljajo svojo intelektualno lastnino v svojih lokalnih poslovnih dejavnostih, z lokalnimi podružnicami družb nerezidentk, ki niso ekonomske lastnice take intelektualne lastnine, kot sta irski podružnici družb ASI in AOE, bi povzročilo očitne kršitve načel OECD.

7.3 *DOPISI SKUPINE APPLE Z DNE 25. JANUARJA 2016, 18. FEBRUARJA 2016 (Z IZVEDENSKIM MNENJEM) IN DNE 14. MARCA 2016*

(209) V svojih dopisih z dne 25. januarja, 18. februarja in 14. marca 2016 skupina Apple pojasnjuje, da ima družba Apple Inc. lastninsko pravico do intelektualne lastnine, ki se razvija in nadzoruje zunaj Irske, in da bi bilo v nasprotju z irsko zakonodajo in mednarodnimi davčnimi načeli, če bi Irska obdavčila dobičke, ki izhajajo iz te intelektualne lastnine. Skupina Apple tudi pojasni, da so dobički družb ASI in AOE, razen dobička iz dejavnosti irskih podružnic, predmet odloženih davkov v ZDA. Skupina Apple tudi trdi, da je Komisija od sklepa o začetku postopka spremenila svojo teorijo o državni pomoči in da je pristop Komisije, s katerim namerava ta skupini Apple naložiti ogromen davek za nazaj, tako da irskima podružnicama pripiše celoten dobiček skupine Apple, ustvarjen na svetovni ravni, v nasprotju z neodvisnim tržnim načelom.

(210) Skupina Apple je skupaj s svojim dopisom z dne 18. februarja 2016 predložila posodobljeno *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple], ki zagotavlja dodatno analizo ob upoštevanju predloženih dopisov vse od tega poročila (drugo *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple]). Drugo *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple] podrobneje opiše funkcije, ki niso funkcije podružnic, ter se osredotoči na dejavnosti, ki jih opravljata upravna odbora družb ASI in AOE. V *ad hoc* poročilu [davčnega svetovalca skupine Apple] ni omenjena vloga, ki jo opravljata upravna odbora, ampak družbi ASI in AOE samo imenuje „pravna subjekta“ v primerjavi z „irsko podružnico družb AOE in ASI“. Glede na drugo *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple] bi bilo treba lastništvo, upravljanje in financiranje intelektualne lastnine dodeliti funkcijam družb ASI in AOE, ki niso funkcije podružnice ([119]), saj družbi ASI in AOE prevzemata tveganja in obveznosti na podlagi SODS, in sicer s pooblastili, ki jih izvršujeta upravna odbora, ki delujeta zunaj Irske. Glede na drugo *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple] sta vsako fazo SODS odobrila in izvršila upravna odbora družb ASI in AOE zunaj Irske. Upravna odbora družb ASI in AOE imata aktivno in ključno vlogo v zvezi z upravljanjem intelektualne lastnine, ki se odvija zunaj Irske. Upravna odbora družb ASI in AOE zunaj Irske sodelujeta pri uvajanju novih izdelkov in v procesu določanja cen Applovih izdelkov na svetovni ravni. Glede na poročilo sta družbi ASI in Apple Inc. po naročilu upravnega odbora družbe ASI sklenili sporazum o trženjskih

([119]) Sklep poročila je, da „je na podlagi izvajanja funkcij, ki niso funkcije podružnic in jih izvajajo funkcije, pristojne za odločanje, prek upravnih odborov družb AOE in ASI, ki delujeta zunaj Irske, povezane pa so z udeležbo v SODS, razvojem in upravljanjem intelektualne lastnine, uvajanjem novih izdelkov, določanjem cen, sklepanjem pogodb, prevzemanjem in financiranjem ključnih poslovnih tveganj ter lastništvom in financiranjem pomembnih dragocenih neopredmetenih sredstev, primerno označiti funkcije družb AOE in ASI, ki niso funkcije podružnic, za funkcije podjetnika in dejanskega lastnika intelektualne lastnine skupine Apple zunaj Amerik“.

storitvah, na podlagi katerega družba Apple Inc. opravlja funkcije trženja v imenu družbe ASI. Poleg tega poročilo opisuje, da se upravni odbor družbe ASI ali pooblaščene osebe pogajajo o sporazumih ter potrjujejo in podpisujejo sporazume s telekomunikacijskimi podjetji ter dobavitelji in proizvajalci, ki jih vnaprej izbere družba Apple Inc., da izdelajo Applove izdelke za prodajo zunaj Amerik.

(211) Drugo *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple] še podrobneje obravnava odobreni pristop OECD v zvezi s sporazumi o delitvi stroškov in stalnimi poslovnimi enotami. V zvezi s tem se to poročilo sklicuje na odstavek 212 poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010, kjer je navedeno, da se stalna poslovna enota in njen sedež lahko obravnavata kot gospodarska soudeleženca v dejavnosti, ki je pod določenimi pogoji skladna s sporazumom o delitvi stroškov. V sklepu tega poročila je navedeno, da to ne velja za družbi ASI in AOE ter njuni irski podružnici, saj nobena funkcija, pristojna za odločanje v zvezi s koriščenjem intelektualne lastnine, ni imela delovnega mesta ne prostorov v irskih podružnicah, nobena odločitev v zvezi s koriščenjem intelektualne lastnine ni bila sprejeta na Irskem in irski podružnici nista prevzeli nobenih tveganj v zvezi s financiranjem intelektualne lastnine. Sklep poročila je nazadnje ta, da je bilo na podlagi funkcijske analize upravičeno izbrati irski podružnici kot manj kompleksen subjekt in testno stranko za metode razporejanja dobička, ki sta bili odobreni s spornima davčnima stališčema, saj sta podružnici opravljali samo sorazmerno rutinske prodajne in distribucijske dejavnosti ter proizvodne dejavnosti, nista pa zagotavljali edinstvenih prispevkov.

7.4 *DOPIS IRSKE Z DNE 18. FEBRUARJA 2016 (Z IZVEDENSKIM MNENJEM)*

(212) Irska je dne 18. februarja 2016 Komisiji predložila „izvedensko mnenje o dobičku, pripisanem irski podružnici družbe ASI in irski podružnici družbe AOE v obdobju od 2007 do 2011“, ki ga je pripravil davčni svetovalec PwC (*ad hoc* poročilo PwC). Cilj tega poročila je bil zagotoviti mnenje o tržni naravnanosti izida razporeditve dobička irskima podružnicama družb ASI in AOE.

(213) V *ad hoc* poročilu PwC je navedeno, da se v njem uporablja pristop v dveh korakih odobrenega pristopa OECD. Glede na to poročilo prvi korak pristopa sestoji iz funkcijske analize, ki ugotavlja funkcije, pristojne za odločanje. Drugi korak sestoji iz preverjanja tržne naravnanosti določanja cen, uporabljenega v obdobju uporabe spornih davčnih stališč ([120]). Poročilo na podlagi funkcijske analize sklene, da irski podružnici družb ASI in AOE nista zagotovili edinstvenega, dragocenega prispevka k Applovi svetovni vrednostni verigi, ampak sta opravljali le rutinske dejavnosti ([121]). V poročilu so opredeljena še druga področja, h katerim podružnici nista prispevali, in sicer ustvarjanje, upravljanje, uporaba ali strateško usmerjanje v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple. V poročilu je tudi navedeno, da irska podružnica družbe ASI ni opravljala nobenih dejavnosti trženja.

(214) V drugem delu *ad hoc* poročila PwC, ki je namenjen preverjanju tržne naravnanosti dogovora, ki sta ga sklenili irski podružnici družb ASI in AOE, sta izbrana kazalnika ravni dobička, in sicer Berry kazalnik za družbo ASI in dodatek na celotne stroške za družbo AOE. V poročilu je izračunana raven izbranih kazalnikov za družbi ASI in AOE za obdobje 2007 do 2011. Rezultat se primerja s tem, kar poročilo navaja kot „panožna osnova“ za neodvisne družbe. Panožna osnova je prikazana v *ad hoc* poročilu PwC v obliki statističnih kazalnikov, vključno z zgornjim kvartilom, mediano, spodnjim kvartilom in številom družb, vključenih v vzorec.

([120]) Postopek v dveh korakih, ki ga opisuje *ad hoc* poročilo PwC, ni enak pristopu v dveh korakih, ki je predstavljen v poročilu OECD o pripisovanju dobička, kljub sklicevanju davčnega svetovalca na odobreni pristop OECD.

([121]) Opravljena funkcijska analiza ne opredeljuje funkcije, pristojne za odločanje, na sedežih družb ASI in AOE ali v irskih podružnicah. Namesto tega se sklicuje na višje izvršne direktorje, ki so v ZDA.

(215) Kar zadeva družbo ASI, iskanje primerljivih družb, ki ga je opravila družba PwC, temelji na družbah, ki delujejo v veleprodaji električnih gospodinjskih naprav, računalniških izdelkov in programske opreme ter elektronske in telekomunikacijske opreme kot tudi na področju skladiščenja in pomožnih dejavnosti za prevoz ([122]). Nato so v *ad hoc* poročilu družbe PwC opisane tri vrste tveganj, ki jih je prevzemala irska podružnica družbe ASI. Prvič, irska podružnica družbe ASI je izpostavljena tveganju zmanjšanja vrednosti zalog, zlasti v povezavi z nezadostnimi ali čezmernimi zalogami. Drugič, irska podružnica družbe ASI je izpostavljena tveganju iz naslova garancij. Družba ASI je opravljala storitve na področju garancij in poprodajne storitve podpore. Tehnična podpora in proizvodni procesi za skenerje AppleCare so bili pod nadzorom skupine v ZDA. Tretjič, irska podružnica družbe ASI je izpostavljena kreditnemu tveganju, da od strank ne bo mogla izterjati plačil. Vendar so vsa ta tveganja po zaslugi politike skupine glede obvladovanja tveganj zelo omejena.

(216) Sklep poročila je, da za irsko podružnico družbe ASI povprečni razpon primerljivih tržnih vrednosti za Berry kazalnik za primerljive ponudnike storitev z omejenim tveganjem znaša od 108,3 % do 137,95 % z mediano 116,72 %. V obdobju od leta 2007 do 2011 je irska podružnica družbe ASI dosegla Berry kazalnik, ki presega spodnji kvartil.

(217) V zvezi z irsko podružnico družbe AOE je povprečni razpon primerljivih tržnih vrednosti za dodatek na celotne stroške za primerljive proizvodne subjekte z omejenim tveganjem v obdobju od leta 2007 do 2011 znašal od 3,19 % do 7,95 % z mediano 5,21 %. Irska podružnica družbe AOE je v tem obdobju dosegla dodatek na celotne stroške, ki je vsako leto presegel to mediano.

7.5 *DOPISI IRSKE Z DNE 17. FEBRUARJA IN 23. MARCA 2016*

(218) Irska je v dopisih z dne 17. februarja in 23. marca 2016 spet podala pripombe o domnevni neskladnosti med sklepanjem v sklepu o začetku postopka in teorijo Komisije o državni pomoči, ki se je oblikovala od takrat, ter domnevni nepripravljenosti Komisije na dialog z Irsko in skupino Apple. Irska meni, da Komisija s tem, ko ni pojasnila svojega sklepanja, spodkopava njene pravice do obrambe, in da je Komisija dolžna pojasniti svoje stališče pred sprejetjem končnega sklepa. Poleg tega Irska meni, da si odsotnost odgovora Komisije na izvedenska mnenja, ki sta jih predložili Irska in skupina Apple, lahko razlaga le tako, da Komisija sprejema sklepe v teh poročilih.

(219) Irska tudi trdi, da je preiskava Komisije o spornih davčnih stališčih pristranska, kot dokazujejo javne izjave uradnikov Komisije, ki vnaprej sodijo o rezultatu preiskave, in ponavljajoče se zahteve Komisije po informacijah. Irska meni, da zahteve po velikih količinah informacij, ki obsegajo širok nabor zadev, kažejo na odločenost Komisije, da ugotovi obstoj nezakonite državne pomoči, ne da bi upoštevala svojo dolžnost v smislu nepristranske preiskave.

8. **OCENA SPORNIH UKREPOV**

8.1 *OBSTOJ POMOČI*

(220) V skladu s členom 107(1) Pogodbe je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali

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

proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami. Da bi bila pomoč opredeljena kot pomoč v smislu člena 107(1), morajo biti izpolnjeni vsi pogoji iz te določbe ([123]). Da bi bilo mogoče ukrep opredeliti kot državno pomoč, mora biti ukrep v skladu z ustaljeno prakso, prvič, državen ali iz državnih sredstev, drugič, tak, da lahko prizadene trgovino med državami članicami, tretjič, dajati selektivno prednost podjetju, in četrtič, izkrivljati konkurenco ali omogočati izkrivljanje konkurence ([124]).

(221) Kar zadeva prvi pogoj za obstoj državne pomoči, je sporni davčni stališči izdala Irish Revenue, ki je davčna uprava irske države. Na podlagi teh stališč sta družbi ASI in AOE izračunali svojo letno obveznost glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem. Irish Revenue je te izračune sprejela ter je na tej podlagi sprejela, da se davek, ki sta ga družbi ASI in AOE plačali na Irskem v letih, ko sta veljali ti stališči, ujema z njuno obveznostjo glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb v tej državi. Sporni davčni stališči je torej mogoče pripisati Irski. Glede financiranja ukrepov iz državnih sredstev je Sodišče doslej dosledno odločalo, da ukrep, s katerim javni organi priznajo nekaterim podjetjem davčno oprostitev, ki, čeprav ne vključuje pozitivnega prenosa državnih sredstev, upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, pomeni državno pomoč ([125]). Komisija bo v oddelku 8.2 pokazala, da sta sporni davčni stališči povzročili znižanje obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka na Irskem, saj sta odstopali od davka, ki bi ga morali ti podjetji sicer plačati na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem. Ker se je Irska odpovedala prihodkom iz davkov, ki bi jih bila sicer na podlagi teh pravil upravičena pobrati od družb ASI in AOE, sta sporni davčni stališči povzročili izpad državnih prihodkov ([126]).

(222) Kar zadeva drugi pogoj za obstoj pomoči, sta družbi ASI in AOE del skupine Apple, po vsem svetu dejavne multinacionalne skupine, ki posluje v vseh državah članicah, tako da lahko kakršna koli pomoč v njuno korist vpliva na trgovino znotraj Unije. Prav tako se za ukrep, ki ga je dodelila država, šteje, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljal konkurenco, kadar bi verjetno izboljšal konkurenčni položaj prejemnika pomoči v primerjavi z drugimi podjetji, s katerimi tekmuje ([127]). Skupina Apple oblikuje, proizvaja in trži mobilne komunikacijske in medijske naprave, osebne računalnike ter prenosne digitalne glasbene predvajalnike. Prodaja raznovrstno s tem povezano programsko opremo, storitve, periferno opremo, omrežne rešitve ter digitalne vsebine in aplikacije tretjih oseb povsod po svetu. Družba ASI vodi dobavne, prodajne in distribucijske dejavnosti, povezane s prodajo Applovih proizvodov povezanim stranem in z njo nepovezanim (tretjim) strankam v regijah EMEIA in APAC. Družba AOE proizvaja specializiran nabor računalniških proizvodov za trg EMEIA in dobavlja vse svoje končne proizvode povezanim stranem. Ker sta bili družbi ASI in AOE na podlagi spornih davčnih stališč razbremenjeni obveznosti glede plačila davka, ki bi ga morali sicer poravnati na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, je pomoč, odobrena na podlagi teh stališč, pomoč za tekoče poslovanje, saj ti podjetji razbremenjuje stroškov, ki bi ju sicer bremenili v okviru izvajanja tekočih poslov ali splošnih dejavnosti. Sodišče je dosledno odločalo, da pomoč za tekoče poslovanje načeloma izkrivlja konkurenco ([128]), zato je treba šteti, da kakršna koli pomoč, dodeljena družbama ASI in AOE, izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco s krepitvijo finančnega položaja družb ASI in AOE ter skupine Apple na trgih, na katerih poslujejo. Zlasti sporni davčni stališči s tem, da ti podjetji razbremenjujeta obveznosti glede plačila davka, ki bi ju sicer bremenila in ki jo morajo nositi konkurenčna podjetja, sproščata sredstva teh podjetij za naložbe v njune poslovne dejavnosti, s čimer izkrivljata konkurenco na trgu, kar pomeni, da je v tej zadevi izpolnjen tudi četrti pogoj za ugotovitev pomoči.

([123]) Glej zadevo C-399/08 P, Komisija proti Deutsche Post, EU:C:2010:481, točka 38 in navedena sodna praksa.
([124]) Glej zadevo C-399/08 P, Komisija proti Deutsche Post, EU:C:2010:481, točka 39 in navedena sodna praksa.
([125]) Glej združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P, Komisija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, EU:C:2011:732, točka 72 in navedena sodna praksa.
([126]) Glej zadevo C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, EU:C:2009:709, točka 58.
([127]) Glej zadevo 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, točka 11, in združene zadeve T-298/97, T-312/97 itd., Alzetta, EU:T:2000:151, točka 80.
([128]) Zadeva C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, točka 55 (poudarek dodan). Glej tudi zadevo C-494/06 P, Komisija/Italija in Wam, EU:C:2009:272, točka 54 in navedena sodna praksa, ter zadevo C-271/13 P, *Rousse Industry/Komisija*, EU:C:2014:175, točka 44. Združene zadeve C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, EU:C:2011:368, točka 136. Glej tudi zadevo C-156/98, Nemčija/Komisija, EU:C:2000:467, točka 30 in navedena sodna praksa.

(223) Kar zadeva tretji pogoj za obstoj pomoči, je prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe katera koli gospodarska korist, ki je podjetje ne bi pridobilo pod običajnimi tržnimi pogoji, tj. brez posredovanja države ([129]). Če se torej finančni položaj podjetja izboljša zaradi posredovanja države, gre za prednost. Takšno izboljšanje je vidno s primerjavo finančnega položaja podjetja zaradi spornega ukrepa s finančnim položajem, če podjetje ne bi bilo deležno tega ukrepa ([130]). Prednost lahko pomeni tako dodelitev pozitivne gospodarske prednosti kot tudi razbremenitev stroškov, ki navadno bremenijo proračun podjetja ([131]). Kar zadeva davčne ukrepe, se lahko gospodarska prednost dodeli z različnimi vrstami zmanjšanja davčnega bremena podjetja in zlasti z znižanjem davčne osnove ali zneska dolgovanega davka ([132]). Kot bo Komisija pokazala v oddelku 8.2.2, je posledica spornih davčnih stališč znižanje obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem z zmanjšanjem letnega obdavčljivega dobička teh podjetij, kar je privedlo do zmanjšanja njunih davčnih osnov za namene pobiranja davka od dohodkov pravnih oseb od tega dobička na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem. Sporni davčni stališči torej tema družbama z zmanjšanjem njune davčne osnove podeljujeta gospodarsko prednost.

(224) Kar zadeva selektivnost prednosti, je Sodišče že odločilo, da v primeru ukrepa individualne pomoči – v nasprotju s shemo pomoči – „ugotovitev gospodarske prednosti načeloma omogoča domnevo, da je ukrep selektiven“ ([133]), ne da bi bilo treba analizirati selektivnost ukrepa na podlagi analize v treh korakih, kot jo je izoblikovalo Sodišče za davčne sheme državne pomoči ([134]). Ker sta sporni davčni stališči ukrepa individualne pomoči, odobrena zgolj družbama ASI in AOE, že sama ugotovitev, da je s tema ukrepoma navedenima družbama podeljena prednost, zadostuje za ugotovitev, da je ta prednost selektivna. Vendar bo Komisija zaradi popolnosti te ukrepe preučila na podlagi analize v treh korakih, kot jo je izoblikovalo Sodišče za davčne sheme pomoči, da bi tako pokazala, da so selektivni tudi ob upoštevanju te analize. Kljub temu bo presoja Komisije v zvezi s tem, ali sporni ukrepi pomenijo odstopanje od referenčnega sistema (drugi korak analize selektivnosti), sovpadala s presojo, ali je s temi ukrepi družbama ASI in AOE podeljena prednost ([135]). Razlog za to je dejstvo, da se za opredelitev prednosti, ki izhaja iz davčnega ukrepa, zahteva primerjava gospodarskega položaja upravičenca do tega ukrepa z gospodarskim položajem tega podjetja, če ukrep ne bi bil sprejet, medtem ko se za opredelitev odstopanja od referenčnega sistema zahteva primerjava gospodarskega položaja upravičenca do tega ukrepa z gospodarskim položajem gospodarskih subjektov, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju kot upravičenec z vidika ciljev tega referenčnega sistema in ki niso upravičeni do zadevnega davčnega ukrepa. Z drugimi besedami, če davčni ukrep privede do neupravičenega zmanjšanja davčne obveznosti za upravičenca, za katerega bi sicer v skladu z običajnimi pravili obdavčitve veljala višja stopnja davka, to zmanjšanje pomeni prednost, ki jo dajeta davčni ukrep in odstopanje od referenčnega sistema.

8.2 *OBSTOJ SELEKTIVNE PREDNOSTI*

(225) V skladu s sodno prakso „zahteva člen 92(1) [zdaj člen 107(1) Pogodbe], naj se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da omogoča prednost ‚posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga‘ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo blaga, ki so glede na cilj, ki ga zasleduje

([129]) Zadeva C-39/94, SFEI in drugi, EU:C:1996:285, točka 60; zadeva C-342/96, Španija proti Komisiji, EU:C:1999:210, točka 41.
([130]) Glej zadevo 173/73, Italija proti Komisiji, EU:C:1974:71, točka 13.
([131]) Glej na primer zadevo C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100.
([132]) Glej zadevo C-66/02 Italija proti Komisiji, EU:C:2005:768, točka 78; zadevo C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, EU:C:2006:8, točka 132; zadevo C-522/13, Ministerio de Defensa in Navantia, EU:C:2014:2262, točke 21 do 31. Glej tudi točko 9 Obvestila Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka, UL C 384, 10.12.1998, str. 3.
([133]) Glej zadevo C-270/15 P, Belgija proti Komisiji, EU:C:2016:489, točka 49, in zadevo C-15/14 P, Komisija proti MOL 'EU:C:2015:362, točka 60.
([134]) Glej zadevo T-385/12 Orange proti Komisiji EU:T:2015:117, točka 53.
([135]) Skupina Apple v stališčih k sklepu o začetku postopka trdi, da je treba pogoja za ugotovitev državne pomoči, ki se nanašata na prednost in selektivnost, presojati ločeno, saj sta povezana z različnima vidikoma pojma državne pomoči. Ker pa se ta sklep nanaša na ukrep individualne pomoči in bi ločitev teh dveh pogojev privedla do nepotrebnega podvajanja, se je Komisija odločila, da obstoj prednosti preuči skupaj z drugim korakom analize selektivnosti.

zadevna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če je tako, potem je zadevni ukrep selektiven“ ([136]).

(226) Kar zadeva davčne sheme državne pomoči, je Sodišče EU izdelalo analizo v treh korakih, namenjeno presojanju, ali je ukrep selektiven ([137]). Najprej je treba opredeliti skupno ali običajno davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici: „referenčni sistem“. Drugič, treba je ugotoviti, ali zadevni davčni ukrep pomeni odstopanje od tega sistema v smislu, ali razlikuje med gospodarskimi subjekti, ki so z vidika ciljev, ki so lastni sistemu, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če ukrep pomeni odstopanje od referenčnega sistema, se nato v tretjem koraku analize preveri, ali je ta ukrep upravičen glede na naravo ali splošno sistematiko referenčnega sistema. Davčni ukrep, ki pomeni odstopanje od uporabe referenčnega sistema, je mogoče upravičiti, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep neposredno izhaja iz temeljnih ali usmerjevalnih načel navedenega davčnega sistema ([138]). V takem primeru davčni ukrep ni selektiven. Dokazno breme v tem tretjem koraku nosi država članica.

8.2.1 DOLOČITEV REFERENČNEGA SISTEMA

8.2.1.1 ***Referenčni sistem, sestavljen iz običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem***

(227) Referenčni sistem je praviloma sestavljen iz usklajenega niza pravil, ki se na podlagi objektivnih meril uporabljajo za vsa podjetja, ki spadajo na njegovo področje uporabe, kakor ga opredeljuje cilj sistema. Opredelitev referenčnega sistema je torej odvisna od dejavnikov, kot so davčni zavezanci, davčna osnova, obdavčljivi dogodki in upoštevne davčne stopnje.

(228) V tej zadevi referenčni sistem tvorijo običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb na podlagi irskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, katerih bistveni cilj je obdavčitev dobička vseh družb, zavezanih za plačilo davka na Irskem ([139]). Kot je bilo pojasnjeno v oddelku 2.3, se davek od dohodkov pravnih oseb na Irskem obračunava od dobička (dohodki in obdavčljivi kapitalski dobiček) družbe ne glede na to, kako nastane ([140]). Pri izračunu davčne osnove pravnih oseb se kot izhodišče uporabi računovodski dobiček pravne osebe ([141]). Družbe s sedežem na Irskem plačujejo davek od dohodkov pravnih oseb od svojega svetovnega dohodka in kapitalskega dobička ([142]). Družbe nerezidentke, ki delujejo prek podružnic ali zastopstva na Irskem, plačujejo davek od dohodkov pravnih oseb od dobička, povezanega s svojo podružnico ali zastopstvom, ali od kakršnega koli kapitalskega dobička, nastalega zaradi razpolaganja s sredstvi, ki se uporabljajo za namene podružnice ali zastopstva ([143]). Družbe, ki niso rezidentke na Irskem in ne poslujejo prek podružnice ali zastopstva v tej državi, so zavezane le plačilu davka na dohodek od kakršnega koli dohodka, ustvarjenega na Irskem, ter davka na kapitalske dobičke za dobičke, ki izhajajo iz odtujitve nekaterih irskih sredstev, pri čemer se uporabljajo vse davčne ugodnosti po mednarodnih pogodbah, ki so morda na voljo ([144]). Stopnja davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za dobiček vseh družb, zavezanih za plačilo davka na Irskem, znaša 12,5 % za dobiček, ustvarjen z dohodki iz poslovanja, in 25 % za neposlovne dohodke ([145]). Z vidika zgoraj navedenih pravil se vse družbe, ki imajo dohodek, obravnavajo, kot da so v podobnem dejanskem in pravnem položaju, saj je cilj teh pravil obdavčitev dobička, od katerega se obračunava davek na Irskem. Torej so z vidika običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem vse družbe, zavezane za plačilo davka na Irskem – ne glede na to, ali imajo tam sedež ali ne –, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

(229) Ta referenčni sistem vključuje tako neintegrirane družbe, ki dobiček dosegajo z neodvisnimi tržnimi transakcijami, ki se izvajajo na trgu, kot tudi integrirane družbe, ki dobiček (delno) dosegajo s transakcijami, izvedenimi znotraj iste družbe ali skupine podjetij. Irski sistem davka od dohodkov pravnih oseb ne razlikuje med družbami, ki dobiček dosegajo zgolj s tržnimi transakcijami, kot so neintegrirane samostojne družbe, in družbami, ki dobiček

([136]) Glej zadevo C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, točka 40.
([137]) Glej združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550.
([138]) Glej združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 65.
([139]) Glej tudi združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 50.
([140]) Glej uvodno izjavo 69.
([141]) Glej uvodno izjavo 70.
([142]) Glej uvodno izjavo 72.
([143]) Glej uvodno izjavo 73.
([144]) Glej uvodno izjavo 76.
([145]) Glej uvodno izjavo 71.

dosegajo z notranjimi posli med družbami iste skupine podjetij ali med deli iste družbe, kot so integrirane družbe. Obe vrsti družb sta zavezani za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb od svojega obdavčljivega dobička po standardni stopnji davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem. Torej je treba šteti, da so neintegrirane in integrirane družbe, zavezane za plačilo davka na Irskem, z vidika teh pravil v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

(230) Dejstvo, da se obdavčljivi dobiček neintegriranih in integriranih družb določa različno, te ugotovitve ne spremeni. V primeru neintegrirane družbe, ki posluje na trgu, je mogoče obdavčljivi dobiček te družbe načeloma ugotoviti in izračunati neposredno na podlagi takih tržnih transakcij, saj temelji na razliki med prihodki in stroški na konkurenčnem trgu. Torej bo neintegrirana družba vzela svoj računovodski dobiček kot izhodišče za določitev osnove za irski davek od dohodkov pravnih oseb, saj se ta dobiček določi na podlagi tržno pogojenih cen za vložke, ki jih družba pridobi, ter proizvode in storitve, ki jih proda. Nasprotno pa si je treba za določitev obdavčljivega dobička integrirane družbe – pa naj bo to družba, ki pripada skupini podjetij, ali družba, ki prek podružnice deluje v več kot eni jurisdikciji – pomagati z ocenami. Tako je, ker lahko integrirana družba, katere sestavni deli poslujejo med seboj, postavlja cene in pogoje za te notranje posle neodvisno od drugih akterjev na trgu, te cene in pogoji pa določajo obdavčljivi dobiček delov zadevne družbe, ki sodelujejo v teh transakcijah ([146]). Razlog za tako razliko pri določanju obdavčljivega dobička neintegriranih in integriranih družb je torej v tem, da dobička integriranih družb ali podružnic ni mogoče zanesljivo ugotoviti na podlagi obveznih računovodskih izkazov, kot je to mogoče v primeru neintegriranih družb ali družb, ki ne sodelujejo v nikakršni obliki notranjih poslov in pri katerih so torej iz računovodskih izkazov razvidne cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Vendar je ta razlika pri določanju obdavčljivega dobička neintegriranih in integriranih družb zgolj sredstvo za dosego končnega cilja, tj. določiti davčno osnovo za obe vrsti družb na način, ki zagotavlja, da se integrirane družbe na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb obdavčijo na enaki osnovi kot neintegrirane družbe.

(231) Skupina Apple trdi ([147]), da transakcije med povezanimi družbami niso primerljive s transakcijami med nepovezanimi družbami. Ta družba se sklicuje na odločbo *Groepsrentebox* ([148]), v kateri naj bi Komisija domnevno sprejela, da se finančni odnosi med družbami, ki pripadajo skupini podjetij, in transakcije znotraj skupine razlikujejo od finančnih odnosov med nepovezanimi družbami, saj ne temeljijo na istih konkurenčnih in ekonomskih razlogih, s čimer naj bi bilo mogoče upravičiti različno davčno obravnavo. Uvodoma želi Komisija spomniti, da je treba vsak morebitni ukrep pomoči presojati na podlagi njegovih lastnih značilnosti v skladu z objektivnimi merili iz člena 107(1) Pogodbe, zato ugotovitve iz tega sklepa ne bi bile omajane, tudi če bi bilo mogoče pokazati, da je Komisija v drugi odločbi odločila drugače ([149]).

(232) V vsakem primeru se Komisija ne strinja z razlago skupine Apple odločbe *Groepsrentebox*. V nasprotju s trditvijo skupine Apple navedena odločba ne potrjuje, da je treba, če se davčni ukrep odobri v korist družbe, ki dobiček dosega z notranjimi posli, referenčni sistem nujno omejiti na družbe, ki dobiček dosegajo s takimi posli. Poleg tega cilj davčnega ukrepa, ki je bil predmet navedene odločbe Komisije, ni primerljiv s ciljem ukrepa, ki se presoja v obravnavani zadevi, zato se ugotovitve, ki lahko izhajajo iz navedene odločbe, ne uporabljajo za obravnavno zadevo.

(233) Shemo *Groepsrentebox* so uvedli nizozemski organi, da bi zmanjšali razliko v davčni obravnavi med financiranjem s kapitalskim vložkom in posojilom znotraj skupine ter tako zmanjšali arbitražo med navedenima dvema načinoma financiranja znotraj skupine ([150]). Komisija je v končni odločbi ugotovila, da glede na cilj ukrepa „le v skupinah [ne pa v samostojnih družbah] lahko obstaja arbitraža med financiranjem s kapitalskim vložkom in

([146]) To velja za družbi ASI in AOE, pri katerih je treba dobiček obeh družb razporediti med podružnicama, ki sta davčni rezidentki na Irskem, in upravama, ki nista davčni rezidentki v tej državi, čeprav v posebnem primeru teh družb ni vpletena nobena druga jurisdikcija, saj upravi nista davčni rezidentki nikjer.

([147]) Stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točka 209.

([148]) Odločba Komisije 2009/809/ES z dne 8. julija 2009 o shemi Groepsrentebox, ki jo namerava uvesti Nizozemska (C 4/07 (ex N 465/06)) (UL L 288, 4.11.2009, str. 26) (v nadaljnjem besedilu: odločba *Groepsrentebox*).

([149]) Glej zadevo C-100/15 P, Netherlands Maritime Technology Association proti Komisiji, EU:C:2016:254“ točka 110, in zadevo C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, točka 21.

([150]) Ta shema je določala, da se pozitivna razlika med obrestmi, prejetimi za posojila znotraj skupine, in obrestmi, plačanimi v okviru transakcij financiranja znotraj skupine, v „skupinskem paketu obresti“ obdavči po stopnji 5 %, namesto 25,5 %, kolikor je takrat znašala standardna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb.

posojilom“ ([151]). Ob upoštevanju te ugotovitve in cilja sheme, ki je bil „zmanjšanj[e] spodbud za arbitražo med financiranjem s kapitalskim vložkom in posojilom ter ob zagotovitvi davčne nevtralnosti v tej zvezi“ ([152]), je Komisija menila, da je referenčni sistem v tej zadevi vključeval samo družbe, zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, ki so bile vključene v finančne transakcije znotraj skupine ([153]). Nasprotno pa je cilj spornih davčnih stališč določiti davčno osnovo družb ASI in AOE za izračun njune davčne osnove za namene pobiranja davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem od tega zneska.

(234) Medtem ko bi bilo mogoče trditi, da je cilj odločbe *Groepsrentebox* veljaven samo v okviru skupine (saj je dejstvo, da se samostojne družbe ne soočajo z vprašanjem arbitraže med različnimi oblikami financiranja), pa je določanje davčne osnove za izračun letne obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb enako pomembno in velja tako za gospodarske subjekte, ki dosegajo dobiček na podlagi notranjih poslov, kot tudi za samostojne domače družbe. Poleg tega družba ASI deluje kot dobavna in distribucijska družba skupine Apple, družba AOE pa kot proizvodna družba. Ti družbi zagotavljata storitve drugim družbam skupine Apple. Vendar bi bilo mogoče transakcije, ki jih izvajata, izvajati tudi v drugačnih okoliščinah, ne le v skupini. Skupina Apple si večino svojih vložkov dejansko zagotovi pri neodvisnih proizvajalcih.

(235) Navedene značilnosti te zadeve potrjujejo, da ugotovitve Komisije iz odločbe *Groepsrentebox* – tj. da glede financiranja s posojili znotraj skupine pravni in dejanski položaj povezanih družb ni primerljiv s položajem nepovezanih družb – ni mogoče posplošiti na primere, v katerih je cilj davčnega stališča določiti davčno osnovo za namene pobiranja davka od dohodkov pravnih oseb od tega zneska. V skladu z neodvisnim tržnim načelom se poslovni in finančni odnosi med povezanimi družbami, ki sodelujejo v notranjih poslih, ne bi smeli razlikovati od odnosov, ki bi se ustvarili med neodvisnimi družbami ([154]). Cilj pravil o določanju transfernih cen je prav primerjati transakcije med povezanimi družbami/družbami v skupini s transakcijami med neodvisnimi družbami, da se popravi morebitno odstopanje. Glede na navedeno se skupina Apple neupravičeno opira na odločbo *Groepsrentebox*.

8.2.1.2 ***Referenčni sistem ni omejen zgolj na oddelek 25 TCA 97***

(236) Irska ([155]) in skupina Apple ([156]) trdita, da družbe nerezidentke niso v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z družbami rezidentkami, saj so družbe rezidentke obdavčene na podlagi svojega svetovnega dohodka, medtem ko družbe nerezidentke plačujejo le davek od lokalno doseženega dohodka, tj. dohodkov iz poslovanja, ustvarjenih neposredno ali posredno prek ali iz irskega zastopstva ali podružnice.

(237) Komisija to razlikovanje sprejema, vendar meni, da z njim še ni mogoče utemeljiti opredelitve referenčnega sistema, ločenega od običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem. Ostaja dejstvo, da sta obe vrsti družb za namene določitve njune davčne osnove in njunih obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, kar zadeva bistveni cilj teh pravil, tj. obdavčiti dobiček vseh družb, zavezanih za plačilo davka na Irskem, pa naj bodo rezidentke ali nerezidentke ([157]).

(238) Kar zadeva metodo določanja davčne osnove, so davkoplačevalci rezidenti in nerezidenti obdavčeni na podlagi dobička (dohodka in obdavčljivih kapitalskih dobičkov), ne glede na to, kako ga dosežejo, pri čemer se ta tako za irske družbe rezidentke kot za družbe nerezidentke opredeli na podlagi pravil, predstavljenih v uvodnih izjavah 69 in 70. V obravnavani zadevi irski podružnici družb ASI in AOE – čeprav sta ASI in AOE družbi

([151]) Odločba *Groepsrentebox*, uvodna izjava 85.
([152]) Odločba *Groepsrentebox*, uvodna izjava 101.
([153]) Odločba *Groepsrentebox*, uvodna izjava 107.
([154]) Glej uvodno izjavo 251.
([155]) Glej dopis Irske z dne 4. maja 2015, str. 3.
([156]) Stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točki 137 in 210.
([157]) Glej zlasti oddelek 21(1) TCA 97.

nerezidentki – ustvarjata dohodek in dobiček kot katera koli družba rezidentka, ki izvaja poslovno dejavnost, v primeru dohodkov iz proizvodnje ali prodaje blaga in storitev na Irskem pa obdavčitev družb rezidentk in družb nerezidentk temelji na isti vrsti dohodka ([158]).

(239) To, da so družbe nerezidentke in rezidentke z vidika metode določanja njihove davčne osnove v primerljivem položaju, je še dodatno podkrepljeno s sodno prakso Sodišča v zvezi z obdavčitvijo podružnic v okviru člena 49 Pogodbe. Tako je na primer Sodišče v sodbi Royal Bank of Scotland odločilo, da sta družba s sedežem v Grčiji in grška podružnica družbe, ki ima sedež v drugi državi članici, v objektivno primerljivem položaju. Sodišče je sicer priznalo, da so družbe s sedežem v Grčiji obdavčene na podlagi svetovnega dohodka, medtem ko družbe nerezidentke plačujejo davek le od lokalno doseženega dobička, vendar je nato še pojasnilo, „da okoliščina, ki izhaja iz omejene davčne suverenosti države, v kateri dohodek nastane, v odnosu do države, v kateri ima družba sedež, še ne preprečuje, da se obe kategoriji družb obravnavata – če se vse ostalo ujema–, kot da sta v primerljivem položaju, kar zadeva metodo določanja davčne osnove“ ([159]). Podobno je Sodišče v sodbi CLT-UFA odločilo, da ni nobene objektivne utemeljitve za to, da se družba, ker ima sedež in osrednjo upravo v Luksemburgu, glede nemške podružnice obravnavana drugače in manj ugodno, kot če bi svojo dejavnost opravljala v Nemčiji kot družba z omejeno odgovornostjo ali delniška družba s sedežem in/ali osrednjo upravo v Nemčiji. Sodišče je zlasti menilo, „da nacionalna ureditev glede načina določitve davčne osnove ne vsebuje razlikovanja med družbami s sedežem v drugi državi članici – glede na to, ali opravljajo svojo dejavnost po podružnicah ali hčerinskih družbah –, ki bi utemeljevalo različno obravnavanje obeh vrst družb.“ ([160])

(240) Komisija se ne strinja s trditvijo Irske ([161]), da ta sodna praksa pomeni, da je treba družbe rezidentke in nerezidentke obdavčiti na podlagi enake osnove, kar zadeva vire dohodka, vključene v obdavčitev. Glede tega sprejema, da so zaradi načela teritorialnosti pri družbah rezidentkah in nerezidentkah predmet obdavčitve različni viri dohodkov, kar je priznalo tudi Sodišče. Vendar po mnenju Komisije ta sodna praksa pomeni, da z rezidentskim statusom davkoplačevalca, ki je pravna oseba – ker se za družbe rezidentke in nerezidentke uporabljajo enaka običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb –, ni mogoče utemeljiti diskriminatorne davčne obravnave nobene od teh vrst družb pri določanju njihove obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi teh pravil. Povedano drugače, družbe obeh vrst so glede obdavčitve dobička, ki ga ustvarijo kot pravne osebe na Irskem, v podobnem dejanskem in pravnem položaju.

(241) Kar zadeva določitev obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb, se ta tako za družbe nerezidentke kot za družbe rezidentke določi enako, tj. z obračunom standardne stopnje davka od dohodka pravnih oseb od zneska neto dobička iz dejavnosti družbe rezidentke ali podružnice družbe nerezidentke ob koncu davčnega leta ([162]). Torej so tudi s tega vidika družbe obeh vrst glede obdavčitve dobička, ki ga ustvarijo kot pravne osebe na Irskem, v podobnem dejanskem in pravnem položaju.

8.2.1.3 ***Sklep v zvezi z referenčnim sistemom***

(242) Glede na navedeno Komisija meni, da referenčni sistem, glede na katerega bi bilo treba preučiti sporni davčni stališči, sestavljajo običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, kot so predstavljena v uvodni izjavi 228 in dodatno pojasnjena v oddelku 2.3 ter katerih bistveni cilj je obdavčitev dobička vseh družb, zavezanih za plačilo davka na Irskem. Kot je pojasnjeno v uvodnih izjavah 229 in 235, ta referenčni sistem

([158]) Družbe rezidentke je treba obdavčiti na podlagi svetovnega dohodka le v primeru drugega dohodka, in sicer dohodka v obliki dividend ali obresti, medtem ko družbe nerezidentke – posledično – sploh ne bodo obdavčene.
([159]) Zadeva C-311/97, Royal Bank of Scotland, EU:C:1999:2664, točka 29.
([160]) Zadeva C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, točka 29.
([161]) Glej na primer dopis Irske z dne 17. julija 2015, točki 32 in 33.
([162]) Glej v zvezi s tem zadevo C-253/03, CLT-UFA 'EU:C:2006:129, točka 33: „[…] za dobiček podružnice [je treba] uporabiti davčno stopnjo, ki je enaka skupni davčni stopnji, ki bi se v enakih okoliščinah uporabila v primeru razdelitve dobička hčerinske družbe družbi materi.“ Glej tudi združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 50.

vključuje tako neintegrirane kot integrirane družbe in, kot je pojasnjeno v uvodnih izjavah 237 do 241, tako družbe rezidentke kot nerezidentke. Torej bi bilo treba oddelek 25 TCA 97 obravnavati kot sestavni in potrebni del tega referenčnega sistema, ne pa kot da je sam zase ločen referenčni sistem.

(243) To, da v tej zadevi ustrezni referenčni sistem sestavljajo običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, potrjujeta sami sporni davčni stališči. Namen teh stališč je določiti letni obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem za namene pobiranja davka od dohodkov pravnih oseb od tega dobička na podlagi navedenih pravil. Obdavčljivi letni dobiček družb ASI in AOE na Irskem, ki izhaja iz uporabe spornih davčnih stališč, se namreč obdavči na podlagi oddelka 21(1) TCA 97 po standardni stopnji davka od dohodka pravnih oseb v višini 12,5 % za dohodke iz poslovanja in 25 % za neposlovne dohodke, kar se ujema z obdavčitvijo dobička vsake druge družbe, zavezane za plačilo davka na Irskem, pa naj bo neintegrirana ali integrirana oziroma rezidentka ali nerezidentka. Torej je končni cilj postopkov, izpeljanih za namene spornih davčnih stališč, ta, da se za družbi ASI in AOE izračuna letni obdavčljivi dobiček, ki zagotavlja obdavčitev teh družb nerezidentk na podlagi njunega lokalno doseženega dohodka na podoben način, kot so obdavčene neintegrirane družbe rezidentke na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem. Kot je v upravnem postopku pojasnila sama Irska: „[Irish] Revenue med svojimi običajnimi postopki sodeluje z davkoplačevalci, da se tako zagotovi jasnost uporabe davčne zakonodaje […]. Namen tega je zagotoviti, da te družbe plačajo pravilni irski davek od dela dobička, ki je znotraj področja uporabe irskega davka od dohodkov pravnih oseb, kar v zvezi z družbami nerezidentkami vključuje delež njihovega dobička, ki ga je mogoče pripisati transakcijam njihove irske podružnice. V tem okviru [Irish] Revenue sodeluje z družbama Apple Operations Europe in Apple Sales International, da se zagotovi, da je bil dobiček, pripisan njunima irskima podružnicama, sorazmeren z dejavnostmi, ki jih izvajata ti podružnici.“ ([163])

8.2.2 SELEKTIVNA PREDNOST ZARADI ODSTOPANJA OD OBIČAJNIH PRAVIL OBDAVČITVE DOBIČKA PRAVNIH OSEB NA IRSKEM, KAR JE PRIVEDLO DO ZMANJŠANJA DAVČNE OSNOVE

(244) Funkcija davčnega stališča je vnaprej določiti, kako se bo splošni davčni sistem uporabljal za posamezen primer ob upoštevanju njegovih posebnih dejstev in okoliščin. Vendar pa je treba ob izdaji takega stališča – kot pri katerem koli drugem davčnem ukrepu – upoštevati pravila o državnih pomočeh. Kadar davčno stališče brez utemeljitve odobri rezultat, ki ne ustreza zanesljivo temu, kar bi bila posledica običajne uporabe splošnega davčnega sistema, lahko tako davčno stališče daje selektivno prednost naslovniku, kolikor navedena selektivna obravnava povzroči znižanje davčne obveznosti navedenega davčnega zavezanca v državi članici v primerjavi s podjetji v podobnem dejanskem in pravnem položaju.

(245) S spornima davčnima stališčema so bile odobrene metode za razporeditev dobička družbe ASI oziroma AOE k vsaki od njunih irskih podružnic, s čimer je bilo tema družbama omogočeno, da določita svoj obdavčljivi dobiček in s tem svoje obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem na letni osnovi za obdobje, v katerem sta ti stališči veljali. Ker so splošna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, ki vključujejo oddelek 25 TCA 97, vendar niso omejena zgolj nanj, referenčni sistem, glede na katerega bi bilo treba preučiti sporni davčni stališči, je treba ugotoviti, ali ti stališči pomenita odstopanje od tega referenčnega sistema, ki vodi do neenakega obravnavanja družb, ki so v podobnem dejanskem in pravnem položaju. Kot je bilo pojasnjeno v uvodni izjavi 224, bo presoja Komisije v zvezi s tem, ali sporni davčni stališči odstopata od referenčnega sistema, sovpadala z njeno opredelitvijo gospodarske prednosti, podeljene družbama ASI in AOE na podlagi teh stališč.

8.2.2.1 ***Upoštevnost neodvisnega tržnega načela pri uporabi oddelkov 21(1) in 25 TCA 97***

(a) **Oddelek 25 TCA 97 zahteva uporabo metode razporejanja dobička**

(246) Oddelek 21(1) TCA 97 določa, da se davek od dohodkov pravnih oseb na Irskem obračuna na podlagi dobička družb. Oddelek 25 TCA 97 določa, da je družba, ki ni irska rezidentka in posluje prek podružnice ali zastopstva

([163]) Dopis Irske z dne 9. julija 2013, Priloga 1, str. 9.

na Irskem, zavezana k plačilu „davka od dohodkov pravnih oseb od svojega celotnega obdavčljivega dobička, kjer koli nastane“. Da bi lahko določili davčno obveznost družbe nerezidentke na Irskem na podlagi oddelka 21(1) TCA 97, je treba torej najprej določiti njen obdavčljivi dobiček v smislu oddelka 25 TCA 97.

(247) V ta namen je v oddelku 25 TCA 97 pojasnjeno, da se obdavčljivi dobiček ujema z „vsakim dohodkom iz poslovanja, ki je neposredno ali posredno ustvarjen prek ali iz podružnice ali zastopstva, ter vsakim dohodkom iz premoženja ali pravic, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali zastopstvo ali so namenjeni podružnici ali zastopstvu, pri čemer pa ta odstavek ne vključuje izplačil, prejetih od družb, ki so rezidentke države“. Navedba glede dohodkov iz poslovanja pomeni, da se neposlovni – torej pasivni – dohodki, kot so dohodki od obresti in dividend, izključijo z njegovega področja uporabe. Vendar se oddelek 25 TCA 97 uporablja za položaje, v katerih načeloma ni mogoče ugotoviti nobenega ločenega lastništva nad sredstvi na podlagi pogodb med različnimi deli iste družbe nerezidentke ter kadar tveganj in funkcij ni mogoče jasno pogodbeno opredeliti, da bi tako zagotovili smernice glede obdavčljivega dobička irske podružnice za razliko od preostalih delov te družbe. Prav tako oddelek 25 TCA 97 ne vsebuje niti nobenega napotila na način, kako razlikovati med dohodki iz poslovanja, (neposredno ali posredno) zabeleženimi v računovodskih izkazih irske podružnice, v primerjavi s dohodki, ki jih ustvarijo preostali deli družbe zunaj Irske, ne pa neposredno ali posredno irska podružnica.

(248) Besedilo in namen oddelka 25 TCA 97 tako razkrivata, da je mogoče to določbo uporabiti le v povezavi z metodo razporejanja dobička. Tudi sama Irska priznava, da oddelek 25 TCA 97 ne zagotavlja smernic glede načina določanja obdavčljivega dobička irske podružnice, temveč zahteva uporabo metode razporejanja dobička ([164]), kar priznava tudi skupina Apple ([165]). To potrjujeta tudi sami sporni davčni stališči, katerih namen je izoblikovati metodo razporejanja dobička, da se določi obdavčljivi dobiček irskih podružnic družbe ASI oziroma AOE za namene oddelka 25 TCA 97, ki se nato obdavči na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem.

(b) **Člen 107(1) Pogodbe zahteva, da metoda razporejanja dobička temelji na neodvisnem tržnem načelu**

(249) Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se mora kakršen koli davčni ukrep, ki ga sprejme država članica, vključno z davčnim stališčem, s katerim je odobrena metoda razporejanja dobička za določitev davčne osnove podružnice, skladati s pravili o državni pomoči, ki zavezujejo države članice in imajo prednost pred njihovo nacionalno zakonodajo ([166]). Sodišče je že odločilo, da je z zmanjšanjem davčne osnove, ki izhaja iz davčnega ukrepa, s katerim je davčnemu zavezancu omogočeno, da v okviru transakcij znotraj skupine uporabi transferne cene, ki niso podobne cenam, ki bi se uporabljale v pogojih svobodne konkurence med neodvisnimi podjetji, izpogajanim v primerljivih okoliščinah po neodvisnem tržnem načelu, temu davčnemu zavezancu dodeljena selektivna prednost za namene člena 107(1) Pogodbe ([167]). Tako je, ker je davčna obveznost davkoplačevalca, določena na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb, zmanjšana v primerjavi z neodvisnimi podjetji, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

(250) Sodišče je v sodbi o davčni shemi, ki jo je Belgija uporabljala za centre za usklajevanje ([168]), preučilo tožbo, vloženo zoper odločbo Komisije, s katero je bilo med drugim ugotovljeno, da je bila z metodo določitve obdavčljivega dohodka, predvideno s to shemo, tem centrom dodeljena selektivna prednost ([169]). V skladu s to shemo je bil obdavčljivi dobiček določen v pavšalnem znesku, ki je ustrezal odstotnemu deležu celotnega zneska izdatkov in stroškov poslovanja, iz katerih so bili izključeni stroški za zaposlene in finančne dajatve. Sodišče je menilo, da

([164]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 21.
([165]) Pripombe skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točki 154 in 155: „Oddelek 25 TCA zahteva pripis dobička podružnici“.
([166]) Glej združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji, EU:C:2006:416, točka 81; združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P Komisija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, EU:C:2011:732; zadevo C-417/10 3M Italia EU:C:2012:184, točka 25, in sklep v zadevi C-529/10 Safilo EU:C:2012:188, točka 18. Glej tudi zadevo T-538/11 Belgija proti Komisiji, EU:T:2015:188, točka 66.
([167]) Glej združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji, EU:C:2006:416.
([168]) Glej združeni zadevi C-182/03 in C-217/03 Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji EU:C:2006:416.
([169]) Odločba Komisije 2003/757/ES z dne 17. februarja 2003 o shemi državne pomoči, ki jo je Belgija namenila centrom za usklajevanje s sedežem v Belgiji (UL L 282, 30.10.2003, str. 25).

je, „[d]a bi preučili, ali določitev obdavčljivih dohodkov, kot jo predvideva shema centrov za usklajevanje, slednjim daje prednost, […] treba […] navedeno shemo primerjati s splošnim davčnim sistemom, ki temelji na razlikovanju med prihodki in odhodki podjetja, ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence“. Poleg tega je še navedlo, da „izključitev [stroškov za zaposlene in finančnih dajatev iz izdatkov], namenjena določitvi obdavčljivih prihodkov navedenih centrov, ne dopušča, da bi se transferne cene približale cenam, ki bi se dosegle v pogojih svobodne konkurence“, kar po mnenju Sodišča „navedenim centrom lahko daje gospodarsko prednost“ ([170]).

(251) Sodišče je torej priznalo, da je z davčnim ukrepom, na podlagi katerega družba, ki pripada integrirani skupini, zaračuna transferne cene, ki niso v skladu s tistimi, ki bi bile zaračunane v razmerah svobodne konkurence, tj. cenami, ki bi jih neodvisna podjetja izpogajala v primerljivih okoliščinah na podlagi neodvisnega tržnega načela, tej družbi dodeljena selektivna prednost, kolikor privede do znižanja njene davčne osnove in s tem njene davčne obveznosti, kot je določena na podlagi običajnih pravil za obdavčitev dobička pravnih oseb. Kot je že bilo razloženo, se načelo, v skladu s katerim bi morale biti transakcije, opravljene med družbami iz iste skupine, plačane, kot če bi jih sklenile neodvisne družbe, ki se pogajajo v primerljivih okoliščinah v običajnih tržnih pogojih, imenuje „neodvisno tržno načelo“. V sodbi o belgijski davčni shemi za centre za usklajevanje je Sodišče potrdilo, da je neodvisno tržno načelo referenčno merilo za ugotavljanje, ali je družba v integrirani skupini z davčnim ukrepom, ki določa njene transferne cene in s tem njeno davčno osnovo, pridobila selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

(252) Namen neodvisnega tržnega načela je zagotoviti, da se transakcije med družbami iz integrirane skupine za davčne namene obravnavajo tako, da se upošteva znesek dobička, ki bi bil ustvarjen, če bi iste transakcije sklenile neintegrirane neodvisne družbe. V nasprotnem primeru bi bile družbe v integrirani skupini deležne ugodnejše obravnave na podlagi običajnih pravil obdavčitve dohodkov pravnih oseb, kar zadeva izračun njihove davčne osnove, ki neintegriranim samostojnim družbam ni na voljo, kar bi privedlo do neenakega obravnavanja družb, ki so v podobnem dejanskem in pravnem položaju, glede na cilj takih pravil, ki je obdavčiti dobiček vseh družb, ki spadajo na njihovo področje uporabe z vidika obdavčitve, saj se obdavčljivi dobički obeh skupin družb obdavčijo z enako stopnjo davka od dobička pravnih oseb.

(253) Isto načelo se uporablja za notranje posle različnih delov iste integrirane družbe, kot je podružnica, ki posluje z drugimi deli družbe, ki ji pripada. Kot je bilo pojasnjeno v uvodnih izjavah 228 do 242, bi bilo treba vse družbe, zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem – pa naj bodo rezidentke ali nerezidentke, neintegrirane ali integrirane –, obravnavati, kot da so v podobnem dejanskem in pravnem položaju glede na bistveni cilj običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, tj. obdavčiti dobiček vseh družb, zavezanih za plačilo davka na Irskem. Kot je bilo pojasnjeno v uvodni izjavi 230, se obdavčljivi dobiček neintegrirane družbe določi na podlagi cen, ki jih narekuje trg za vložke, ki jih družba pridobi, ter proizvode in storitve, ki jih proda, kot je to razvidno iz njenih računovodskih izkazov, zato je ta dobiček izhodišče pri določanju njene davčne osnove, od katere se na podlagi oddelkov 21(1) in 26 TCA 97 pobira davek od dohodkov pravnih oseb na Irskem. Da bi torej zagotovili, da metoda razporejanja dobička, odobrena z davčnim stališčem, ne daje selektivne prednosti družbi nerezidentki, ki deluje prek podružnice na Irskem, je treba s to metodo zagotoviti, da se obdavčljivi dobiček te podružnice, od katerega se na podlagi oddelkov 21(1) in 25 TCA 97 pobira davek od dohodkov pravnih oseb, določi tako, da je rezultat zanesljiv približek tržno naravnanega izida, skladen z neodvisnim tržnim načelom. Davčno stališče, ki družbi nerezidentki omogoča, da svoji podružnici dobiček dodeli tako, da ima ta podružnica obdavčljivi dobiček, ki ni zanesljiv približek cen, izpogajanih na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom, daje selektivno prednost tej družbi na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, tj. prednost, ki neintegriranim družbam ni na voljo, saj tej družbi omogoča, da zmanjša svojo davčno osnovo in s tem svojo obveznost glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem.

(254) Komisija torej meni, da se je treba za namene ugotovitve, ali je Irish Revenue s spornima davčnima stališčema družbama ASI in AOE podelila selektivno prednost, ravnati po načelu, da bi bilo treba transakcije v integrirani

([170]) Glej združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji, EU:C:2006:416, točki 96 in 97.

družbi izpeljati, kot da se izvajajo med neintegriranimi družbami na trgu ([171]). Le če so cene, zaračunane za transakcije znotraj družbe, ki se uporabijo za določitev davčne osnove sestavnih delov te družbe, zanesljiv približek cen, izpogajanih na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom, je mogoče izključiti obstoj selektivne prednosti iz člena 107(1) Pogodbe. Samo v tem primeru bodo družbe nerezidentke obravnavane enakopravno z neintegriranimi družbami, kar zadeva določitev njihove davčne osnove in torej njihovih obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem.

(255) V nasprotju s trditvami Irske ([172]) in skupine Apple ([173]) Komisija v svoji presoji davčnih stališč v zvezi s razporejanjem dobička in določanjem transfernih cen z vidika državnih pomoči ne uporablja neposredno člena 7(2) in/ali člena 9 vzorčne davčne konvencije OECD ali smernic OECD o razporejanju dobička ali določanju transfernih cen, kot so bili opisani v oddelku 2.4. Kot je bilo pojasnjeno v uvodni izjavi 79, okvir OECD sestavljajo nezavezujoče smernice glede metod razporejanja dobička in določanja transfernih cen, ki se ne ukvarjajo neposredno z vprašanji državnih pomoči ([174]). Nasprotno, Komisija se pri preučevanju davčnega stališča na podlagi pravil o državnih pomočeh opira na člen 107(1) Pogodbe in neodvisno tržno načelo, kot ju razlaga Sodišče, kakor je bilo to opisano v uvodni izjavi 250. Vendar pa čeprav okvir OECD ni zavezujoč, Komisija meni, da zagotavlja koristne smernice za davčne uprave in multinacionalna podjetja v zvezi s tem, kako zagotoviti, da se izid sporazumov o določanju transfernih cen in razporejanju dobička sklada s tržnimi pogoji. Če torej metoda razporejanja dobička odstopa od smernic, ki jih zagotavlja ta okvir, je to dodaten kazalec, da ta metoda ne privede do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. Po drugi strani je le malo verjetno, da bo davčno stališče, s katerim se odobri metoda razporejanja dobička, katere besedilo in duh se v celoti skladata s smernicami iz okvira OECD, vključno s smernicami o izbiri najustreznejše metode določanja transfernih cen, prejemniku tega stališča dalo selektivno prednost.

(256) V nasprotju s trditvami Irske ([175]) Komisija neodvisnega tržnega načela v tem okviru ne uporablja kot podlago za „naložitev" davkov, ki se sicer na podlagi referenčnega sistema ne bi obračunavali, ampak kot referenčno merilo za preverjanje, ali je obdavčljivi dobiček podružnice, za katero se uporabljajo običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb, določen na način, ki zagotavlja, da se integriranim družbam nerezidentkam, ki poslujejo prek podružnice na Irskem, na podlagi teh pravil ne zagotovi ugodnejša obravnava kot neintegriranim družbam, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

(257) Nazadnje, kar zadeva vztrajanje Irske pri tem, da irska davčna zakonodaja ne dopušča, da se davki naložijo na podlagi splošnih načel ([176]), Komisija opozarja, da neodvisno tržno načelo, ki ga uporablja, izhaja iz člena 107(1) Pogodbe, kot ga razlaga Sodišče, ki je za države članice zavezujoč, nacionalna davčna pravila pa niso izključena z njegovega področja uporabe ([177]). To načelo se torej uporablja ne glede na to, ali je zadevna država članica neodvisno tržno načelo vključila v svoj nacionalni pravni sistem ali ne.

([171]) Podobno skupina Apple v pripombah k sklepu o začetku postopka v točkah 154 in 155 trdi, da je treba pri razporejanju dobička na podlagi oddelka 25 TCA 97 podružnico obravnavati kot „samostojen gospodarski subjekt".

([172]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 38 in naslednje.

([173]) Stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točka 228 in naslednje.

([174]) Komisija je že v sklepu o začetku postopka jasno navedla, da smernic OECD za določanje transfernih cen ni uporabila kot pravni vir, ampak se je na te smernice oprla kot na referenčni dokument, medtem ko je hkrati napotovala na neodvisno tržno načelo, kot ga razlaga Sodišče. Najprej je namreč opisala smernice OECD za določanje transfernih cen in neodvisno tržno načelo, nato pa je v uvodni izjavi 57 navedla, da bo „ob upoštevanju teh splošnih ugotovitev preučila, ali se sporni davčni stališči skladata z neodvisnim tržnim načelom".

([175]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 43.

([176]) V točki 42 stališč Irske k sklepu o začetku postopka, v katerih je napoteno na sodbo irskega vrhovnega sodišča (Supreme Court), je navedeno: „V skladu z ustaljenim pravnim pravilom se državljanu ne naloži plačilo davkov, če taka obveznost ni jasno navedena v besedilu zakonske določbe" (sodba v zadevi Texaco (Ireland) Ltd. proti Murphy (Inspector of Taxes) [1991] 2 Irish Reports 449, na 454 (Supreme Court).

([177]) Glej združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji, EU:C:2006:416" točka 81.

(c) **Sklep: standard za presojo, ali sporni davčni stališči družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost**

(258) Glede na navedeno bi bilo treba sporni davčni stališči – če je mogoče pokazati, da je posledica metod razporejanja dobička, ki jih je z njima odobrila Irish Revenue, ta, da obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom – obravnavati, kot da dajeta tema družbama selektivno prednost za namene člena 107(1) Pogodbe, saj privedeta do znižanja njune obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem v primerjavi z neintegiranimi družbami, katerih davčno osnovo določa dobiček, ki ga dosegajo pod tržnimi pogoji.

(259) Komisija bo v oddelkih 8.2.2.2 in 8.2.2.3 pokazala, da sporni davčni stališči odstopata od običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, ker z njima odobrene metode omogočajo, da družbi ASI in AOE svoj letni obdavčljivi dobiček na Irskem določita na način, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom.

(260) Prvič, Komisija zlasti meni, da je to, da je Irish Revenue sprejela neutemeljeno domnevo, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, pri čemer na tej domnevi temeljijo metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema, privedlo do letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom ([178]).

(261) Podredno in ne da bi to vplivalo na sklep iz uvodne izjave 260, Komisija meni, da metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema – tudi če bi Irish Revenue upravičeno sprejela neutemeljeno domnevo, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, kar Komisija izpodbija –, kljub temu privedejo do letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, saj te metode vsekakor temeljijo na neustreznih metodoloških izbirah ([179]).

(262) Komisija pred nadaljnjo preučitvijo obeh utemeljitev ugotavlja, da sta bili sporni davčni stališči izdani, ne da bi skupina Apple pripravila poročilo o razporejanju dobička ali določanju transfernih cen. Irish Revenue je imela pri preučitvi prošenj za davčno stališče na voljo zgolj dokumentacijo, povzeto v oddelku 2.2.3. Komisija je v sklepu o začetku postopka izrazila pomisleke glede neobstoja poročila o razporejanju dobička ali določanju transfernih cen, ki niso bili odpravljeni. Šele po tem, ko je Komisija sprejela sklep o začetku postopka, sta Irska in skupina Apple predložila vsak svoje *ad hoc* poročilo o razporejanju dobička, ki sta ju pripravila družba PwC oziroma [davčni svetovalec skupine Apple], da bi tako *ex post facto* utemeljili metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema. Komisija bo zaradi popolnosti obravnavala tudi pojasnila iz teh poročil – kolikor so upoštevna –, čeprav Irish Revenue v času izdaje teh stališč ni razpolagala z njima.

(263) Nazadnje Komisija še ugotavlja, da je Irska sicer trdila, da oddelek 25 TCA 97 od Irish Revenue ne zahteva, da se pri izdaji davčnih stališč ravna po smernicah iz okvira OECD, vendar metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema, določajo plačilo za vse dejavnosti, ki sta jih opravili ti podružnici, na podlagi odhodkov iz poslovanja irskih podružnic namesto plačila od ločenih transakcij, v katere sta ti podružnici vstopili vsaka s svojo upravo. Povedano drugače, zdi se, da so enostranske metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema, podobne sporazumu o določanju transfernih cen na podlagi TNMM z odhodki iz poslovanja kot kazalnikom ravni dobička, kot je opisan v smernicah OECD za določanje transfernih cen.

([178]) Glej oddelek 8.2.2.2.
([179]) Glej oddelek 8.2.2.3.

8.2.2.2 ***Selektivna prednost, ki izhaja iz tega, da je Irish Revenue sprejela neutemeljeno domnevo, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske***

(264) Kot je bilo pojasnjeno v uvodnih izjavah 265 do 321, Komisija meni, da je to, da je Irish Revenue sprejela neutemeljeno domnevo, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, na kateri temeljijo metode razporejanja dobička, ki jih je predlagala skupina Apple in so bile odobrene s spornima davčnima stališčema, privedlo do letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom.

(a) **Razporejanje dobička znotraj družbe vključuje razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med različnimi deli te družbe.**

(265) Irish Revenue je v spornih davčnih stališčih odobrila enostranske metode razporejanja dobička za razporeditev dobička k irskima podružnicama družb ASI in AOE. Podlaga za te metode je neutemeljena domneva, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, v celoti razporediti zunaj Irske ([180]). Na podlagi te domneve se obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem določi po metodi določanja transfernih cen, podobni TNMM, pri čemer se irski podružnici obravnavata kot „testni stranki“, preostali dobiček družb ASI in AOE pa se razporedi zunaj Irske ([181]).

(266) Irska trdi, da je na podlagi oddelka 25 TCA 97 pristojna zgolj za obdavčitev deleža dobička družbe, sorazmernega z dejavnostmi irskih podružnic, in da to pomeni, da mora Irish Revenue za namene razporejanja dobička upoštevati zgolj dejavnosti, ki se izvedejo v irskih podružnicah ([182]). Ta država meni, da licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, za davčne namene ne bi smeli razporediti k irskima podružnicama, saj v njiju ne potekajo nobeni tekoči posli, povezani s temi licencami ([183]). V zvezi s tem trdi, da je Irish Revenue z odobritvijo metode izračuna obdavčljivega dobička irskih podružnic zgolj na podlagi perspektive teh podružnic pravilno uporabila oddelek 25 TCA 97 in da s tem družbi ASI ali AOE ni dala selektivne prednosti.

(267) Komisija se ne strinja s to utemeljitvijo.

(268) Kot je bilo pojasnjeno v oddelku 8.2.2.1, se je treba ob uporabi oddelka 25 TCA 97 opreti na metodo razporejanja dobička, ki temelji na neodvisnem tržnem načelu. Ko neodvisni družbi druga z drugo poslujeta, je cena, zaračunana za to transakcijo, nadomestilo za funkcije, ki jih posamezna družba opravlja v tem razmerju, ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj, ki se jim zavežeta ti družbi. Da bi ugotovili, ali je v primeru medsebojnih transakcij med povezanimi družbami cena transakcije znotraj skupine neodvisna tržna cena, je treba torej primerjati vložena sredstva, opravljene funkcije in prevzeta tveganja, ki se jim zaveže vsaka od teh družb ([184]).

(269) V nasprotju s položajem, ko se določanje transfernih cen uporabi za vzpostavitev komercialnih pogojev med ločenimi družbami, ki pripadajo isti skupini podjetij, v primeru razporejanja dobička med različnimi deli iste

([180]) Glej na primer stališča Irske k sklepu o začetku postopka, str. 7, v skladu s katerimi je „[upravitelj prihodka, ki je določil osnovo za razporejanja dobička za leto 1991,] ključen pomen pripisal dejstvu, da irski podružnici nimata nobene pravice do intelektualne lastnine skupine Apple niti nobenega interesa zanjo, ta lastnina pa je bila pomemben vir dohodka zadevnih družb“. Glej tudi odlomek iz razgovora dne 30. novembra 1990, naveden v uvodni izjavi 64, v katerem je ugotovljeno, da se „po mnenju [davčnega svetovalca skupine Apple] dobiček dosega iz treh virov: tehnologije, trženja in proizvodnje. Na irski podružnici se navezuje le proizvodni element.“

([181]) Glej uvodno izjavo 329.

([182]) Glej uvodni izjavi 159 in 200.

([183]) Glej uvodne izjave 113, 185, 195 in 213.

([184]) Glej odstavek 1.42 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010, naveden v opombi 61.

družbe razporeditev sredstev, funkcij in tveganj ni dana, ampak se tudi ta določi prek razporejanja dobička. Razlog za to je dejstvo, da v primeru razporejanja dobička znotraj družbe nobeden od sestavnih delov te družbe nima ločene pravne osebnosti in torej za nobenega od teh delov ni mogoče trditi, da ima ločeno v lasti sredstva ali da je ločeno zavezan za poravnavo obveznosti te družbe. Nasprotno, sredstva in obveznosti do upnikov pripadajo družbi kot celoti, ki jo tvorijo njeni sestavni deli. Upnik take družbe bi namreč lahko imel kot jamstvo možnost terjatve do sredstev družbe v primeru njene nesolventnosti, in sicer ne glede na to, ali so bila ta sredstva interno ali za davčne namene razporejena k upravi ali k točno določeni podružnici.

(270) Poleg tega v takih primerih lastništva nad sredstvi ni mogoče neposredno in zanesljivo razbrati iz obveznih računovodskih izkazov te družbe ([185]). Medtem ko je lahko fizični obstoj zaposlenih ali sredstev v določeni jurisdikciji, na primer obrata, v pomoč pri ustreznem razporejanju teh sredstev znotraj družbe, neopredmetenih sredstev, kot so licence za intelektualno lastnino, ki jih ima družba v lasti ali posesti, ni mogoče spremljati v fizični obliki, zato jih je za davčne namene težko razporediti. Ker prav tako morda ne obstaja noben pogodbeni sporazum med dvema deloma iste družbe, lastništva nad (opredmetenimi ali neopredmetenimi) sredstvi znotraj te družbe ni mogoče pogodbeno določiti.

(271) Ker torej irski podružnici družb ASI in AOE nimata pravne osebnosti, ki bi bila ločena od družb, ki jima pripadata, ni mogoče za nobeno od teh podružnic niti za kateri koli drug del teh družb, še zlasti ne za upravi vsake od njiju, trditi, da ima ločeno v lasti sredstva ali da je ločeno zavezan za poravnavo obveznosti teh družb. Glede na navedeno ni mogoče niti za upravi družb ASI in AOE niti za irski podružnici vsake od njiju trditi, da so ločeno imetnice licenc za intelektualno lastnino skupine Apple. Nasprotno, v vsakem primeru je imetnica teh licenc za intelektualno lastnino družba kot celota, sestavljena iz svojih različnih delov.

(272) Da bi zagotovili, da razporeditev dobička k eni od podružnic privede do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, je treba upoštevati dejstvo, da sredstva, tveganja, kapital in pravice ter obveznosti, ki nastanejo zaradi transakcij med to podružnico in preostalimi deli iste družbe, pripadajo družbi kot celoti, ne pa kateremu koli posameznemu delu družbe ([186]). Dobiček, ki ga je treba razporediti k podružnici, je tako dobiček, ki bi ga ta podružnica zaslužila neodvisno na trgu, zlasti v poslovanju s preostalimi deli družbe, če bi bila ločeno in samostojno podjetje, ki bi se ukvarjalo z enakimi ali podobnimi dejavnostmi v enakih ali podobnih razmerah ter ob upoštevanju vloženih sredstev, opravljenih funkcij in prevzetih tveganja, ki se jim je zavezala družba prek podružnice in prek preostalih delov družbe.

([185]) Kljub temu so lahko vzpostavljeni ločeni računovodski izkazi za namene internega poročanja, čeprav ne pomenijo pravno zavezujoče razmejitve morebitnih terjatev do sredstev, zato v primeru takih računovodskih izkazov niso potrebne zunanje revizije ali preverjanja. Vendar v obravnavani zadevi ni obstajala niti taka informativna interna razmejitev ali pa v času, ko je bilo zaprošeno za sporni davčni stališči, ni bila predložena Irski. Irska je potrdila, da družba ASI Irish Revenue ni predložila ločenih računovodskih izkazov za upravo in podružnico. Enako je veljalo za družbo AOE. Glej uvodno izjavo 101.

([186]) Glej tudi točko 14 oddelka B-3 (i), str. 14, poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010: „Kar zadeva nepovezana podjetja, se to, katero podjetje je lastnik sredstev in katero prevzame tveganje, določi s pravno zavezujočimi pogodbami ali drugimi preverljivimi pravnimi dogovori. Podobno velja za povezana podjetja, če te pogodbe ali pravni dogovori odražajo dejansko stanje, na katerem temeljijo […] Podobno pri ločenih podjetjih običajno ni nobenih težav pri določanju, katero podjetje je imetnik katerega kapitala. Po drugi strani je dejanski in pravni položaj v primeru stalnih predstavništev tak, da s pravnega vidika ne obstaja en sam del podjetja, ki bi bil lastnik sredstev, prevzemnik tveganj in imetnik kapitala ali bi sklepal pogodbe z ločenimi podjetji. Pravni položaj tako v primeru stalnih poslovnih enot ni v pomoč, saj člen 7(2) zahteva, da se taka enota obravnava, kot da je ločeno in neodvisno podjetje, ki opravlja lastne funkcije, prevzema lastna tveganja in je sama lastnica sredstev ali jih sama uporablja. Torej je treba v skladu z neodvisnim tržnim načelom iz člena 7 razviti mehanizem za pripis tveganj ter ekonomskega lastništva nad sredstvi in kapitalom hipotetično ločenim in neodvisnim stalnim poslovnim enotam za to, da se s hipotetično ločenimi in neodvisnimi stalnimi poslovnimi enotami povežejo pravice in obveznosti, ki izhajajo iz transakcij med ločenimi podjetji in podjetjem, katerega del je stalna poslovna enota, ter za priznavanje in določanje narave poslov (tj. ustreznikov znotraj podjetja za transakcije med ločenimi podjetji) med hipotetično ločenimi stalnimi poslovnimi enotami in drugimi deli podjetja, katerega del je taka poslovna enota“ (str. 14).

(273) Zdi se, da Irska ([187]) in skupina Apple ([188]) priznavata, da bi morala Irish Revenue ob določanju obdavčljivega dobička družbe nerezidentke na podlagi oddelka 25 TCA 97 upoštevati sredstva, funkcije in tveganja njene irske podružnice. Podobno skupina Apple sprejema tudi, da se za razporejanje dobička na podlagi oddelka 25 TCA 97 zahteva, da se podružnica obravnava kot „samostojen gospodarski subjekt“ ([189]). Vendar je bila – v nasprotju s tem, na kar napeljuje Irska v uvodni izjavi 266 – za zagotovitev, da metoda za razporejanje dobička k irski podružnici privede do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, Irish Revenue dolžna preveriti, ali je razporeditev licenc za intelektualno lastnino skupine Apple zunaj Irske namesto k ustreznima irskima podružnicama razporeditev, o kateri bi se bilo mogoče dogovoriti neodvisno na trgu. Natančneje, ko jo je skupina Apple zaprosila za potrditev metod, ki jih je predlagala ta skupina za razporeditev dobička k irskima podružnicama družb ASI in AOE, je bila Irish Revenue dolžna najprej ustrezno preučiti vložena sredstva, opravljene funkcije in prevzeta tveganja, ki sta se jim zavezali ti družbi prek irskih podružnic in prek svojih preostalih delov.

(274) Irska in skupina Apple ugovarjata, da je mogoče družbi ASI in AOE po načelu teritorialnosti obdavčiti le za dobiček iz njunih dejavnosti na Irskem. Pristojnosti Irske za obračunavanje davka so v skladu s tem omejene na dohodek družbe, ustvarjen na Irskem, kot je to določeno v oddelku 25 TCA 97 ([190]). Komisija se strinja s tem opisom načela teritorialnosti. Vendar se načelo teritorialnosti, ki ga Komisija ne izpodbija, nanaša na pravico do obdavčenja. To načelo še ne pomeni, da davčni upravi ni treba določiti razporeditve vloženih sredstev, opravljenih funkcij in prevzetih tveganj, ki se jim zaveže družba nerezidentka prek podružnice in prek svojih preostalih delov, vključno z intelektualno lastnino, katere imetnica je morda družba kot celota, da se tako določi znesek dohodka iz takega vira na način, ki privede do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. Zdi se, da Irska in skupina Apple s to trditvijo mešata načelo teritorialnosti v zvezi z obdavčenjem izvornega dohodka, ustvarjenega prek irskih podružnic, s skrbnostjo pri zbiranju informacij o transakcijah družb ASI in AOE, da se tako zagotovi tržno neodvisno razporejanje sredstev, funkcij in tveganj znotraj teh družb za določitev njihovega obdavčljivega dobička na Irskem. Pri preverjanju, ali metoda razporejanja dobička družbe nerezidentke privede do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, za zbiranje informacij ne veljajo nobene ozemeljske omejitve.

(275) Kar zadeva opis, kje se upravlja intelektualna lastnina skupine Apple in komu bi bilo treba pripisati licence za intelektualno lastnino te družbe, je tako v prošnji za davčno stališče kot v poznejših dokumentih Irske in skupine Apple navedeno, da se intelektualna lastnina upravlja zunaj Irske ([191]). Napoteno je na dejavnosti, ki jih izvajata upravi družb ASI in AOE, na eni strani ter na funkcije in gospodarske dejavnosti, ki jih opravlja družba Apple Inc., na drugi strani, zlasti na dejavnosti, ki jih izvajajo izvršni direktorji skupine Apple v ZDA. Ker pa se večina članov upravnega odbora družb ASI in AOE nahaja v ZDA ter jih hkrati zaposluje družba Apple Inc ([192])., ni jasno, ali naj bi dejavnosti, na katere je bilo napoteno, pripisali upravama družb ASI in AOE ali družbi Apple Inc. Komisija bo preučila vpliv obeh scenarijev na razporeditev dobička k irski podružnici družbe ASI oziroma AOE v uvodnih izjavah 276 do 307 oziroma 308 do 318.

([187]) Irska je pojasnila, da mora Irish Revenue za uporabo oddelka 25 TCA 97 opraviti presojo, tako da upošteva posebna dejstva in okoliščine vsakega primera, kar lahko vključuje „funkcije, ki jih opravlja katera koli podružnica, njene interese (če obstajajo) v zvezi s sredstvi družbe, naravo in stopnjo kakršnih koli tveganj, ki jih prevzame podružnica, in njen skupni prispevek k dobičku družbe.“ Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 21.

([188]) Skupina Apple v pripombah k sklepu o začetku postopka (točki 154 in 155) trdi, da se pripisovanje dobička na podlagi oddelka 25 TCA 97 opravi na podlagi teh meril: „(i) dejavnosti podružnice (zlasti funkcije, ki jih opravlja podružnica, sredstva, ki jih ima, in tveganja, ki jih nosi), (ii) vrednost, ki jo ustvarijo te dejavnosti, in dejanski stroški, ki jih nosi podružnica, ter (iii) primerjava z drugimi družbami v primerljivem sektorju ali panogi.“ Po navedbah skupine Apple so ta ključna načela določila uporabo oddelka 25 TCA 97 v času spornih davčnih stališč, veljajo pa še danes. Glej tudi mnenje [svetovalca skupine Apple], kot je bilo opisano v uvodni izjavi 204.

([189]) Pripombe skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točki 154 in 155.

([190]) Dopis Irske z dne 4. maja 2015, str. 4.

([191]) Glej na primer uvodne izjave 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 in 210.

([192]) Glej uvodno izjavo 114.

(b) **Razporejanje sredstev, funkcij in tveganj med podružnico z naborom poslovnih dejavnosti in upravo, ki fizično ne obstaja in nima zaposlenih**

(276) Družbi ASI in AOE sta obe ustanovljeni na Irskem. Vendar na podlagi oddelka 23A TCA 97 v obdobju veljavnosti spornih odločb na Irskem nista bili davčni rezidentki. Ta oddelek je pred spremembo s finančnim zakonom iz leta 2013 dopuščal, da je bilo mogoče družbe, ustanovljene na Irskem, obravnavati, kot da niso davčne rezidentke v tej državi, če so bili izpolnjeni nekateri pogoji. Ker tako družbo ASI kot družbo AOE na koncu nadzira družba rezidentka države podpisnice davčnega sporazuma, tj. družba Apple Inc., ki je davčna rezidentka ZDA, in ker sta obe družbi poslovali na Irskem vsaka prek svoje podružnice, njuno upravljanje in nadzor nad njima pa sta potekala zunaj Irske, sta se na podlagi izjeme zaradi poslovnih dejavnosti iz oddelka 23A TCA 97 na Irskem obravnavali kot družbi nerezidentki ([193]). V zvezi s tem je skupina Apple navedla, da je bilo davčno rezidentstvo družb ASI in AOE „nikjer“ ([194]), medtem ko je Irska menila, da sta bili „funkcionalno upravljani in nadzirani“ v ZDA ([195]). Kot je bilo pojasnjeno v uvodni izjavi 52, je mogoče družbi ASI in AOE v obdobju veljavnosti spornih davčnih stališč za namene davčnega rezidentstva še najbolje opisati kot „apatrida“.

(277) V nasprotju s trditvijo Irske ([196]) preiskava Komisije ni zajemala niti združljivosti oddelka 23A TCA 97 s pravili o državnih pomočeh niti davčnega nerezidentstva družb ASI in AOE zaradi uporabe te določbe na podlagi navedenih pravil. Komisija ni preučila niti, ali sta struktura in organizacija družb skupine Apple na Irskem skladni s pravili o državnih pomočeh. Nasprotno, kot je bilo pojasnjeno v uvodni izjavi 39, se je njena preiskava nanašala na sporni davčni stališči in vprašanje, ali so metode razporejanja dobička, ki jih je v njiju odobrila Irish Revenue, privedle do dodelitve državne pomoči.

(278) Vendar Komisija ugotavlja, da se zdi, da izpisek iz revidiranih računovodskih izkazov družbe ASI, naveden v letnem poročilu te družbe za leto 2007 in na sliki 6 v tem sklepu, izhaja iz predpostavke, da se za skupni računovodski dobiček družbe ASI uporablja standardna irska stopnja davka od dohodka pravnih oseb, ki je v veljavi za dohodke iz poslovanja, tj. 12,5 %. Poleg tega je v pojasnilu k podrobnemu izračunu davčnega bremena, ki je prikazan na sliki 6, razjasnjeno, da „je sedanje davčno breme nižje od standardne davčne stopnje na Irskem […]“ ([197]). Povedano drugače, zdi se, da je skupina Apple kot izhodišče vzela skupni računovodski dobiček družbe ASI kot davčno osnovo za namene izračuna obveznosti te družbe glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem, uporabila metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema kot sredstvo za zmanjšanje te osnove, in sprejela, da je obveznost družbe ASI glede plačila davka od

([193]) Glej uvodno izjavo 50. Komisija je po pregledu irske prakse izdaje stališč glede razporejanja dobička k podružnici družbe nerezidentke (glej uvodne izjave 384 do 396) ugotovila, da obstajajo še druge družbe, ustanovljene na Irskem, ki pa niso davčne rezidentke v tej državi, ampak v jurisdikciji, od koder naj bi se te družbe upravljale in nadzirale. Navedeno je bilo, da je davčno rezidentstvo družb, ustanovljenih na Irskem, na primer v […] (glej družbo [I]) in v […] (glej družbo [D]). V nekaj primerih davčno rezidentstvo v prošnjah za davčno stališče ni bilo navedeno.

([194]) Izvršni direktor skupine Apple je, kot je navedeno v drugem delu dokumenta stalnega pododbora senata ZDA za preiskave o zaslišanju v zvezi s prelivanjem dobička offshore in davčnim zakonikom ZDA (Apple Inc.) (Hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)) z dne 21. maja 2013, str. 45, dejal: „Kot razumem, nobena od podružnic, ki ste jih ravnokar navedli [AOI, ASI in AEO], nima davčnega rezidentstva.“ Glej tudi sliko 7 tega sklepa, ki vključuje odlomek iz letnega poročila družbe ASI za leto 2012, v katerem je navedeno: „Družba ni davčna rezidentka v nobeni jurisdikciji.“

([195]) Glej uvodne izjave 51, 112 in 200. Glej tudi izjave Tima Cooka, izvršnega direktorja skupine Apple, in Phillipa Bullocka, davčnega direktorja družbe Apple Inc., v drugem delu dokumenta stalnega pododbora senata ZDA za preiskave o zaslišanju v zvezi s prelivanjem dobička offshore in davčnim zakonikom ZDA (Apple Inc.) (Hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)) z dne 21. maja 2013, str. 41.

([196]) Glej uvodni izjavi 199 in 200.

([197]) Skupina Apple je v predstavitvi izračuna davčnega bremena skupine Apple kot izhodišče vzela skupni računovodski dobiček družbe ASI (v davčnem letu 2007 približno 1 844 milijonov USD) in nato od tega skupnega dobička obračunala 12,5-odstotno stopnjo davka za dohodke iz poslovanja, ki se uporablja na Irskem, s čimer je dobila teoretično obveznost glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb za družbo ASI na Irskem (približno 230 milijonov USD). K temu znesku je nato dodala davčno breme v zvezi z dohodki od obresti, ki se obračunava po 25-odstotni stopnji. Od tako izračunanega teoretičnega zneska davka, obračunanega po standardni davčni stopnji na Irskem, je odbila znesek, določen tako, da se je teoretični znesek davčnega bremena zmanjšal na raven davčnega bremena, odobrenega s spornima davčnima stališčema za irsko podružnico družbe ASI (približno 8,9 milijona USD). Ta odbitek zneska v višini približno 224 milijonov USD je predstavljen kot prilagoditev za „dohodek, obdavčen po nižjih stopnjah“.

dohodkov pravnih oseb na Irskem nižja od obveznosti, ki se običajno naloži družbam, zavezanim za plačilo davka na Irskem ([198]).

(279) Po tej ugotovitvi je treba – da bi opredelili, ali metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema, dajejo selektivno prednost (in torej pomenijo državno pomoč) družbam, kot sta družbi ASI in AOE – opredeliti, ali te metode privedejo do takega letnega obdavčljivega dobička za družbi ASI in AOE na Irskem, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom ([199]). To je odvisno od odgovora na vprašanje, ali se s temi metodami zagotovi zanesljiv približek ravni dobička, ki bi ga irski podružnici teh družb zaslužili neodvisno na trgu, zlasti v poslovanju s preostalimi deli vsaka svoje družbe, če bi bili ločeni in samostojni podjetji, ki bi se ukvarjali z enakimi ali podobnimi dejavnostmi v enakih ali podobnih razmerah ([200]). Ker v obdobju, v katerem sta veljali sporni davčni stališči, družba ASI ni imela nobene druge podružnice zunaj Irske in je bila edina druga podružnica družbe AOE zunaj Irske v Singapurju, vendar niti Irska niti skupina Apple te podružnice nista nikoli predstavili, kot da bi s svojimi funkcijami ustvarjala skupni dobiček za družbo AOE, je posledica tega, da je Irish Revenue sprejela neutemeljeno domnevo, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple razporediti zunaj Irske, ta, da so bile te licence za davčne namene razporejene k upravama družb ASI in AOE.

(280) Glede na to bi morala Irish Revenue, preden je odobrila metode razporejanja dobička, ki so temeljile na neutemeljeni domnevi, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple razporediti zunaj Irske, preučiti, ali je bila taka razporeditev znotraj družb ASI in AOE razporeditev, o kateri bi se lahko nepovezani družbi v podobnem položaju, kot so bile irski podružnici in upravi družb ASI in AOE, dogovorili neodvisno na trgu. V ta namen je bila Irish Revenue dolžna potrditi, da bi bilo treba te licence res razporediti zunaj Irske, ter pri tem upoštevati vložena sredstva, opravljene funkcije in prevzeta tveganja, ki sta se jim zavezali ti družbi prek irskih podružnic in vsaka prek svoje uprave. Kot je razvidno iz uvodnih izjav 281 do 293, bi morala Irish Revenue, če bi tak preizkus opravila, skleniti, da neobstoj dejavnosti, povezanih z intelektualno lastnino skupine Apple, na ravni zadevnih uprav pomeni, da bi bilo treba te licence za davčne namene razporediti k irskima podružnicama, saj je to edina mogoča posledica dejstva, da te licence niso razporejene k upravama.

(281) Na podlagi dejstev, predloženih Komisiji ([201]), se zdi, da sta v obdobju veljavnosti spornih davčnih stališč upravi družb ASI in AOE obstajali le na papirju, saj ti družbi zunaj Irske v tem obdobju nista fizično obstajali ali imeli zaposlenih. Ker ni bilo zaposlenih, bi bile edine osebe, ki bi lahko zagotavljale funkcije uprave, člani njunih upravnih odborov.

(282) Skupina Apple na več mestih trdi, da sta funkcije upravljanja intelektualne lastnine opravljala upravna odbora družb ASI in AOE ([202]). Vendar so edini dokaz, predložen v zvezi z dejavnostmi, ki sta jih v obdobju veljavnosti spornih davčnih stališč izvajala upravna odbora družb ASI in AOE, odločitve, sprejete na sestankih teh odborov,

([198]) Po podobnem postopku je izračunana obveznost glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb za irsko podružnico družbe ASI na sliki 7, le da je skupina Apple za celoten računovodski dobiček družbe ASI obračunala [1–5]-odstotno stopnjo davka od dohodka pravnih oseb. Številka [1–5] % je predstavljena kot povprečna davčna stopnja za vse jurisdikcije, v katerih deluje družba ASI. Na voljo ni nobena nadaljnja informacija ali pojasnilo v zvezi s tem, kako je skupina Apple prišla do [1–5] %. Stopnja [1–5] % se ne zdi združljiva z nobenim povprečjem davkov, ki se obračunavajo v jurisdikcijah, v katerih deluje družba ASI, saj je davčna zavezanka le na Irskem.

([199]) Glej uvodno izjavo 258.

([200]) Glej uvodno izjavo 272.

([201]) Kot so neobstoj zaposlenih, neobstoj stalne poslovne enote in neobstoj sklicevanja na kakršne koli pisarniške prostore, ločene od družbe Apple Inc.

([202]) Glej uvodne izjave 113, 163, 189, 205 in 210.

ki so razvidne iz zapisnikov v zvezi z upoštevnim časovnim okvirom, predloženih Komisiji med preiskavo in ponazorjenih v preglednici 4 in preglednici 5 tega sklepa. Ti zapisniki ne dokazujejo, da sta imela upravna odbora družb ASI in AOE dejavno in ključno vlogo pri upravljanju in dejanskem nadzoru licenc za intelektualno lastnino skupine Apple. Tudi sama skupina Apple ni v trditvah, predloženih Komisiji, v katerih opisuje razprave na sestankih upravnih odborov, v teh zapisnikih ob povzemanju dejavnosti zadevnih odborov opredelila nobene razprave, povezane z intelektualno lastnino ([203]).

(283) Prav tako je pomenljivo, da v zapisnikih niso nikjer omenjene nikakršne razprave o odločitvah o sklenitvi ali spremembi SODS. Kot je bilo pojasnjeno v oddelku 2.5.4, je bil SODS od leta 1991 večkrat spremenjen, najobčutneje leta 2009. V nasprotju s trditvijo Irske, da sta upravna odbora družb ASI in AOE sprejela ključne odločitve o sodelovanju v SODS in financiranju precejšnjih stroškov, nastalih zaradi sodelovanja v tem sporazumu ([204]), ter trditvijo skupine Apple, da sta ta odbora odločila o različnih spremembah SODS ([205]), v zapisnikih sestankov uprav ni zabeležena nobena razprava o spremembi iz leta 2009 niti nobena druga razprava o SODS ali intelektualni lastnini skupine Apple ([206]) do razprav o novi strukturi skupine Apple na Irskem konec leta 2014 ([207]).

(284) V celotnem obdobju med letoma 1980 in 2015, za katero so bili Komisiji predloženi zapisniki, namreč v teh zapisnikih ni zabeležena niti ena razprava v zvezi s SODS vse do zapisnika sestanka upravnega odbora […] avgusta 2014. Sestanek upravnega odbora […] je bil prvič […]. Vendar ta zapisnik – tudi kadar napotuje na SODS – kaže na delovanje drugih posameznikov, ki so razpravljali o SODS v imenu družb ASI in AOE, ki niso bili člani upravnega odbora družbe ASI ali AOE in ki na zadevnem sestanku niso bili navzoči ([208]). Vsekakor iz vseh zapisnikov, ki jih je pregledala Komisija, jasno izhaja, da sta upravna odbora družb ASI in AOE začela razpravljati o SODS šele konec leta 2014, […], ne pa, ko je bil vzpostavljen […], za katerega sta se uporabljali sporni davčni stališči ([209]).

(285) Iz zapisnikov sestankov upravnih odborov, predloženih Komisiji, je razvidno, da pred razpravami o novi strukturi skupine Apple na Irskem, katere posledica je bila po navedbah skupine Apple ta, da sta se leta 2007 stališči prenehali uporabljati za določitev letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, v upravnih odborih ni potekala nobena podrobna poslovna razprava. Povzetek zapisnikov iz preglednice 4 in preglednice 5

([203]) Skupina Apple je mnenje [svetovalca skupine Apple] v zvezi z dejavnostmi sestankov upravnega odbora povzela tako: „Zapisniki upravnih odborov družb AOE/ASI […] razkrivajo odločanje v zvezi z vprašanji ključnega strateškega pomena za družbi AOE/ASI, vključno z obravnavo (i) finančnih zadev, kot so odločitve o naložbah ter vprašanja v zvezi s pooblastilom za upravljanje bančnih računov in ohranjanjem kapitala, (ii) pregleda in odobritve računovodskih izkazov ter (iii) prenosa pristojnosti znotraj nekaterih parametrov, kar zadeva poslovne dejavnosti, kar je vse potekalo v ZDA in ne na Irskem.“ Dokument, predložen 7. septembra 2015, str. 7; glej uvodno izjavo 205.

([204]) Glej dopis Irske z dne 4. maja 2015, str. 3.

([205]) Glej uvodno izjavo 113.

([206]) Razprave v upravnih odborih družb ASI in AOE avgusta 2013, ko naj bi bila podeljena pooblastila v zvezi z obrambo intelektualne lastnine, se nanašajo na dejavnost v zvezi z intelektualno lastnino, ki je v skladu s SODS ne more zagotavljati niti ASI niti AOE. Torej prenos takih dejavnosti na zaposlene skupine v ZDA načeloma ni bil potreben, saj je bila na podlagi SODS obramba intelektualne lastnine tudi brez kakršnega koli pooblastila dovoljena le družbi Apple Inc. Glej uvodno izjavo 127.

([207]) Glej oddelek 2.5.7.

([208]) V zapisniku je navedeno, da […]Glej zapisnik sestanka upravnega odbora družbe ASI dne […] avgusta 2014, str. 7.

([209]) Glej uvodno izjavo 136.

ponazarja razprave iz obdobja od januarja 2009 do septembra 2011 za družbo ASI in od decembra 2008 do septembra 2011 za družbo AOE ([210]). Z izjemo ene poslovne odločitve o prenosu sredstev s podružnice družbe AOE v Singapurju na drugo družbo skupine Apple ([211]) je iz teh zapisnikov razvidno, da so razprave v upravnih odborih družb ASI in AOE vključevale večinoma administrativne naloge, tj. odobritve računovodskih izkazov in prejemanje dividend ([212]), niso pa zajemale dejavnih ali ključnih funkcij v zvezi z upravljanjem licenc za intelektualno lastnino skupine Apple.

(286) Irska na to odgovarja, da se poslovne odločitve ne sprejemajo na Irskem ([213]). Vendar iz zapisnikov sestankov upravnega odbora družb ASI in AOE izhaja, da so bile različne funkcije, tudi vse funkcije upravnega odbora, občasno podeljene v zunanje izvajanje zaposlenim skupine Apple na Irskem ([214]). Torej Irska ne more trditi, da se na Irskem niso izvajale nikakršne pomembne funkcije. Vsekakor je mogoče na podlagi zapisnikov sestankov upravnih odborov družb ASI in AOE natančno slediti dejavnostim uprav in jih natančno razmejiti, česar pa ni mogoče storiti v zvezi z dejavnostmi, ki so potekale v irskih podružnicah, od katerih vsaka zaposluje več sto ljudi, dejavnih na različnih področjih.

(287) Skupina Apple trdi, da so se dejavnosti upravnih odborov družb ASI in AOE zagotavljale na „ogromno načinov“ ([215]), ne da bi to kakor koli dodatno pojasnila. Ker pa se zdi, da se „ogromno“ v tem kontekstu nanaša na neopredeljen in neskončen nabor elementov, ki jih torej ni bilo mogoče preveriti ali razmejiti, metoda razporejanja dobička, ki temelji na takih neopredeljenih elementih, ne more privesti do tržno naravnanega izida, saj ni mogoče objektivno izpeljati neodvisne tržne presoje te metode. Vsekakor bi bilo treba – ker se večina članov upravnega odbora družb ASI in AOE nahaja v ZDA in jih hkrati zaposluje družba Apple Inc. ter če so bile te dejavnosti bistvene – družbi ASI in AOE načeloma obravnavati, kot da imata stalno poslovno enoto v ZDA. Enako velja za zatrjevane dejavnosti uprav družb ASI in AOE zunaj sestankov upravnih odborov. V primeru družbe ASI Komisija dalje še ugotavlja, da člani upravnega odbora te družbe ne prejemajo nobenega plačila, to dejstvo – če predpostavimo, da so člani upravnega odbora plačani pod tržnimi pogoji – pa še dodatno potrjuje, da njihova dejavnost za upravo družbe ASI nima vrednosti.

(288) Ne samo, da ti upravi nista opravljali dejavnih ali ključnih funkcij v zvezi z upravljanjem licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, ampak jih v obdobju veljavnosti spornih davčnih stališč niti nista bili zmožni opravljati. Upravne dejavnosti, potrebne v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, kot so opisane v stališčih te skupine (na primer v zvezi s tem, katero intelektualno lastnino tržiti in kako proizvajati proizvode, oblikovanje trženjskih

([210]) V preglednici, ki jo je predložila Irska 22. aprila 2016, je navedenih 57 sestankov upravnega odbora družbe ASI, ki so se zvrstili od prvega sestanka upravnega odbora te družbe 5. aprila 1990 do konca računovodskega obdobja leta 2014 (v skladu z obveznimi računovodskimi izkazi 27. septembra 2014). Poleg tega skupina Apple ni predložila povzetkov sestankov upravnega odbora, predloženih senatu ZDA, ki so potekali od leta 2006 do leta 2012. Skupina Apple je na ta povzetek napotila v dokumentu, ki ga je predložila 15. aprila 2015 (glej dopis skupina Apple z dne 22. aprila, str. 18). V preglednici, ki jo je predložila Irska, namreč ni navedenih 30 sestankov upravnega odbora v obdobju od leta 2006 do leta 2012, v zvezi s katerimi je Irska istega dne, tj. 22. aprila 2016, predložila zapisnike. Irska je 24. maja 2016 predložila zapisnike treh dodatnih sestankov upravnega odbora, ki naj bi potekali v tem obdobju. Nazadnje, preglednica sestankov upravnega odbora družbe ASI, ki jo je skupina Apple predložila senatu ZDA, Irska pa jo je 15. aprila 2015 predložila Komisiji, vključuje še pet dodatnih sestankov upravnega odbora družbe ASI, ki so potekali med letoma 2006 in 2010 in v zvezi s katerimi Irska Komisiji sploh ni predložila zapisnikov. Torej je skupno število sestankov upravnega odbora 90, če upoštevamo zapisnike, predložene Komisiji, in 92, če so dejansko potekali vsi sestanki upravnega odbora, navedeni v dokumentu, predloženem senatu ZDA (zapisnika nista bila predložena za sestanka januarja 2008 in oktobra 2009, navedena v dokumentu, predloženem senatu ZDA). V obeh primerih so v obdobju od leta 1990 do konca septembra 2014 povprečno potekali manj kot štirje sestanki na leto. Poleg tega je iz informacij, predloženih Irski 22. aprila 2016, razvidno, da v letih od 1993 do 1997 ni potekal noben sestanek upravnega odbora, saj so se odločitve sprejemale zgolj prek pisnih sklepov upravnega odbora. V skladu z informacijami, predloženimi 22. aprila 2016, naj bi enako veljalo za leto 2008.

([211]) Vendar se zdi, da ta poslovna odločitev le zabeležuje prenos kot tak, ki ni povezan z upravljanjem intelektualne lastnine, temveč zajema zgolj reorganizacijo dejavnosti, in zdi se, da se v upravnem odboru ni razpravljalo o ceni ali pogojih prenosa.

([212]) To potrjuje mnenje [svetovalca skupine Apple]; glej uvodno izjavo 205.

([213]) Glej točko 12 stališč Irske k sklepu o začetku postopka z dne 5. septembra 2014.

([214]) Glej na primer sestanek upravnega odbora družbe ASI, ki je potekal 22. junija 2010, in sestanek družbe AOE, ki je potekal 20. julija 2009; preglednica 4 oziroma preglednica 5. Na obeh sestankih so bila pooblastila prenesena na C. Kearney in M. O'Sullivana, zaposlena skupine Apple s sedežem na Irskem, kot izhaja iz informacij iz obveznih računovodskih izkazov podružnic skupine Apple s sedežem na Irskem. Glej tudi zapisnik sestanka upravnega odbora družbe AOE, ki je potekal 15. novembra 2010, v katerem je navedeno: „David O'Connell, upravitelj objektov družbe Apple Cork, se je v imenu družbe [AOE] v sodelovanju z lokalnimi odvetniki za prepis premoženja pogajal za družbo [AOE], […], v zvezi z najemom dodatnega skladiščnega prostora, ki bi ustrezal infrastrukturi družbe Apple Cork […], da bi tako poenostavili širitev proizvodnje.“

([215]) Glej uvodno izjavo 113.

akcij, pa tudi odločitve v zvezi z zneski naložb v raziskave in razvoj, ki bi jih morale izvesti družbe) ([216]), namreč zahtevajo dejavno upravljanje in jih ni mogoče zagotavljati prek občasnih odločitev upravnega odbora. Torej jih družbi ASI in AOE nista mogli izvajati zunaj svojih irskih podružnic, saj upravi, ki nista zaposlovali nikogar, nista bili zmožni sprejemati dejavnih upravnih odločitev.

(289) Najbolj ključno pa je, da sta lahko številne funkcije in tveganja, navedene v SODS ter povzete na sliki 8 in sliki 9 tega sklepa ([217]), izvajali in prevzemali le irski podružnici, ne pa upravi. Nadzora nad kakovostjo proizvodov na primer ne more izvajati uprava brez zaposlenih. Prav tako se ne zdi, da bi lahko infrastrukturo za raziskave in razvoj upravljali brez zaposlenih. Ker je na podlagi SODS treba izvajati oziroma prevzemati te funkcije in tveganja, družbi ASI in AOE pa sta stranki SODS, tega sporazuma ni mogoče dejansko izvrševati, če pri njegovem izvrševanju ne sodelujeta irski podružnici ([218]).

(290) Skupina Apple na podlagi *ad hoc* poročila [davčnega svetovalca skupine Apple], ki licence za intelektualno lastnino skupine Apple prav tako razporeja zunaj Irske, trdi, da lahko družbi ASI in AOE sprejemata potrebne strateške odločitve za ublažitev izpostavljenosti družbe tveganju v normalnem poteku poslovanja zunaj irskih podružnic ([219]). Vendar je očitno, da niti družba ASI niti družba AOE zunaj irskih podružnic poslovnega tveganja ne moreta spremljati brez zaposlenih. K delu družbe, ki nikakor ni v položaju, da bi lahko obvladoval, nadziral in spremljal tveganje, pa ne bi smeli razporediti tega tveganja za davčne namene ([220]). To je odraz gospodarske resničnosti, v kateri racionalni gospodarski subjekt tveganja ne bi zaupal nasprotni stranki, ki takega tveganja ne more prevzeti in obvladovati. V zvezi s tem – kot bo dodatno pojasnjeno v uvodnih izjavah 308 do 318 – Komisija pri presoji razporejanja dobička družb ASI in AOE ne more sprejeti utemeljitev iz *ad hoc* poročila [davčnega svetovalca skupine Apple] in *ad hoc* študije [drugega svetovalca skupine Apple], ki ju je predložila skupina Apple in ki vključujeta funkcije, ki jih izvaja družba Apple Inc. Irski podružnici družb ASI in AOE nista podružnici družbe Apple Inc., saj je ta ločen pravni subjekt, ki beleži dobiček, ločen od dobička družb ASI in AOE.

(291) Ker na ravni uprav poteka le malo dejavnosti, je mogoče za davčne namene k upravama ustrezno razporediti le omejena tveganja, ki jih je mogoče nadzirati prek občasnih sestankov upravnih odborov. Kot je bilo navedeno v uvodni izjavi 285, se zapisniki, ki jih je pregledala Komisija, večinoma nanašajo na razprave v zvezi s finančnimi odločitvami, kot so odločitve o razdeljevanju dividend in vodenju gotovinskega poslovanja. Kar zadeva slednje, obe družbi ustvarjata dohodek od obresti iz pasivnega upravljanja likvidnosti, za katero sta njuni upravi najeli zunanjega izvajalca, tj. družbo Braeburn, kot to izhaja iz zapisnika sestankov upravnih odborov ([221]). Ker take funkcije pasivnega upravljanja ne zahtevajo vsakodnevnega dejavnega upravljanja in upravljanje likvidnosti za družbi ASI in AOE ni ena od ključnih dejavnosti, Komisija sprejema, da se dohodek družb ASI in AOE od obresti, ustvarjen s funkcijo pasivnega upravljanja, za davčne namene razporedi k upravama.

(292) Po drugi strani pa – v nasprotju z neutemeljeno domnevo, potrjeno s spornima davčnima stališčema – k upravama družb ASI in AOE ne bi smeli razporediti nobene dejavno upravljane intelektualne lastnine, kot so licence za intelektualno lastnino skupine Apple, ki sta jih imeli družbi ASI in AOE pravico izkoriščati na podlagi SODS. V nekaterih letih se upravni odbor sploh ni fizično sestal: sprejel je le pisne sklepe, kar omejuje proces

([216]) Glej uvodno izjavo 163.
([217]) Glej uvodno izjavo 122.
([218]) Kot je trdila skupina Apple, v preglednicah, priloženih SODS, niso navedene dejavnosti, ki jih je vsak od udeležencev dejansko izvajal, ampak dejavnosti, za izvajanje katerih je bil vsak od udeležencev pooblaščen; glej uvodno izjavo 124. Take razlage *ex post*, ki jo je v zvezi s SODS podala skupina Apple, ne potrjuje besedilo SODS, ki ne vsebuje nobene take določbe ali omejitve.
([219]) Glej uvodno izjavo 167.
([220]) Kot je prav tako pojasnjeno v odstavku 1.49 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010, so „dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri proučevanju ekonomske vsebine navedene razporeditve tveganja, […] posledice take razporeditve pri transakcijah med nepovezanimi osebami. Pri slednjih je na splošno smiselno, da vsaka stranka prevzame večji del tistih tveganj, ki jih lahko sorazmerno bolje obvladuje."
([221]) Glej uvodno izjavo 108.

njegovega odločanja in zmožnost uprav za sprejemanje odločitev o dejavnem upravljanju. Ob redkih priložnostih, ko je upravni odbor razpravljal o distribucijskem ali proizvodnem poslovanju družbe ASI, zapisnik sistematično napotuje na predhodne razprave med družbo ASI in drugimi strankami ([222]).

(293) Skratka, če bi se Irish Revenue ustrezno prepričala, ali bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, preden je odobrila metode razporejanja dobička, ki so temeljile na tej domnevi, bi morala skleniti, da upravi družb ASI in AOE nista nadzirali ali upravljali – niti nista bili v položaju, da bi lahko nadzirali ali upravljali – licenc za intelektualno lastnino skupine Apple tako, da bi ti družbi lahko ustvarjali tovrsten dobiček. Torej irski podružnici družb ASI in AOE, če bi bili ločeni in samostojni podjetji, ki bi se ukvarjali z enakimi ali podobnimi dejavnostmi v enakih ali podobnih razmerah – ter ob upoštevanju vloženih sredstev, opravljenih funkcij in prevzetih tveganj, ki sta se jim zavezali ti družbi vsaka prek svoje podružnice in svoje uprave –, ne bi sprejeli metode razporejanja dobička na podlagi te domneve, v skladu s katero se celoten dobiček družb ASI in AOE, ki presega omejeni dodatek na zmanjšano stroškovno osnovo, razporedi k upravama namesto k tema podružnicama.

(294) Kot je bilo pokazano v uvodnih izjavah 281 do 292, je imela Irish Revenue v obdobju veljavnosti spornih davčnih stališč na voljo informacijo, na podlagi katere bi lahko prišla do tega sklepa, ali bi jo lahko pridobila ([223]). Ta informacija zanesljivo in neposredno kaže na to, da licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, za davčne namene ne bi smeli razporediti k upravama. V nasprotju s trditvami Irske ([224]) te informacije pri razporejanju dobička k irskima podružnicama ne bi smeli spregledati, saj lahko Irish Revenue na njeni podlagi zanesljiveje sklene, ali metode razporejanja dobička, ki jih je predlagala skupina Apple, izhajajo iz zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, kot je to lahko storila zgolj na podlagi informacije o dejavnostih irskih podružnic.

(295) Tudi če bi sprejeli trditev Irske, da je treba pri razporejanju dobička upoštevati le vložena sredstva, opravljene funkcije in prevzeta tveganja, ki sta se jim zavezali irski podružnici družb ASI in AOE, kar Komisija izpodbija, bi morala Irish Revenue najmanj potrditi, da licenc za intelektualno lastnino skupine Apple za davčne namene ne bi smeli razporediti k irskima podružnicama teh družb. Kot je bilo pojasnjeno v uvodnih izjavah 296 do 304 – glede na to, da sta bili ti podružnici Irish Revenue predstavljeni, kot da zagotavljata funkcije, za katere je bila uporaba teh licenc ključna, in to, da so obstajali indici, da sta ti podružnici dejansko zagotavljali funkcije, povezane z intelektualno lastnino, ključne za krepitev razpoznavnosti in poznanosti znamke v regiji EMEIA –, je bila Irish Revenue pred odobritvijo metod razporejanja dobička na podlagi neutemeljene domneve, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple razporediti zunaj Irske, dolžna vsaj potrditi, da teh licenc ne bi smeli v celoti ali delno razporediti k irskima podružnicama.

(296) Kar zadeva družbo ASI, je bila njena irska podružnica Irish Revenue predstavljena, kot da vodi dobavne, prodajne in distribucijske dejavnosti, povezane s prodajo Applovih proizvodov povezanim stranem in z njo nepovezanim (tretjim) strankam v regijah EMEIA in APAC ([225]). Ker je imela ta podružnica dovoljenje za distribucijo proizvodov znamke Apple, je za svoje dejavnosti potrebovala dostop do te znamke, ki je bil zagotovljen družbi ASI kot celoti v obliki licenc za intelektualno lastnino skupine Apple. Torej bi morala Irish Revenue – tudi če ni menila, da bi

([222]) Glej uvodno izjavo 284 v zvezi z edino razpravo glede SODS na ravni upravnega odbora, ki je potekala leta 2014 v kontekstu nove korporacijske strukture skupine Apple na Irskem. Dne 27. marca 2012 je na ravni upravnega odbora družbe ASI potekala razprava o distribucijskih ozemljih družbe ADI. V zapisniku tega sestanka je zabeleženo, da „je bilo na sestanku [upravnega odbora] poročano o tem, da je potekala razprava med družbo [ASI] in družbo Apple Distribution International (ADI) v zvezi s predlaganim imenovanjem družbe ADI za distributerja za Evropo […]“. Ta izjava kaže na dejstvo, da upravni odbor družbe ASI ni dejavno sodeloval v razpravah, o katerih mu je bilo poročano, ampak da so, nasprotno, v tej razpravi sodelovali drugi ljudje, ki so zastopali družbo ASI.

([223]) Glede na to, da bi se Irska lahko seznanila s tem, da upravna odbora nimata operativnih zmogljivosti, bi morala v skladu z načelom skrbnosti zahtevati informacije o dejanskih dejavnostih upravnih odborov v času uporabe spornih davčnih stališč, da bi tako potrdila domnevo, ki je bila potrjena s stališčema, da je treba intelektualno lastnino razporediti zunaj Irske.

([224]) Glej uvodni izjavi 266 in 274.

([225]) Glej uvodno izjavo 54.

bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple za davčne namene razporediti k irski podružnici družbe ASI – najmanj analizirati, kako je dostop te podružnice do intelektualne lastnine skupine Apple, ki jo je potrebovala za izvajanje svojih funkcij, zagotovljen in organiziran znotraj družbe. Nič ne kaže na to, da bi bila kdaj koli opravljena taka analiza.

(297) Če bi bila taka analiza opravljena, bi prišli do očitne ugotovitve, da irska podružnica družbe ASI, ki vodi dobavne, prodajne in distribucijske dejavnosti, povezane s prodajo Applovih proizvodov, zagotavlja številne funkcije, ključne za razvoj in vzdrževanje znamke Apple na lokalnem trgu in za zagotavljanje lojalnosti strank do te znamke na tem trgu ([226]). Irska podružnica družbe ASI je na primer neposredno krila stroške za lokalno trženje, kar zadeva lokalizacijo in izvajanje globalnih trženjskih strategij, ki so ga izvajali z družbo nepovezani ponudniki trženjskih storitev. Prilagoditev strategije znamke lokalnemu trgu je bila ključna funkcija za razvoj znamke v zadevnih regijah, k podružnici pa so bili razporejeni stroški svetovnih in lokalnih oglaševalskih programov za izvajanje te funkcije ([227]).

(298) Irska podružnica družbe ASI je bila odgovorna tudi za zbiranje in analizo regionalnih podatkov za oceno pričakovanega povpraševanja po Applovih proizvodih ([228]), kar je funkcija, ki se zdi nujno potrebna za izkoriščanje intelektualne lastnine skupine Apple v regiji EMEIA.

(299) Irska podružnica družbe ASI je bila tudi v celoti odgovorna za delovanje storitve za podporo strankam AppleCare, ki zagotavlja poprodajno podporo in storitve popravila za celotno regijo EMEIA. Ta funkcija neposredno vpliva na ime znamke, saj je njen namen zagotoviti zadovoljstvo strank, ter vključuje odgovornost za programe garancije in popravila ([229]). Torej je irska podružnica družbe ASI nosila velika tveganja v zvezi z delovanjem proizvodov in tehnologijo.

(300) Nazadnje, [50–60] od [300–400] EPDČ družbe ASI, ki so se vsi nahajali na Irskem, je skupina Apple leta 2014 razvrstila v kategorijo zaposlenih v raziskavah in razvoju ([230]).

(301) Kar zadeva družbo AOE, je bila njena irska podružnica Irish Revenue predstavljena kot družba, odgovorna za proizvodnjo in sestavljanje specializiranega nabora računalniških proizvodov za regijo EMEIA. V tej vlogi je irska podružnica družbe AOE razvijala procese in strokovno znanje v zvezi s proizvodnjo, značilne posebej za skupino Apple, ter opravljala funkciji zagotavljanja in nadzora kakovosti ([231]), potrebni za ohranjanje vrednosti znamke ([232]).

(302) Dalje, ko je skupina Apple Irish Revenue za namene pridobitve davčnega stališča iz leta 1991 predložila ponazoritveni format za predložitev računovodskih izkazov irske podružnice družbe AOE, je stroške, povezane s SODS, razporedila k tej podružnici, ne pa k njeni upravi ([233]). Čeprav se zdi, da Irish Revenue ob izdaji spornih davčnih stališč ni preučila določb SODS, bi ji moralo že dejstvo, da je sama skupina Apple stroške SODS razporedila k irski podružnici družbe AOE, vzbuditi dvome o neutemeljeni domnevi, na kateri temeljijo metode razporejanja dobička, ki jih je na koncu odobrila, tj. da naj bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple razporediti zunaj Irske.

([226]) Dodatek 1 k *ad hoc* poročilu družbe PwC, str. 8.
([227]) Dodatek 1 k *ad hoc* poročilu družbe PwC, str. 8.
([228]) Dodatek 1 k *ad hoc* poročilu družbe PwC, str. 10.
([229]) Dodatek 1 k *ad hoc* poročilu družbe PwC, str. 10–11.
([230]) Ti zaposleni so bili razporejeni v funkcionalno skupino „lokalizacija in testiranje proizvoda". Skupina Apple je navedla, da so ti zaposleni sicer res razporejeni v kategorijo raziskav in razvoja, vendar ne sodelujejo pri ustvarjanju, upravljanju, uvajanju ali strateškemu usmerjanju intelektualne lastnine; glej dopis Irske z dne 29. januarja 2016, str. 27.
([231]) *Ad hoc* poročilo družbe PwC, str. 13.
([232]) Irska podružnica družbe AOE je nosila tudi tveganje v zvezi s proizvodnjo in zmanjšanjem vrednosti zalog; *ad hoc* poročilo družbe PwC, str. 13.
([233]) Glej dopis [davčnega svetovalca skupine Apple] z dne 16. januarja 1991; uvodna izjava 66. Ta dopis vsebuje dodatek, naslovljen „Ponazoritvene številke iz predložitvenega formata irske podružnice družbe Apple Computer Ltd.", v katerem je kot najpomembnejši strošek v poslovnem izidu podružnice navedena postavka „tehnološka/trženjska neopredmetena sredstva".

(303) Podobno je sama skupina Apple v prošnji za davčno stališče iz leta 2007 predlagala, naj irska podružnica prejme donos iz intelektualne lastnine skupine Apple. V davčnem stališču iz leta 2007 je bilo [1–5] % prometa te podružnice razporejenega k irski podružnici družbe AOE pod postavko „donos intelektualne lastnine“ ([234]). Ta predlog bi moral biti za Irish Revenue indic, da irska podružnica družbe AOE sodeluje pri razvoju intelektualne lastnine ali pri neki obliki upravljanja ali nadzora licenc za intelektualno lastnino skupine Apple.

(304) Glede na navedeno je bila Irish Revenue, ko so ji bile predstavljene metode razporejanja dobička, ki jih je za določitev obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem predlagala skupina Apple, dolžna najmanj potrditi, da licenc za intelektualno lastnino skupine Apple ne bi smeli razporediti k irskima podružnicama teh družb, namesto da je sprejela neutemeljeno domnevo, da bi bilo treba te licence razporediti zunaj Irske. Ker sta irski podružnici delovali na področju intelektualne lastnine skupine Apple, Irish Revenue ne bi smela spregledati kakršnega koli dobička iz uporabe teh licenc in stroškov, ki sta jih irski podružnici nosili na podlagi SODS.

(305) Iz vseh navedenih razlogov Komisija meni, da razporeditev licenc za intelektualno lastnino skupine Apple zunaj Irske ni bila razporeditev, o kateri bi se lahko nepovezani družbi dogovorili neodvisno na trgu. Glede na malo funkcij, ki sta jih opravljali upravi in/ali funkcije, ki sta jih opravljali irski podružnici, bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple za nabavo, proizvodnjo, prodajo in distribucijo Applovih proizvodov zunaj obeh Amerik za davčne namene razporediti k irskima podružnicama.

(306) Ob upoštevanju tega sklepa je treba zavrniti tudi trditev Irske, da bi bilo treba po načelu teritorialnosti – ker se intelektualna lastnina skupine Apple, ki ustvarja dobiček, ki ga beležita družbi ASI in AOE, nahaja zunaj Irske – dobiček iz te intelektualne lastnine odšteti od obdavčljivega dobička na Irskem ([235]). Vsekakor dohodek, ki ga beležita družbi ASI in AOE, ni dohodek iz licenčnin, ampak dohodek iz prodaje, za katerega ni bilo v računovodskih izkazih teh družb izpostavljeno nikakršno plačilo za intelektualno lastnino. Dohodek, ki sta ga zabeležili družbi ASI in AOE, je namreč v računovodskih izkazih teh družb naveden kot dohodek iz poslovanja ([236]) in je bil kot tak prijavljen pri Irish Revenue (z odbitkom dohodka od obresti). Poleg tega je bil – kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 278 – celoten dohodek obeh družb (z izjemo dohodka od obresti) v letnih računovodskih izkazih družb ASI in AOE od leta 2004 do leta 2008 prijavljen kot dohodek, obdavčljiv po stopnji 12,5 %, kar bi se po klasifikaciji, ki jo je predložila Irska, ujemalo z dohodkom iz poslovanja ([237]). Kot je dalje pojasnjeno v tej uvodni izjavi, se je šele po izračunu teoretične obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb za celoten dohodek obeh družb v skladu s stopnjo 12,5 % za dohodek iz poslovanja izvedel odbitek za „dohodek, obdavčen po nižjih stopnjah“, s čimer se je zmanjšala dejanska davčna obveznost teh družb na Irskem. To dejstvo potrjuje, da je skupina Apple zadevni dohodek obravnavala kot dohodek iz poslovanja, ne pa kot dohodek iz licenčnin ([238]).

(307) Ker niti družba ASI niti družba AOE zunaj irskih podružnic fizično ne obstajata in ne opravljata gospodarske dejavnosti ([239]), je treba šteti, da dejavnost dobave, prodaje in distribucije Applovih proizvodov zunaj obeh Amerik, ki jo izvaja družba ASI, oziroma dejavnost proizvodnje računalniških proizvodov za trge zunaj obeh Amerik, ki jo izvaja družba AOE, vsako v celoti opravlja ustrezna irska podružnica. Torej je dohodek družb ASI in AOE aktivni dohodek iz poslovanja, ki izhaja iz dejavnosti podružnice, saj ne obstajajo zaposleni, ki bi lahko

([234]) Glej uvodno izjavo 62.
([235]) Glej na primer Cookovo mnenje; uvodna izjava 194.
([236]) Glej uvodno izjavo 96.
([237]) Glej uvodno izjavo 103 in sliko 6; v računovodskih izkazih je številka 12,5 % predstavljena kot „standardna davčna stopnja na Irskem“.
([238]) Čeprav se od leta 2008 teoretična obveznost glede plačila davka ni več obračunavala na podlagi 12,5-odstotne stopnje davka od dohodka pravnih oseb, ampak se je namesto tega uporabljala [1–5]-odstotna stopnja, je bila nato od teoretične davčne obveznosti družb odbita prilagoditev za „dohodek, obdavčen po nižjih stopnjah“, rezultat pa je bila – enako kot v obdobjih pred letom 2008 – dejanska obveznost teh družb glede plačila davka na Irskem. [1–5]-odstotna davčna stopnja je bila v računovodskih izkazih pojasnjena tako: „Povprečna davčna stopnja za vse jurisdikcije, v katerih deluje družba [ASI], je približno [1–5] %.“ Glej sliko 7. Kot je bilo pojasnjeno v opombi 199, skupina Apple ni nikjer navedla dodatnih podrobnosti ali obrazložitev v zvezi s tem, kako je prišla do povprečno [1–5]-odstotne davčne stopnje za družbo ASI. Davčna stopnja [1–5] % se ne zdi združljiva z nobenim povprečjem davkov, ki se obračunavajo v jurisdikcijah, v katerih deluje družba ASI, saj ta deluje le na Irskem.
([239]) Glej uvodno izjavo 281 in naslednje.

ustvarili tak dohodek zunaj Irske ([240]). Povedano drugače, dohodka, kot je dohodek iz poslovanja, ki sta ga zabeležili družbi ASI in AOE, torej ne bi smeli niti v celoti niti delno razporediti k upravama teh družb. Vendar – tudi če bi bilo mogoče kateri koli del tega dohodka obravnavati kot dohodek iz intelektualne lastnine – Irish Revenue vsekakor ni preučila, kakšen delež, če sploh kakšen, s tem povezanega preostalega dobička, ki je bil prenesen na upravi, bi bilo mogoče pripisati dohodku iz licenčnin.

(c) **Prispevki družbe Apple Inc. k raziskavam in razvoju ter upravljanju licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, ne morejo vplivati na razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE**

(308) Kot je bilo pojasnjeno v uvodni izjavi 275, Irska in skupina Apple še trdita, da je upravljanje intelektualne lastnine skupine Apple skoncentrirano na sedežu skupine Apple v ZDA, od koder se tudi upravlja. Po mnenju Irske in skupine Apple je zaradi teh prispevkov zaposlenih družbe Apple Inc. poslovanje družb ASI in AOE donosno, zato je Irish Revenue upravičeno izključila dobiček, ki je bil v obdavčljivem dobičku irskih podružnic družb ASI in AOE dosežen s temi prispevki ([241]).

(309) Komisija se ne strinja s to utemeljitvijo iz razlogov, navedenih v uvodnih izjavah 310 do 318.

(310) Čeprav so družbe ASI, AOE in Apple Inc. del iste skupine podjetij, so vse tri ločeni pravni subjekti, zato je treba kakršne koli transakcije med temi subjekti znotraj skupine urediti s sporazumi o določanju transfernih cen ([242]). Plačilo, ki ga družbi ASI in AOE dolgujeta družbi Apple Inc. za razvoj intelektualne lastnine skupine Apple, je bilo na primer določeno s SODS ([243]), plačilo, ki ga ti družbi dolgujeta družbi Apple Inc. za trženjske storitve pa je bilo določeno s sporazumom o trženjskih storitvah ([244]). Vendar sporni davčni stališči ne vključujeta teh transakcij znotraj skupine, v katere so morda vstopile družbi ASI in AOE na eni strani in družba Apple Inc. na drugi. Povedano drugače, sporni davčni stališči se ne ukvarjata z vprašanjem, ali sta se SODS ali sporazum o trženjskih storitvah izvajala po neodvisnem tržnem načelu, ampak, nasprotno, pogoje iz teh sporazumov sprejemata kot dane, kar pomeni, da ni s tema stališčema odobren noben sporazum o določanju transfernih cen med temi tremi subjekti, na primer za raziskave in razvoj ter upravljanje intelektualne lastnine skupine Apple ali trženjske storitve. Sporni davčni stališči se nanašata le na razporeditev dobička družb ASI in AOE k vsaki od njunih irskih podružnic.

(311) SODS določa, da družbi ASI in AOE ([245]) družbi Apple Inc. plačujeta za dejavnosti raziskav in razvoja, ki jih zagotavlja družba Apple Inc. (ali druge družbe iz skupine) v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple. Torej je s SODS, ki so ga sklenile družbi ASI in AOE na eni strani in družba Apple Inc. na drugi, določen delež stroškov in prihodek za razvoj intelektualne lastnine skupine Apple za vsako od strank sporazuma. V skladu s SODS so stroški za raziskave in razvoj Applovih proizvodov porazdeljeni med družbe Apple Inc., ASI in AOE na podlagi odstotnega deleža prodaje proizvodov, ki se izvede na ozemlju vsake od njih ([246]). Iz računovodskih izkazov družbe ASI je razvidno, da je postavka „Raziskave in razvoj“ največja posamična postavka njenih odhodkov iz poslovanja ([247]). V letu 2013 oziroma 2014 je na primer družba ASI plačala [2,0–2,5] milijarde USD oziroma [4,0–4,5] milijarde USD za razvoj intelektualne lastnine skupine Apple ([248]). Od leta 2010 do leta 2014 sta družbi ASI in AOE skupaj financirali več kot polovico stroškov za raziskave in razvoj intelektualne lastnine skupine Apple, družba Apple Inc. pa je v istem obdobju financirala manj kot polovico teh stroškov. Z drugimi besedami, družbi ASI in AOE družbi Apple Inc. na podlagi SODS plačujeta za razvoj intelektualne lastnine skupine Apple, stroški tega pa vplivajo na njuno skupno donosnost.

([240]) Glej uvodno izjavo 112.
([241]) Glej na primer dopis Irske z dne 29. januarja 2016, str. 25; dopis skupine Apple z dne 4. maja 2015, str. 5, in dopis skupine Apple z dne 18. februarja 2016, str. 5.
([242]) Enako je plačilo družbi ADI za distribucijske storitve, ki jih opravlja za družbo ASI, določeno v sporazumu o distribuciji med tema povezanima družbama skupine; glej uvodno izjavo 134.
([243]) Glej oddelek 2.5.4 tega sklepa.
([244]) Glej uvodno izjavo 133.
([245]) Skupaj poimenovani „mednarodni udeleženec“ SODS; glej uvodno izjavo 122.
([246]) Glej uvodno izjavo 121.
([247]) Glej sliko 4.
([248]) Glej uvodno izjavo 121.

(312) Ali drugače, skupina Apple je tako sprejela in izvedla odločitev o tem, kako vrednotiti dejavnosti, ki jih opravljajo družba Apple Inc. na eni strani ter družbi ASI in AOE na drugi, kar zadeva intelektualno lastnino skupine Apple, ter njihov prispevek k vrednosti te intelektualne lastnine. To izhaja iz SODS, na podlagi katerega vsaka družba pri skupnih stroških razvoja intelektualne lastnine skupine Apple sodeluje na podlagi meril pripisa, ki jih je samostojno določila skupina Apple. Izbrano je bilo merilo, v skladu s katerim se stroški intelektualne lastnine skupine Apple pripišejo sorazmerno s prometom posamezne družbe, zato družbi ASI in AOE nosita večino stroškov razvoja in raziskav. Torej je bilo plačilo dejavnosti raziskav in razvoja, ki jih opravlja družba Apple Inc. v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, že upoštevano s pripisom razvojnih stroškov na podlagi upoštevne prodaje vsake od strank SODS, saj je bila to osnova, ki jo je skupina Apple izbrala za razporejanje deleža svoje intelektualne lastnine k vsaki od družb. Torej je dobiček vsake od družb – Apple Inc., ASI in AOE – razlika med prodajo in upoštevnimi stroški, vključno z letnimi plačili za razvoj intelektualne lastnine skupine Apple, kot so določena v SODS.

(313) Zdi se, da se Irska in skupina Apple s sklicevanjem na dejavnosti, ki se v ZDA opravljajo v zvezi z raziskavami in razvojem ter upravljanjem intelektualne lastnine skupine Apple, sklicujeta na obstoj neplačanih prispevkov družbe Apple Inc. v korist družb ASI in AOE, ki presegajo plačane dejavnosti, ki jih opravlja družba Apple Inc. na podlagi SODS in sporazuma o trženjskih storitvah, saj v računovodskih izkazih družbe ASI ali AOE ni nobene druge sledi o tem, da bi bila družba Apple Inc. dodatno plačana za raziskave in razvoj ter upravljanje intelektualne lastnine skupine Apple. Vendar obstoj takih neplačanih prispevkov ne more vplivati na razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE. Kot je bilo pojasnjeno v uvodni izjavi 271, upravi družb ASI in AOE na eni strani ter irska podružnica vsake od njiju na drugi strani nimajo ločenih pravnih osebnosti. Namesto tega sestavljajo isti pravni subjekt, ki je imetnik licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, zatrjevani neplačani prispevki družbe Apple Inc. pa so bili izvedeni v korist tega subjekta kot celote. Torej bi plačilo družb ASI in AOE družbi Apple Inc. za njen prispevek v zvezi z raziskavami in razvojem ter upravljanjem intelektualne lastnine skupine Apple sicer lahko vplivalo – in tudi dejansko vpliva – na skupno donosnost družb ASI in AOE, ne more pa vplivati na poznejše razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE in torej na razporeditev dobička k irskima podružnicama družb ASI in AOE.

(314) Povedano drugače, čeprav bi lahko taki dodatni prispevki vplivali na skupno donosnost družb ASI in AOE – če bi bili res izvedeni in bi bila zanje dejansko postavljena cena, kar pa ne drži –, ne bi mogli vplivati na poznejše razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE. Stroške, ki sta jih družbi ASI in AOE plačali za te prispevke, bi namreč nosili ti družbi kot celoti (ne pa le njuni upravi ali irski podružnici) in bi torej zmanjšali skupni dobiček družb. Vendar bi bilo treba šele po tem, ko bi te stroške odbili od tega dobička, preostali dobiček družb ASI in AOE za davčne namene razporediti med njuni upravi in vsako od irskih podružnic. Po istem vzorcu to, da družba Apple Inc. v skladu s SODS in sporazumom o trženjskih storitvah zagotavlja raziskave in razvoj ter oblikuje trženjske akcije v korist družbe ASI oziroma AOE, vpliva na skupno donosnost teh dveh družb, ni pa tega mogoče upoštevati za namene razporejanja dobička, ki sta ga ti zabeležili, med njuni upravi in vsako od irskih podružnic. Trditev Irske, da lahko vrednost, ki jo ustvarjajo Applovi proizvodi, zahteva drage naložbe, je lahko povsem točna ([249]), vendar so prispevki družb ASI in AOE k tem naložbam urejeni s SODS in sporazumom o trženjskih storitvah, zato to ne more vplivati na razporejanje dobička znotraj teh družb.

(315) Kakor koli že, ker v računovodskih izkazih družbe ASI ali AOE ni nobene sledi o tem, da bi bila družba Apple Inc. za raziskave in razvoj ter upravljanje intelektualne lastnine skupine Apple plačana še izven SODS ([250]), je trditev, da prispevki družbe Apple Inc. za raziskave in razvoj ter upravljanje intelektualne lastnine skupine Apple vplivajo na razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE, vsekakor neutemeljena. Zdi se, da Irska in skupina Apple navajata zgolj abstrakten zahtevek družbe Apple Inc. v zvezi z dobičkom drugih pravnih subjektov (ASI in AOE), ki presega pogodbene dogovore na podlagi SODS ali sporazuma o trženjskih storitvah in ki je zunaj obsega razporejanja dobička.

([249]) Glej uvodno izjavo 201.
([250]) Glej uvodno izjavo 313.

(316) Irska trdi, da je mogoče plačila družb ASI in AOE za prispevke družbe Apple Inc. pripisati upravama in v zvezi s tem izpostavlja plačila na podlagi SODS in sporazuma o trženjskih storitvah ([251]). Tudi če predpostavimo, da bi lahko plačila na podlagi SODS in sporazuma o trženjskih storitvah vplivala na razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE, kar Komisija izpodbija ([252]), ni nobenega očitnega razloga za to, da bi ta plačila razporedili k upravama namesto k irskima podružnicama. Kar zadeva SODS in sporazum o trženjskih storitvah, iz njunih določb ne izhaja nobeno razlikovanje med upravama in irskima podružnicama. To je pričakovano, saj so s pogodbenega vidika te sestavni del istega pravnega subjekta. Vendar pa je, ko je v teh sporazumih naveden naslov družb ASI in AOE, to vedno naslov irskih podružnic ([253]). Četudi pa bi dopustili, da bi lahko prispevki družbe Apple Inc. v korist družb ASI in AOE vplivali na razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE, nič ne kaže na to, da družba Apple Inc. v primeru neobstoja uprav ne bi istih prispevkov namenjala irskima podružnicama, zlasti glede na to, da se zdi, da upravi od teh prispevkov nimata nobene koristi, saj fizično ne obstajata in nimata zaposlenih. V uvodnih izjavah 281 do 290 je bilo ugotovljeno, da upravi prek svoje omejene dejavnosti v obliki sestankov upravnih odborov ne moreta sodelovati v raziskavah in razvoju. To namreč ne bi bilo mogoče, saj upravi fizično ne obstajata in nimata zaposlenih. Nasprotno se zdi – kot je bilo navedeno v uvodnih izjavah 295 do 304 – da irski podružnici sodelujeta v dejavnostih, s katerimi se neposredno ali posredno podpira intelektualna lastnina skupine Apple, ta skupina pa ju je v preteklosti kot taki tudi obravnavala. Čeprav bi torej sprejeli trditev, da so obstajali neplačani prispevki družbe Apple Inc. v korist družb ASI in AOE ter da bi se ti neplačani prispevki lahko obravnavali, kot da so vplivali na razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE, bi jih bilo treba razporediti k irskima podružnicama.

(317) Irska in skupina Apple dalje še trdita, da je tveganje za družbi ASI in AOE določeno in omejeno prek politik skupine, ki se razvijajo v ZDA. Vendar je namen politik skupine omejitev tveganj, značilnih za skupino, in vzpostavitev postopkov usklajevanja, kar pomeni, da lahko sama skupina od svojih podružnic zahteva take politike, ne pa da imajo te od njih koristi. Poleg tega politike – pa naj bo to pisni dokument, postopek ali poslovna programska oprema – ni mogoče predstaviti, kot da ta prevzema poslovno tveganje, če ne obstaja nikakršno osebje. Kot je bilo pojasnjeno v uvodni izjavi 290, namreč k subjektu, ki ni v položaju, da bi lahko obvladoval, nadziral in spremljal funkcijo ali tveganje, ne bi smeli razporediti tega tveganja za davčne namene.

(318) Torej Komisija ne more sprejeti trditve Irske in skupine Apple, da bi bilo treba dobiček, ki sta ga družbi ASI in AOE dosegli zaradi prispevkov zaposlenih družbe Apple Inc., izključiti iz obdavčljivega dobička irskih podružnic družbe ASI in AOE, saj zatrjevani prispevki zaposlenih družbe Apple Inc., kar zadeva raziskave in razvoj ter licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, ne morejo vplivati na razporejanje dobička znotraj družb ASI in AOE.

(d) **Sklep: sporni davčni stališči sta privedli do znižanja obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem**

(319) Kot je bilo ugotovljeno v uvodni izjavi 305, licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, ne bi smeli razporediti zunaj Irske, ampak k irskima podružnicama. Torej irski podružnici družb ASI in AOE, če bi bili ločeni in samostojni podjetji, ki bi se ukvarjali z enakimi ali podobnimi dejavnostmi

([251]) Glej uvodno izjavo 133.
([252]) Glej uvodno izjavo 314.
([253]) Kadar koli je v različnih različicah SODS naveden poštni naslov družb ASI in AOE, je to vedno naslov na Irskem. V sporazumu o trženjskih storitvah je navedeno: „vsa obvestila, izbore, ponudbe, soglasja in zahteve, ki so dovoljeni ali se zahtevajo na podlagi tega sporazuma, je treba nasloviti pisno […] na stranko na ta naslov:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
za: Legal Department (pravni oddelek)
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Irska
za: Controller (nadzornika)“
Glej sporazum o trženjskih storitvah, str. 6.

v enakih ali podobnih razmerah, z vidika lastne donosnosti ne bi dopustili, da se celoten dobiček družb ASI in AOE, ki presega omejeni dodatek na zmanjšano stroškovno osnovo, razporedi zunaj Irske. Namesto tega bi bilo treba celoten dobiček iz prodajnih dejavnosti razen dohodka od obresti, ki sta ga družbi ASI in AOE ustvarili v običajnih tržnih okoliščinah ([254]), razporediti k irskima podružnicama teh družb.

(320) Posledica tega, da je Irish Revenue sprejela neutemeljeno domnevo, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, je bilo precejšnje zmanjšanje letnega obdavčljivega dobička teh družb na Irskem, pri čemer je ta dobiček davčna osnova, od katere se pobira davek od dohodkov pravnih oseb na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem. Zato ni mogoče trditi, da metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema, privedejo do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom.

(321) Skratka, Irish Revenue je z odobritvijo metod razporejanja dobička, ki so temeljile na tej neutemeljeni domnevi, družbama ASI in AOE dodelila prednost za namene člena 107(1) Pogodbe, in sicer v obliki zmanjšanja letnega obdavčljivega dobička vsake od njiju. Ta prednost je bila po naravi selektivna, saj je bila njena posledica zmanjšanje obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem v primerjavi z neintegiranimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom, in se nato obdavči po enaki standardni stopnji davka od dohodka pravnih oseb kot lokalno doseženi dobiček družb ASI in AOE.

(322) Do podobnega sklepa pridemo na podlagi odobrenega pristopa OECD za razporejanje dobička k stalnim poslovnim enotam ([255]). Čeprav je Svet OECD poročilo OECD iz leta 2010 o pripisovanju dobička odobril po izdaji spornih davčnih stališč leta 1991 in 2007, Komisija na ta nezavezujoči dokument s smernicami napotuje – kot je bilo pojasnjeno v uvodni izjavi 255 – zgolj kot dodaten indic v zvezi s tem, da metode razporejanja dobička, odobrene s tema stališčema, privedejo do odstopanja od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. Davčnim upravam in multinacionalnim podjetjem namreč ni na voljo nobena druga podrobna in celostna analiza metod za pripis dobička, ki bi jim bila lahko v pomoč pri ugotavljanju neodvisnih tržnih pogojev v primeru poslov, ki se opravijo znotraj skupine ali družbe. Kakor koli že, te smernice so bile v podobni obliki na voljo že leta 2008 ([256]), medtem ko je OECD prvotne smernice o pripisovanju dobička stalnim poslovnim enotam pripravila že leta 1993 ([257]), navedbe iz poročila OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010 pa se navezujejo na uporabo člena 7 vzorčne davčne konvencije OECD v konkretnih okoliščinah.

(323) V skladu z odobrenim pristopom OECD bi bilo treba v prvem koraku postopka razporejanja dobička upoštevati fizično navzočnost zaposlenih ali ljudi, ki opravljajo funkcije za podjetje, v upravi in v stalnih poslovnih enotah, saj je to objektivno sredstvo za razporeditev vloženih sredstev, opravljenih funkcij in prevzetih tveganj med upravo in njenimi stalnimi poslovnimi enotami. To je utemeljeno z dejstvom, da ni veliko dvoumnosti glede fizične navzočnosti zaposlenih ali ljudi, ki opravljajo funkcije za podjetje. V primeru družb ASI in AOE bi bilo treba vsa sredstva, funkcije in tveganja, vključno z licencami za intelektualno lastnino za nabavo, proizvodnjo, prodajo in distribucijo Applovih proizvodov zunaj obeh Amerik, v prvem koraku razporediti k irskima podružnicama, saj ti družbi zunaj navedenih podružnic nimata zaposlenih ali ljudi, ki bi opravljali funkcije zanju, razen pasivnega upravljanja likvidnosti, za katero je uprava najela zunanjega izvajalca, tj. družbo Braeburn. Poleg tega je v poročilu OECD o pripisovanju dobička iz leta 2010 v pojasnilih posebej glede ekonomskega lastništva neopredmetenih sredstev še pojasnjeno, da je za razporeditev lastništva odločilno dejavno odločanje pod višjo vodstveno ravnjo ([258]). Upravi družb ASI in AOE pod to ravnjo nimata nobenega zaposlenega.

([254]) Glej uvodno izjavo 291.
([255]) Glej uvodne izjave 86 do 89.
([256]) Glej *poročilo OECD o pripisovanju dobička stalnim poslovnim enotam iz leta 2008*, ki ga je odobril Svet OECD 17. julija 2008.
([257]) Glej *smernice o pripisovanje dohodka stalnim poslovnim enotam* (Attribution of Income to Permanent Establishments), Issues in International Taxation št. 5, OECD, Pariz, 1994; reproducirano v zvezku II nevezane različice vzorčne davčne konvencije OECD na strani R(13)-1, odobril Svet OECD 26. novembra 1993.
([258]) Glej uvodni izjavi 90 in 91.

(324) Kar zadeva drugo *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple] ([259]), ki ga je skupina Apple predložila kot predstavitev uporabe odobrenega pristopa OECD v tej zadevi, se koraka, kot ju je predstavil [davčni svetovalec skupine Apple], ne ujemata s korakoma odobrenega pristopa OECD, pojasnjenima v uvodnih izjavah 86 do 89. Zlasti to poročilo – enako kot sporni davčni stališči – ne dvomi o razporeditvi licenc za intelektualno lastnino skupine Apple k upravama družb ASI in AOE. Namesto tega [davčni svetovalec skupine Apple] prvi korak tega pristopa predstavlja kot analizo v zvezi z razponom primerljivih tržnih vrednosti namesto v zvezi razporejanjem sredstev, funkcij in tveganj med upravama družb ASI in AOE ter irsko podružnico vsake od njiju, kot se to zahteva na podlagi odobrenega pristopa OECD ([260]). Podobno napačno razlago odobrenega pristopa OECD predlaga tudi *ad hoc* poročilo družbe PwC, v katerem je prvi korak tega pristopa predstavljen kot funkcijska analiza, pri čemer pa se razporeditev sredstev in tveganj ne obravnava, kot da bi jo bilo treba v navedenem prvem koraku upoštevati ali da je v njem zahtevana.

8.2.2.3 ***Podredno sklepanje: podcenjenost obdavčljivega dobička družb ASI in AOE zaradi neprimernih metodoloških izbir, na katerih temeljijo enostranske metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema***

(325) Komisija brez poseganja v presojo iz oddelka 8.2.2.2 v okviru podrednega sklepanja meni, da tudi če je Irish Revenue upravičeno sprejela neutemeljeno domnevo, ki jo Komisija izpodbija, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, pa metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema, ki temeljijo na tej domnevi, kljub temu privedejo do rezultata, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. Komisija zlasti meni, da je s temi metodami prenizko ocenjen letni obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem, saj temeljijo na neustreznih metodoloških izbirah. Zaradi teh neustreznih izbir se obveznosti teh družb glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem znižajo v primerjavi z nepovezanimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

(326) Namen presoje iz uvodnih izjav 327 do 360 ni določiti plačilo v skladu z neodvisnim tržnim načelom za funkcije, ki jih opravljata irski podružnici. Komisija ob upoštevanju sklepanja iz oddelka 8.2.2.2 meni, da Irish Revenue ni upravičeno sprejela neutemeljene domneve, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, na kateri temeljijo metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema. Nasprotno, namen te presoje je pokazati, da tudi če je Irish Revenue upravičeno sprejela to neutemeljeno domnevo, pa več metodoloških izbir, na katerih temeljijo te metode, kljub temu privede do obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. Povedano drugače, ker so v spornih davčnih stališčih odobrene te metode, bi bilo zanju tudi v okviru tega podrednega sklepanja vsekakor treba šteti, da družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe.

(327) Natančneje, po mnenju Komisije od tržno naravnanega izida odstopajo naslednje metodološke izbire, na katerih temeljijo enostranske metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema: (i) izbira irskih podružnic družb ASI in AOE kot osrednjih pri enostranskih metodah razporejanja dobička, (ii) izbira odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička in (iii) stopnji sprejetih donosov.

(a) **Neutemeljena izbira irskih podružnic kot osrednjih pri enostranski metodi razporejanja dobička**

(328) Kadar se pri določanju cene za transakcijo znotraj skupine uporabijo neposredne metode za določanje transfernih cen, kot je metoda CUP, se izid odraža enako za obe stranki te transakcije. Kadar pa se uporabijo enostranske

([259]) Glej uvodno izjavo 210.

([260]) Zdi se, da so v poročilu še druge netočnosti: v njem je navedeno, da irska podružnica ne opravlja nikakršne trženjske dejavnosti, za kar se zdi, da je v nasprotju s trditvami Irske in skupine Apple.

posredne metode za določanje transfernih cen, kot je metoda TNMM, se analiza transfernih cen osredotoča le na dejavnosti, ki jih opravlja ena stranka povezane transakcije („testna stranka“), in na plačilo za te dejavnosti, ne pa na ločeno opredeljene transakcije in njihove cene. Pri uporabi metode TNMM je zato treba izbrati testno stranko, za katero je mogoče primerjati čisti dobiček, ki ga ta stranka zasluži v povezani transakciji, s čistim dobičkom, ki ga primerljive neodvisne družbe zaslužijo v transakcijah med nepovezanimi osebami ([261]). Da se zagotovi zanesljiva ocena plačila v skladu z neodvisnim tržnim načelom za to transakcijo, je zato bistveno, da je izbira testne stranke kar najboljša.

(329) Pri enostranskih metodah razporejanja dobička, odobrenih s spornima davčnima stališčema, ki so podobne metodi TNMM, se upoštevajo samo dejavnosti irskih podružnic družb ASI in AOE ([262]). V spornih davčnih stališčih je tako sprejeta izbira irskih podružnic kot „testne stranke“. Podobno sta irski podružnici testna stranka v *ad hoc* poročilih družbe PwC in [davčnega svetovalca skupine Apple]. Izbira irskih podružnic kot „testne stranke“ temelji na neutemeljeni domnevi, da irski podružnici družb ASI in AOE opravljata „manj zapletene funkcije“ kot njuna sedeža družbe, saj so bile licence skupine Apple za intelektualno lastnino za davčne namene razporejene zadnjenavedenima. Dejstvo, da sta bili irski podružnici izbrani za testno stranko, pomeni tudi, da se dejavnosti sedežev družb štejejo za bolj zapletene.

(330) Pri uporabi metode TNMM so subjekti, ki so na primer izpostavljeni tveganju ali imajo neopredmetena sredstva, pogosto izbrani kot subjekti z bolj zapleteno funkcijo ([263]). V zvezi s tem je pomembno pojasniti, da zgolj posedovanje neopredmetenega sredstva ne pomeni nujno, da lastnik neopredmetenega sredstva opravlja zapleteno funkcijo. Tudi če bi bilo treba licence skupine Apple za intelektualno lastnino, ki jih imata družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, kar Komisija izpodbija, bi morala izbira irskih podružnic kot subjektov z manj zapleteno funkcijo temeljiti na primerjavi funkcij, ki jih opravljata ti podružnici, in funkcij sedežev družb, ne pa zgolj na tej domnevi.

(331) Kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 281, so dejavnosti sedežev družb omejene na sestanke upravnega odbora družb. Sestanki upravnega odbora obeh družb se zabeležijo v zapisniku, kot pa je razvidno iz povzetkov teh zapisnikov v preglednici 4 in preglednici 5 ter iz opisov v uvodnih izjavah 127 in 129, ti zapisniki ne kažejo, da bi na ravni sedežev družb ASI in AOE potekale zapletene dejavnosti. Iz teh zapisnikov je razvidno, da se na sestankih upravnega odbora obravnavajo predvsem odločitve o finančnem poslovanju, kot so prejemanje ali izplačevanje dividend. Predvsem se zdi, da sedeža družb nimata in tudi nista sposobna imeti dejavne in odločilne vloge pri raziskavah in razvoju ali upravljanju intelektualne lastnine skupine Apple, kot je pojasnjeno v uvodnih izjavah 281 do 293.

(332) Nasprotno, kot je pojasnjeno v uvodnih izjavah 296 do 304, so funkcije irskih podružnic, kot so bile predstavljene Irish Revenue, sestavljale funkcije, za katere je bila uporaba teh licenc bistvenega pomena, obstajali pa so tudi dokazi, da sta ti podružnici dejansko opravljali funkcije v zvezi z intelektualno lastnino, ki so bile bistvene za krepitev ozaveščenosti o blagovni znamki in njene prepoznavnosti v regiji EMEIA.

(333) Ker imata sedeža družb omejeno zmogljivost za nadzor tveganja v primerjavi z obsegom dejavnosti njunih irskih podružnic, izbira irskih podružnic kot testne, manj zapletene stranke v transakciji privede do letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. Ker je Irish Revenue sprejela metode razporejanja dobička, ki temeljijo

([261]) Glej v zvezi s tem odstavek 3.18 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010: „Izbira testne stranke bi morala biti skladna s funkcijsko analizo transakcije. Splošno pravilo se glasi, da je testna stranka tista stranka, pri kateri se lahko metoda za določanje transfernih cen uporabi na najzanesljivejši način in za katero se lahko ugotovijo najzanesljivejše primerljivke, kar pomeni, da bo to najpogosteje tista stranka, pri kateri je funkcijska analiza manj zapletena.“

([262]) Irska trdi, da to izhaja iz uporabe oddelka 25 TCA 97, v skladu s katerim je treba upoštevati samo dejavnosti, ki potekajo v irskih podružnicah.

([263]) Glej uvodno izjavo 94.

na tej izbiri, se posledično zniža letna obveznost družb ASI in AOE glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem v primerjavi z nepovezanimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Zato bi bilo treba za sporni davčni stališči šteti, da družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe.

(b) **Neprimerna izbira v zvezi s kazalnikom ravni dobička**

(334) Tudi bi bilo za irski podružnici ustrezno šteti, da imata „manj zapletene funkcije“, in bi bili tako pravilno izbrani za testno stranko pri enostranskih metodah razporejanja dobička, odobrenih s spornima davčnima stališčema, kar Komisija izpodbija, kazalniki ravni dobička, ki so bili izbrani za te metode, ne privedejo do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom.

(335) Kazalnik ravni dobička, ki je bil izbran za uporabo enostranske metode za določanje transfernih cen, kot je metoda TNMM, naj bi odražal funkcije, ki jih v povezani transakciji opravlja testna stranka, za katero se v spornih davčnih stališčih štejeta irski podružnici. Kazalnik ravni dobička, ki ga predlaga skupina Apple in ga je Irish Revenue v davčnih stališčih iz let 1991 in 2007 odobrila za določanje obdavčljivega dobička družb ASI in AOE za funkcije, ki jih opravljata, so odhodki iz poslovanja, ki so bili za družbo AOE od stališča iz leta 2007 povezani z odstotnim deležem prometa. Ker podružnici opravljata različne funkcije, bo Komisija analizirala funkcije vsake podružnice posebej, da bi ugotovila, ali je bila izbira odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička v posameznem primeru primerna.

(336) Skupina Apple je Irish Revenue v zvezi z irsko podružnico družbe ASI navedla, da opravlja predvsem dejavnosti v zvezi z nabavo, prodajo in distribucijo. Izbira odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička je na splošno povezana z distributerji z majhnim tveganjem ([264]). Vendar iz razlogov, navedenih v uvodnih izjavah 337, 338 in 339, irske podružnice družbe ASI ni mogoče šteti za distributerja z majhnim tveganjem.

(337) Prvič, družba ASI nosi tveganje v zvezi s prometom, ki je leta 2014 znašal [67,5–68] milijard USD. Ker na sedežu družbe ASI ni fizične prisotnosti ali zaposlenih in torej ne more nositi tveganja v zvezi s proizvodi, je treba predpostavljati, da to tveganje nosi irska podružnica družbe ASI. Uporaba odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička ne odraža tega tveganja, saj so v obdobju, ko sta veljali sporni davčni stališči, odhodki irske podružnice družbe ASI iz poslovanja ostali razmeroma stabilen. V nasprotju s tem se je prodaja družbe ASI v tem istem obdobju bistveno povečala. Zaradi tega neobstoja korelacije med odhodki iz poslovanja in prihodki od prodaje se vzbuja dvom o ustreznosti odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička za določanje obdavčljivega dobička družbe ASI ([265]).

([264]) Zdi se, da je v *ad hoc* poročilu [davčnega svetovalca skupine Apple] zastopano mnenje, da prihodki od prodaje niso primeren kazalnik ravni dobička za dejavnosti distribucije. V skladu s tem poročilom so lahko prihodki od prodaje v tem primeru ustrezni samo za distribucijske dejavnosti, ki so omejene na logistiko, družba ASI pa ima pomembne funkcije podpore strankam in zagotavlja jamstva za vse prodano blago. Glej *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes* (Metode transakcijskega dobička za določanje transfernih cen, Komentar k nizu opomb o odprtih vprašanjih), [davčni svetovalec skupine Apple], z dne 30. aprila 2008, kjer davčni svetovalec skupine Apple navaja, da „[davčni svetovalec skupine Apple] meni, da je v nekaterih primerih mogoče podpreti uporabo Berry kazalnika v visoko povezanih skupinah, v katerih se ‚prodaja‘ izvaja predvsem na regionalni ali globalni ravni, funkcija prodajne družbe pa je predvsem logistična“. Glej tudi *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes* (Metode transakcijskega dobička za določanje transfernih cen, Komentar k nizu opomb o odprtih vprašanjih), [davčni svetovalec skupine Apple], z dne 30. aprila 2008, kjer davčni svetovalec skupine Apple navaja, da „je [davčni svetovalec skupine Apple] seznanjen s stališčem delovne skupine [organizacije OECD], da bi bilo treba Berry kazalnik uporabljati samo za nagrajevanje prodajnih dejavnosti in da je kazalnik v zvezi s prihodki od prodaje ustreznejši, razen v primerljivih položajih, če bi se neodvisne stranke, ki poslujejo v skladu z neodvisnim tržnim načelom, dogovorile drugače“. Delovna skupina organizacije OECD je poimenovanje za delovne skupine v OECD, ki jih načeloma sestavljajo predstavniki držav članic, posvečajo pa se posebnim vprašanjem, kot je na primer določanje transfernih cen.

([265]) Sklep o začetku postopka, uvodna izjava 67: „Pravzaprav […] so se prihodki družbe ASI od prodaje v treh letih od 2009 do 2012 povečali za 415 %, in sicer na 63,9 milijard USD. Stroški poslovanja, kot se odražajo z obdavčljivimi dohodki […], pa so se v istem obdobju povečali za [15–20] %.“

(338) Drugič, družba ASI zagotavlja jamstva za vse blago, ki se prodaja v regiji EMEIA. Ta jamstva so pomenila največjo obveznost pri prenosu sredstev in obveznosti z družbe ASI na družbo ADI v zvezi s tem območjem ([266]). Ker na sedežu družbe ASI ni fizične prisotnosti ali zaposlenih in torej ne more nositi tveganja v zvezi s proizvodi, je treba šteti, da je za to obveznost odgovorna irska podružnica družbe ASI. Vendar izbira odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička ne odraža stopnje tveganja, saj je uporaba odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička, kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 336, na splošno povezana z distributerji z majhnim tveganjem ([267]).

(339) Tretjič, družba ASI se za zagotovitev distribucijske funkcije sistematično zanaša na nepovezane pogodbenike (tretje stranke) ([268]). Promet, ki ga ustvarja družba ASI, večinoma dejansko sestavlja blago, s katerim se nikoli fizično ne ravna na Irskem. Tveganje v zvezi s proizvodi, s katerimi se ne ravna na Irskem, bi bilo s skupnimi prihodki od prodaje zajeto bolje kot z odhodki iz poslovanja, ker čeprav se lahko plačila za storitve zunanjih izvajalcev odražajo v odhodkih iz poslovanja podružnice, bi ta znesek vključeval plačilo tretji stranki za zagotavljanje storitev in ne odraža stroškov, ki so nastali zaradi dejavnosti. Vendar pa stopnja podrobnosti, ki so na voljo o odhodkih iz poslovanja družbe ASI, ne zadostujejo za opredelitev sestavnih delov odhodkov iz poslovanja, kot je plačilo stroškov za zunanje izvajanje in zaposlene ([269]).

(340) Iz razlogov, navedenih v uvodnih izjavah 337, 338 in 339, izbira odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička namesto prodaje ne odraža ustrezno tveganj in bistvenih dejavnosti, ki jih opravlja irska podružnica družbe ASI. Ti razlogi prav tako veljajo za uporabo Berry kazalnika v *ad hoc* poročilih, ki sta ju pripravila družba PwC in [davčni svetovalec skupine Apple]. Berry kazalnik se prav tako uporablja kot finančni kazalnik za oceno plačila v skladu z neodvisnim tržnim načelom za distributerje z omejenim tveganjem ([270]). Berry kazalnik predstavlja donos na funkcije z dodano vrednostjo družbe, pri čemer je predpostavljeno, da so te funkcije zajete v njenih odhodkih iz poslovanja. Ker so imenovalec, ki se uporablja pri Berry kazalniku, odhodki iz poslovanja, gre pri uporabi odhodkov iz poslovanja v okviru metode TNMM in uporabi Berry kazalnika v praksi zgolj za oblikovno razliko. Vsekakor so v smernicah OECD za določanje transfernih cen opisani primeri, v katerih bi bil Berry kazalnik lahko uporaben, vendar se ti primeri razlikujejo od okoliščin, v katerih posluje družba ASI ([271]).

(341) To pomeni, da za določitev plačila v skladu z neodvisnim tržnim načelom za funkcije, ki jih opravlja irska podružnica družbe ASI, ni primerna ne izbira odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička v spornih davčnih stališčih ne uporaba Berry kazalnika v *ad hoc* poročilih. Zaradi izbire odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička namesto prihodkov od prodaje se neprimerno zniža letni obdavčljivi dobiček družbe ASI na Irskem, saj je so prihodki od prodaje širši kazalnik ravni dobička kot odhodki iz poslovanja, prav tako pa so se prihodki od prodaje v primeru družbe ASI bistveno povečali v obdobju, ko sta veljali sporni stališči, medtem ko so odhodki iz poslovanja družbe ASI ostali razmeroma stabilni ([272]). Zlasti je ta izbira privedla do zelo nizke in stabilne davčne osnove za irsko podružnico družbe ASI ([273]), kar ne odraža pravilno tveganj, ki jih nosi ta

([266]) Glej uvodno izjavo 135.

([267]) Glej v zvezi s tem odstavek 2.87 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010, ki se glasi: „Imenovalec bi se moral osredotočiti na ustrezen kazalnik(e), ki odraža vrednost funkcij, ki jih opravlja testna stranka v transakciji pod drobnogledom, ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja."

([268]) Glej na primer uvodno izjavo 55.

([269]) Glej sliko 4.

([270]) Glej na primer preglednico o uporabi kazalnikov ravni dobička v *Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook*, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Donos na sredstva (ROA)	Formula: dobiček iz poslovanja/poslovna sredstva Pogosto se uporablja za preverjanje: proizvajalcev
Marža iz poslovanja	Formula: dobiček iz poslovanja/neto prodaja Pogosto se uporablja za preverjanje: distributerjev
Berry kazalnik	Formula: bruto dobiček/odhodki iz poslovanja Pogosto se uporablja za preverjanje: distributerjev z malo funkcijami
Neto dodatek na stroške	Formula: dobiček iz poslovanja/skupni stroški Pogosto se uporablja za preverjanje: ponudnikov storitev in pogodbenih proizvajalcev

([271]) Glej odstavek 2.101 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010.

([272]) Glej uvodno izjavo 337.

([273]) To načelo je pojasnjeno v zvezi s prestrukturiranjem podjetij v odstavku 9.10 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010, kjer je navedeno: „Pogosto je posledica spremembe poslovnega modela ta, da se lokalno podjetje preoblikuje v podjetje, ki prevzema majhno tveganje (na primer, v distributerja z majhnim tveganjem ali v pogodbenega proizvajalca z majhnim tveganjem). Tem podjetjem so pripisani razmeroma nizki (ampak praviloma stabilni) donosi, glede na to, da je podjetniško tveganje prevzela druga oseba, ki ji je pripisan preostali dobiček."

podružnica in so opisana v uvodnih izjavah 337, 338 in 339. Zaradi te izbire je torej plačilo za to podružnico nižje kot za neodvisno družbo, katere obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Če se kot kazalnik ravni dobička za določitev plačila za funkcije, ki jih opravlja irska podružnica družbe ASI, uporabijo prihodki od prodaje, podobnih pomislekov ni.

(342) Da izbira odhodkov iz poslovanja kot kazalnika ravni dobička za družbo, ki opravlja dejavnosti nabave, prodaje in distribucije, morda ne privede do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, je nadaljnje potrjeno v navodilih iz smernic OECD za določanje transfernih cen. V teh smernicah se za družbe, ki opravljajo take funkcije, predlaga plačilo, ki temelji na prihodkih od prodaje in ne na odhodkih iz poslovanja ([274]). Podobni pomisleki se v smernicah OECD za določanje transfernih cen obravnavajo tudi v zvezi z uporabo Berry kazalnika ([275]). Vsekakor morebitna izbira skupnih stroškov kot kazalnika ravni dobička, ki je širša osnova od odhodkov iz poslovanja ([276]), nikoli ni bila obravnavana za irsko podružnico družbe ASI, ta izbira pa bi prav tako povečala letni obdavčljivi dobiček družbe ASI na Irskem.

(343) Kar zadeva družbo AOE, je skupina Apple Irish Revenue v zvezi s svojo irsko podružnico navedla, da je odgovorna za proizvodnjo in sestavo specializiranega nabora računalniških proizvodov. Družba AOE ima v lasti zaloge ([277]), zdi pa se tudi, da nadzira in nosi tveganje za vsaj del stroškov, povezanih s temi zalogami ([278]). Ker njen sedež družbe ne more učinkovito nositi tega tveganja, saj nima fizične prisotnosti ali zaposlenih, ki bi lahko obvladovali to tveganje, bi bilo treba za irsko podružnico družbe AOE šteti, da nosi celotno tveganje v zvezi z zalogami. V takih okoliščinah je za proizvodno družbo, kot je družba AOE, kazalnik ravni dobička, ki vključuje skupne stroške, primernejši od odhodkov iz poslovanja. Skupni stroški so širša osnova od odhodkov iz poslovanja, saj slednji izključuje stroške v zvezi s surovinami, skupni stroški pa vključujejo glavni spremenljivi del stroškov, ki so za proizvodno družbo, kot je družba AOE, načeloma stroški prodanega blaga. Komisija v zvezi s tem ugotavlja, da se v *ad hoc* poročilih družbe PwC in [davčnega svetovalca skupine Apple] kot kazalnik ravni dobička predlaga dodatek na skupne stroške ([279]).

(344) Irish Revenue je s sprejetjem metode razporejanja dobička, pri kateri se kot kazalnik ravni dobička namesto skupnih stroškov uporabljajo odhodki iz poslovanja, družbi AOE podelila selektivno prednost v primerjavi z nepovezanimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Zaradi izključitve nekaterih stroškov, kot je strošek prodanega blaga, iz kazalnika ravni dobička,

([274]) Glej v zvezi s tem odstavek 2.87 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010: „Praviloma in upoštevaje proučitev dejstev in okoliščin zadeve so lahko prodajni in distribucijski poslovni odhodki primerna osnova za distribucijsko dejavnost, celotni stroški ali poslovni odhodki so lahko primerna osnova za storitveno ali proizvodno dejavnost in poslovna sredstva so lahko primerna osnova za kapitalsko intenzivne dejavnosti, kot so določene proizvodne dejavnosti ali gospodarske javne službe."

([275]) Glej v zvezi s tem odstavek 2.101 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010: „pri uporabi Berry kazalnikov (se) enakovredno postavljajo vprašanja […] v zvezi z izključenimi stroški. Da bi Berry kazalnik bil primeren za preverjanje plačila povezane transakcije (na primer, transakcije z distribucijo proizvodov), je potrebno, da:
— je vrednost opravljenih funkcij v povezani transakciji (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja) sorazmerna s poslovnimi odhodki,
— na vrednost opravljenih funkcij v povezani transakciji (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja) nima bistvenega vpliva vrednost distribuiranih proizvodov, kar pomeni, da ni sorazmerna s prihodki od prodaje, in
— davčni zavezanec v povezanih transakcijah ne opravlja nobene druge bistvene funkcije (na primer, funkcijo proizvodnje), ki bi jo bilo treba plačati z uporabo druge metode ali finančnega kazalnika."

([276]) Glej odstavek 2.47 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010.

([277]) V skladu s finančnimi poročili družbe AOE ima ta družba v lasti „surovine" ter „nedokončane in dokončane proizvode".

([278]) Glej v zvezi s tem odstavek 2.93 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010: „Pri uporabi metode stopnje čistega dobička, ki temelji na stroških, se pogosto uporabijo celotni stroški, ki vključujejo vse neposredne in posredne stroške, ki se lahko pripišejo dejavnosti ali transakciji, skupaj s primerno razporeditvijo režijskih stroškov poslovanja. Poraja se vprašanje, ali in v kolikšnem obsegu je pod tržnimi pogoji sprejemljivo, da se znatni delež stroškov davkoplačevalca obravnava kot izključeni stroški, katerim se ne pripiše nobena prvina dobička (to je, kot stroški, ki jih potencialno lahko izključimo iz imenovalca za izračun stopnje čistega dobička). To je odvisno od tega, v kolikšni meri bi neodvisna stranka v primerljivih okoliščinah soglašala s tem, da ne zasluži dodatka na stroške za del stroškov, ki jih nosi."

([279]) Glej uvodni izjavi 167 in 214.

ki je bil v spornih davčnih stališčih odobren za irsko podružnico družbe AOE, se neustrezno zmanjša letni obdavčljivi dobiček te družbe na Irskem, saj so skupni stroški širši kazalnik ravni dobička kot odhodki iz poslovanja, zato lahko ta izključitev zniža obveznost družbe glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem.

(345) Ker je Irish Revenue kot kazalnik ravni dobička pri metodah razporejanja dobička, odobrenih s spornima davčnima stališčema, sprejela odhodke iz poslovanja namesto prihodkov od prodaje za irsko podružnico družbe ASI oziroma skupnih stroškov za irsko podružnico družbe AOE, se torej neustrezno zniža letni obdavčljivi dobiček obeh družb na Irskem v primerjavi z nepovezanimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Zato bi bilo za sporni davčni stališči treba šteti, da družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe.

(c) **Sprejeti stopnji donosa sta prenizki**

(346) V spornih davčnih stališčih je Irish Revenue sprejela različni stopnji donosa za irski podružnici družb ASI in AOE. V zvezi z družbo ASI je v stališču iz leta 1991 sprejeta 12,5-odstotna marža na odhodke iz poslovanja podružnice, v stališču iz leta 2007 pa [10–15]-odstotna marža. V zvezi z družbo AOE je v stališču iz leta 1991 sprejeta 65-odstotna marža na odhodke iz poslovanja podružnice do [60–70] milijonov USD in 20-odstotna marža nad tem zneskom, v stališču iz leta 2007 pa je sprejeta [10–15]-odstotna marža na odhodke iz poslovanja podružnice z donosom intelektualne lastnine v višini [1–5] % prometa podružnice v zvezi z „akumulirano tehnologijo za proizvodni proces“ ([280]) irske podružnice. Ker skupina Apple ob prošnjah za sporni davčni stališči ni pripravila poročil o razporeditvi dobička, sočasna pojasnila za utemeljitev izbire teh stopenj donosa v letih 1991 in 2007 niso na voljo.

(347) Kar zadeva stališče iz leta 1991, se zdi, da je bil sistem mejne vrednosti, dogovorjen za družbo AOE v višini 65 % odhodkov iz poslovanja, ki se zmanjša na 20 % nad [60–70] milijoni USD, dosežen s pogajanji in da je bil pogojen z zaposlitvenimi preudarki, kot je razvidno iz odlomkov v oddelku 2.2.3 in zlasti iz navedbe v zvezi s potrebo, da „da ne bi preprečili širitve dejavnosti na Irskem“, v teh odlomkih ([281]). Sodišče je v zvezi s tem odločilo, da če ima davčna uprava široko diskrecijsko pravico za določitev upravičencev ali pogojev, pod katerimi se odobri davčna olajšava, priznana na podlagi meril, ki niso povezana z davčnim sistemom, kot so zaposlitveni preudarki, je treba za izvajanje te diskrecijske pravice šteti, da ustvarja selektivno prednost.

(348) Komisija se ne strinja z irsko razlago te navedbe ([282]), da bi bilo nerazumljivo, če bi pogodbeni proizvajalec po visokem plačilu sprejel znižani dodatek na svoje stroške. Cilj racionalnega gospodarskega subjekta je kar najbolj povečati dobiček glede na stopnjo tveganja in racionalni gospodarski subjekt ne bi sprejel nižjih donosov in se odrekel dobičku, ker je sicer prejel zadostne donose. Komisija meni tudi, da razlaga, ki jo v zvezi s to navedbo ([283]) predlaga skupina Apple, ni smiselna, saj bi jo bilo po mnenju te družbe treba razumeti ob upoštevanju dejstva, da dodatne naložbe v osnovna sredstva, potrebne za širitev, verjetno ne bi bile tako visoke kot prvotne naložbe v osnovna sredstva ([284]). Zlasti ni mogoče sprejeti trditve skupine Apple, predstavljene v *ad hoc* študiji, ki jo je pripravil [drugi svetovalec skupine Apple] ([285]), da bi bilo treba manj obdavčiti dobičke, ki izhajajo iz učinkovitosti. V skladu s tem poročilom znižan odstotek obdavčitve dobička, ki presega mejno

([280]) Glej prošnjo za davčno stališče z dne 16. maja 2007, na kateri temelji stališče iz leta 2007, str. 1.
([281]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 119. Glej uvodno izjavo 65.
([282]) Zadeva C-6/12, *P Oy* EU:C:2013:525, točke od 25 do 28 in navedena sodna praksa.
([283]) Glej uvodno izjavo 65.
([284]) Glej stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točka 112.
([285]) Glej uvodno izjavo 170.

vrednost, odraža temeljno ekonomijo obsega. Vendar po mnenju Komisije ni ekonomsko upravičeno, da bi družba sprejela nižji dobiček, kadar ima nižje stroške. Podobno zmanjšanje obdavčitve za velike družbe, ki imajo koristi od ekonomije obsega, ni v skladu z logiko davčnega sistema. Natančneje, če bi bil dobiček, ki se ustvari z ekonomijo obsega, manj obdavčen od dobička, ki ga ustvarijo mala podjetja, bi imele velike družbe dvojno prednost, in sicer bi velike družbe, ki so učinkovitejše od manjših, imele korist od ustvarjanja višjih dobičkov in, ker se davek obračuna kot odstotek dobička, od upravičenosti do nižje stopnje za obdavčitev tega dobička. Taka dodatna prednost ni v skladu z logiko davčnega sistema, da se obdavči dobiček vseh družb, ki so davčne zavezanke na Irskem, ne glede na njihovo velikost in položaj na trgu. Nazadnje, sprejetje nižje profitne marže na enoto prodanega blaga, kadar se poveča količina, prodana določeni stranki, bi lahko bilo skladno s tržno logiko. Vendar to ne pomeni samodejno nižjega dobička, zabeleženega v zvezi z računom te stranke, saj bi se lahko zmanjšane profitne marže na enoto načeloma več kot izravnale z večjimi količinami, prodanimi tej stranki. Irska ni imela dokazov o temeljni strategiji skupine Apple za določanje cen, ki bi ustrezala podobnemu vzorcu donosnosti. Spodbude, ki so podobne rabatom na dejanske davčne stopnje, katerih namen je povečanje dejavnosti in zaposlovanja, nikakor niso v skladu z logiko davčnega sistema.

(349) Nasprotno pa Komisija lahko sprejme pojasnila Irske ([286]) in skupine Apple ([287]) v zvezi s predpisano amortizacijo, ki je bila dogovorjena v stališču iz leta 1991 in o kateri je Komisija izrazila dvome v sklepu o začetku postopka. Komisija je v sklepu o začetku postopka menila, da dogovor Irish Revenue, da se znesek predpisane amortizacije omeji na znesek, ki amortizacijo, obračunano v računovodskih izkazih, presega za največ [1–10] milijonov USD, ni utemeljen z nobeno metodo ali upravičen z dejanskimi izdatki, temveč se zdi, da je rezultat pogajanj. Irska in skupina Apple sta trdili, da stališče iz leta 1991 v tej točki omejuje davčno olajšavo. Irska je zlasti pojasnila, da sta družbi ASI in AOE ponudili letno omejitev koriščenja predpisanih amortizacij, čeprav bi bili ti družbi upravičeni do uveljavljanja višjih amortizacij v krajšem obdobju ([288]), tako da če se ta element stališča oceni posamično in ločeno od drugih elementov stališča, ne daje selektivne prednosti tema družbama.

(350) V *ad hoc* poročilih, ki sta jih pripravili družba PwC in [davčni svetovalec skupine Apple], je v zvezi s stališčem iz leta 2007 navedena naknadna utemeljitev stopenj donosa, dogovorjenih za irski podružnici družb ASI in AOE. Poročili temeljita na študiji primerljivosti, vendar medtem ko so v poročilu družbe PwC predstavljene vse družbe, ki jih je davčni svetovalec štel za primerljive za oceno donosa v skladu z neodvisnim tržnim načelom za podružnici, pa v *ad hoc* poročilu [davčnega svetovalca skupine Apple] primerljivke niso razkrite. V *ad hoc* poročilu [davčnega svetovalca skupine Apple] so izpostavljene težave v zvezi s primerljivostjo, predvsem vsebinske razlike v tem poročilu ([289]), vendar je kljub temu opravljeno iskanje primerljivk v zbirki.

(351) Komisija najprej meni, da uporaba študije primerljivosti, ki temelji na iskanju primerljivk v zbirki, ni ustrezna za ocenjevanje dobička v skladu z neodvisnim tržnim načelom za irski podružnici družb ASI in AOE. Da bi s tako študijo zagotovili zanesljiv približek tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, morajo biti proizvodi, ki jih prodajajo tretje strani, ki so vključene v študijo primerljivosti, primerljivi blagu, ki ga prodaja družba ASI, in blagu, ki ga proizvaja družba AOE. Vendar pri merilih za izključitev, ki sta jih za izbiro primerljivk uporabila družba PwC in [davčni svetovalec skupine Apple], ni upoštevano dejstvo, da skupina Apple prodaja visokokakovostno blago z blagovno znamko in svoje proizvode na trgu pozicionira kot take, izbrane

([286]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 121 in naslednje.
([287]) Stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točka 115 in naslednje.
([288]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 127.
([289]) Glej *ad hoc* poročilo [davčnega svetovalca skupine Apple] o transfernih cenah, str. 13: „udeleženi geografski trgi, pogodbeni pogoji, proizvodni program in obseg v zvezi z nepovezanimi distributerji so bistveno drugačni v primerjavi s tistimi, ki so upoštevni za dejavnosti irske podružnice družbe ASI."

družbe pa se lahko na trgu pozicionirajo drugače. Donosa v skladu z neodvisnim tržnim načelom za distributerja, kot je družba ASI, ni mogoče oceniti, ne da bi se upoštevalo to dejstvo, še zlasti ker je družba ASI, kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 338, odgovorna za jamstva za prodano blago, ki v zvezi z visokokakovostnim blagom z blagovno znamko pomenijo nezanemarljivo tveganje ([290]), in ker družba ASI nosi precejšnje tveganje za vrhunsko blago, s katerim irska podružnica ne ravna fizično, kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 339, kar načeloma ne velja za izbrane primerljivke. Poleg tega bi bila lahko znatna razlika v višini spremenljivih stroškov težava z vidika primerljivosti, saj pomenijo stroški poslovanja družbe ASI zelo majhen delež njenih prihodkov od prodaje.

(352) Poleg teh splošnih pomislekov v zvezi z uporabo študije primerljivosti vidi Komisija v tem primeru posebno težavo v tem, da so vsaj tri od 52 družb, ki jih je družba PwC izbrala kot primerljivke, v likvidaciji ([291]). Družbe, ki nimajo trajnostnega poslovnega modela, načeloma ne morejo biti zanesljivi primerjalni subjekti pri določanju ustrezne ravni plačila. Ker dejstvo, da je velik del vzorca v likvidaciji, kaže, da trajnostnost poslovnega modela ni bila dovolj upoštevan dejavnik pri izbiri, ni mogoče ugotoviti reprezentativnosti vseh primerljivk.

(353) Kljub tem splošnim in posebnim pomislekom o študijah primerljivosti iz *ad hoc* poročil je Komisija zaradi popolnosti preučila, kakšna bi bila ustrezna stopnja donosa, če bi se kot kazalnik ravni dobička namesto odhodkov iz poslovanja za družbo ASI uporabili prihodki od prodaje, za družbo AOE pa skupni stroški. Komisija opozarja, da te analize ne opravlja za določitev plačila v skladu z neodvisnim tržnim načelom za funkcije, ki jih opravljata irski podružnici ([292]), temveč da bi dokazala, da tudi če je Irish Revenue upravičeno sprejela neutemeljeno domnevo, ki jo Komisija izpodbija, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, neustrezna izbira odhodkov iz poslovanja in neustrezno nizke stopnje donosa, ki jih je Irish Revenue sprejela pri uporabi enostranskih metod razporejanja dobička, odobrenih s spornima davčnima stališčema, privedejo do letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ki vsekakor odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida za njuni irski podružnici.

(354) V zvezi z družbo ASI je analiza glede mediane donosnosti prihodkov od prodaje ([293]), opravljena za enako obdobje, kot je bilo upoštevano pri analizi, ki jo je z uporabo istih primerljivk opravila družba PwC, predstavljena na sliki 13.

Slika 13

Pribitek dobička iz poslovanja na promet za 52 družb, ki jih je izbrala družba PwC

	Povprečje 2007–2011 (%)
Spodnji kvartil (25. percentil)	1,3
Mediana	3,0
Zgornji kvartil (75. percentil)	4,5

([290]) Tveganje v zvezi z jamstvom narašča s ceno povezanega blaga, zato pomeni kakovostno blago z blagovno znamko tveganje zaradi njegove razmeroma visoke cene, vključno s stroški za sestavne dele. Glej v zvezi s tem odstavek 3.37 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995, ki ponazarja naslednji primer: „Predpostavimo, da davčni zavezanec prodaja povezanemu podjetju videorekorderje vrhunske kakovosti in da se edina razpoložljiva informacija o dobičku primerljive poslovne dejavnosti nanaša na prodajo videorekorderjev srednje kakovosti. Predpostavimo, da trg videorekorderjev vrhunske kakovosti in njihova prodaja rasteta, da je težko vstopiti na ta trg, da je na njem malo tekmecev in da so velike možnosti za diferenciacijo izdelkov. Vse te razlike verjetno pomembno vplivajo na dobičkonosnost pregledovanih in primerjanih dejavnosti in v takem primeru bi bila potrebna prilagoditev. Podobno kot pri drugih metodah bo zanesljivost potrebne prilagoditve vplivala na zanesljivost analize. Opozoriti je treba, da se lahko dobičkonosnost razlikuje celo pri podjetjih, ki delujeta v popolnoma isti panogi; odvisna je od njunih tržnih deležev, konkurenčnega položaja na trgu itd.“ Ta primer ni bil več naveden v smernicah OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010.

([291]) V podatkovni zbirki Bureau van Dijk, ki jo je uporabila družba PwC, je v zvezi z družbama TECNOTEL ITALIA S.P.A. in MIELCO SPA navedeno, da sta ti družbi v likvidaciji, prav tako pa je v skladu z javnimi viri v likvidaciji družba MEMTEC IBERICA SL.

([292]) Glej uvodno izjavo 326.

([293]) Pri iskanju po zbirki je uporabljen promet (ali prihodki iz poslovanja).

(in %)

	EBIT/promet	2011	2010	2009	2008	2007	povprečje
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

(in %)

	EBIT/promet	2011	2010	2009	2008	2007	povpre-čje
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

(in %)

	EBIT/promet	2011	2010	2009	2008	2007	povpre-čje
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) Ob uporabi primerljivih družb, ki jih je izbrala družba PwC, pri čemer je irska podružnica družbe ASI testna stranka, prihodki od prodaje pa kazalnik ravni dobička, je analiza na sliki 13 pokazala, da znaša mediana donosnosti prihodkov od prodaje 3 % z interkvartilnim razponom ([294]) med 1,3 % in 4,5 %. Na podlagi finančnih podatkov iz preglednice 1 tega sklepa in informacij iz uvodne izjave 105, ki temeljijo na davčnih napovedih, je dohodek iz poslovanja irske podružnice družbe ASI, obdavčen po običajni, 12,5-odstotni irski stopnji davka od dohodkov pravnih oseb, leta 2012 znašal približno [40–50] milijonov USD, kar je približno [0,0–0,5] % prometa družbe ASI leta 2012. Ta znesek je skoraj 20-krat nižji od zneska, ki bi izhajal iz uporabe spodnjega kvartila iz analize na sliki 13, ki temelji na popravljeni analizi primerljivosti, ki jo je izvedla družba PwC.

(356) Torej, tudi če je Irish Revenue upravičeno sprejela metodo razporejanja dobička, ki temelji na enostranski metodi za dodelitev dobička, pri kateri je irska podružnica družbe ASI izbrana kot testna stranka, kar Komisija izpodbija, obdavčljivi dobiček družbe ASI na Irskem, ki izhaja iz uporabe spornih davčnih stališč, odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. To odstopanje vodi do znatnega znižanja obveznosti družbe ASI glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem v primerjavi z nepovezanimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Zato bi bilo za ti stališči treba šteti, da družbi ASI dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe.

(357) Kar zadeva družbo AOE, obdavčljivi dobiček te družbe leta 2012 ustreza približno [1–5] % skupnih stroškov. Ta odstotek pade v interkvartilni razpon, predstavljen v *ad hoc* poročilih družbe PWC in [davčnega svetovalca skupine Apple], in je blizu 25. centila, kar po mnenju davčnega svetovalca pomeni spodnji del razpona primerljivih tržnih vrednosti. Po mnenju [davčnega svetovalca skupine Apple] bi spodnji kvartil dodatka na skupne stroške v obdobju 2009–2011 ([295]) znašal [4,5–5,0] % (z mediano [5–10] %), po mnenju družbe PwC pa bi v obdobju 2007–2011 ([296]) znašal [3,0–3,5] % (z mediano [5–10] %).

(358) Vendar je primerljivost posamezne družbe z irsko podružnico družbe AOE v *ad hoc* poročilu družbe PwC ugotovljena samo na podlagi informacij, ki so na voljo v komercialni podatkovni zbirki, v tem poročilu pa ni utemeljeno, zakaj je 25. centil brez podrobne analize primerljivosti poslovne in stroškovne strukture posamezne družbe sprejet kot spodnji del območja, namesto da bi se zahtevalo ožje območje za obravnavo pomislekov v zvezi s primerljivostjo ([297]).

([294]) Družba PwC in [davčni svetovalec skupine Apple] imenujeta interkvartilni razpon razpon primerljivih tržnih vrednosti.
([295]) Glej sliko 10.
([296]) Glej uvodno izjavo 217.
([297]) Odstavek 3.57 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010 v zvezi s tem navaja: „Lahko se tudi zgodi, da je kljub vsem prizadevanjem, da se izključijo točke, ki imajo manjšo stopnjo primerljivosti, rezultat analize razpon vrednosti, za katere se glede na postopek, uporabljen za izbiro primerljivk, in glede na omejitve pri razpoložljivih informacijah o primerljivkah šteje, da še vedno vsebujejo določene pomanjkljivosti v zvezi s primerljivostjo, ki jih ni mogoče identificirati in/ali kvantificirati in zato niso popravljene. V takšnih primerih, če razpon vključuje znatno število opažanj, je mogoče zanesljivost analize izboljšati s pomočjo statističnih orodij, ki za zoženje razpona upoštevajo osrednji trend (na primer interkvartilni razpon ali drugi percentili).“

(359) Poleg tega izid *ad hoc* poročila družbe PwC temelji samo na primerjavi s proizvodnimi družbami, v tem poročilu pa je navedeno, da irska podružnica družbe AOE zagotavlja tudi skupne storitve drugim družbam iz skupine Apple v regiji EMEIA, na primer dejavnosti v zvezi s financami (računovodstvo, storitve obračunavanja plač in obveznosti do dobaviteljev), informacijskimi sistemi in tehnologijo ter človeškimi viri ([298]). Nobena od teh funkcij ni vključena v analizo iz *ad hoc* poročila družbe PwC, zato tega poročila ni mogoče uporabiti za naknadno utemeljitev, da so bile te funkcije plačane v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

(d) **Sklep o napačni uporabi enostranskih metod razporejanja dobička v spornih davčnih stališčih**

(360) Komisija torej meni, da tudi če je Irish Revenue upravičeno sprejela neutemeljeno domnevo, kar Komisija izpodbija, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske ([299]), pa metode razporejanja dobička, odobrene v spornih davčnih stališčih, vseeno privedejo do rezultata, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. V teh stališčih je odobreno obdavčljivo plačilo, ki ga irski podružnici zaradi lastne donosnosti ne bi sprejeli, če bi bili ločeni in neodvisni družbi, ki opravljata enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji. Ker te metode razporejanja dobička znižujejo obveznost družb ASI in AOE glede plačila davkov v skladu z običajnimi pravili za obdavčitev dobička pravnih oseb na Irskem v primerjavi z nepovezanimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček je v skladu s tem sistemom določen s cenami, ki so izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom, sporni davčni stališči z odobritvijo teh metod dajeta selektivno prednost družbama ASI in AOE v smislu člena 107(1) Pogodbe.

8.2.2.4 ***Sklep o obstoju selektivne prednosti, ki izhaja iz odstopanja od običajnih pravil za obdavčitev dobička pravnih oseb na Irskem***

(361) Komisija v okviru obeh sklepanj ugotavlja, da metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema, privedejo do znižanja obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb v skladu z običajnimi pravili za obdavčitev dobička pravnih oseb na Irskem v primerjavi z nepovezanimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Komisija zato meni, da ti stališči družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe.

(362) Ta ugotovitev je dodatno potrjena z dvema dodatnima dejavnikoma, ki kažeta, da metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema, ne privedejo do rezultata, ki bi bil zanesljiv približek tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom.

(363) Prvič, kot je navedeno v uvodni izjavi 262, sta bili sporni davčni stališči izdani brez poročila o razporeditvi dobička. Kot je pojasnjeno v sklepu o začetku postopka, dejstvo, da skupina Apple v času, ko sta bili sporni davčni stališči izdani, ni predložila poročila o razporeditvi dobička v podkrepitev metod razporejanja dobička, ki jih je predlagala Irish Revenue, nakazuje, da metode, odobrene s tema stališčema, ne privedejo do rezultata, ki bi bil zanesljiv približek tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom.

(364) Drugič, stališče iz leta 1991 je bilo izdano za nedoločen čas brez klavzule o ponovnem pregledu in se je dejansko uporabljalo 15 let, dokler ni bilo izdano stališče iz leta 2007. Stališče iz leta 2007, v katerem je bila klavzula

([298]) *Ad hoc* poročilo družbe PwC, str. 12.
([299]) Oddelek 8.2.2.2.

o ponovnem pregledu, je bilo prav tako izdano za nedoločen čas in se je po navedbah skupine Apple uporabljalo 8 let, dokler ni bila vzpostavljena nova struktura skupine Apple na Irskem. Ker dogovor med davčno upravo in davčnim zavezancem nima določenega datuma prenehanja veljavnosti, so napovedi prihodnjih razmer, na katerih temelji ta dogovor, manj natančne, zaradi česar je zanesljivost metode, odobrene z dogovorom, dvomljiva ([300]). To velja *a priori* za stališče, izdano za nedoločen čas.

(365) Irska trdi, da je bila ne glede na trajanje stališča iz leta 1991 vsakoletna napoved „opravljena na novo“ in da ne bi bilo mogoče uporabiti osnove za pripis dobička podružnici, ki je določena v stališču, „če bi ta osnova postala nezanesljiva zaradi spremenjenih dejstev in okoliščin“ ([301]). Vendar ni jasno, kako bi lahko Irish Revenue vedela za spremembe dejstev in okoliščin. Skupina Apple bi lahko letno davčno napoved enostavno vložila na podlagi stališča iz leta 1991, ne da bi ji bilo treba Irish Revenue obvestiti o kakršnih koli večjih spremembah ([302]). Dejansko v stališču iz leta 1991 v nasprotju s stališčem iz leta 2007 ni klavzule o ponovnem pregledu, ki določa, da se bo stališče prenehalo uporabljati, če se znatno spremenijo izvajane dejavnosti.

(366) Poleg tega ni jasno, zaradi katerih sprememb je bilo stališče iz leta 1991 nadomeščeno s stališčem iz leta 2007. Vnaprejšnji cenovni sporazum načeloma velja, dokler so izpolnjene bistvene domneve, potrjene s stališčem ([303]). V spornih stališčih bistvene domneve niso opredeljene. V stališču iz leta 2007 prav tako ni jasno, katere spremembe bistvenih domnev, če so sploh obstajale, so spodbudile zahtevo za spremembe ureditve iz leta 1991.

(367) V stališču iz leta 2007 je celo dogovor, da če se skupina Apple odloči za prestrukturiranje poslovanja hčerinskih družb na Irskem in v strukturo vključi nove irske družbe ali združi obstoječe družbe, se bodo metode razporejanja dobička, odobrene s stališčem iz leta 2007, še naprej uporabljale za vse nove ali združene subjekte, če te družbe „opravljajo enako vrsto poslovnih dejavnosti“ kot družbi ASI in AOE. Čeprav stališče iz leta 2007 sicer vsebuje klavzulo o ponovnem pregledu, v skladu s katero se stališče ne bo več uporabljalo, če se izvajane dejavnosti znatno spremenijo, ni jasno, kaj pomeni znatna sprememba, prav tako pa Irska tega ni pojasnila niti to ni bilo podrobneje opredeljeno v stališču. Na podlagi zelo omejenega opisa dejavnosti irskih podružnic družb ASI in AOE v stališčih je težko določiti, ali bi se sprememba funkcij, ki se izvajajo, ali tveganj, ki jih obvladujeta irski podružnici, štela za znatno spremembo. Ker se očitno niti poslovno prestrukturiranje ne šteje za „znatno spremembo dejavnosti“, se zdi, da bi lahko skupina Apple ugodno davčno obravnavo iz spornih davčnih stališč v skladu s stališčem iz leta 2007 uporabljala samo z nekaterimi omejitvami.

(368) Tudi če bi metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema, ustrezale metodam, ki privedejo do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, ko sta bili stališči izdani – kar sicer ne velja –, se zaradi nedoločenega časa trajanja teh stališč vsekakor postavlja vprašaje o ustreznosti razporeditve dobička ob upoštevanju morebitnih sprememb gospodarskega in zakonodajnega okolja v letih, ko sta se uporabljali stališči ([304]).

([300]) Glej točko 51 Priloge k poglavju IV smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010 in Priloge o Smernicah za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po postopku skupnega dogovora (vnaprejšnji cenovni sporazumi po skupnem dogovoru) iz smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 1995.

([301]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 130.

([302]) Skupina Apple v točki 72 stališč k sklepu o začetku postopka navaja, da je med letoma 1991 in 2006 stalno sodelovala z Irish Revenue glede organizacijske strukture in glavnih dejavnosti irskih podružnic na podlagi splošne pristojnosti Irish Revenue za spremljanje skladnosti z irskimi davčnimi pravili. Vendar to ne odtehta dejstva, da bi moral davčni organ po določenem številu let ponovno oceniti, ali sporazum še vedno velja ali pa ga je treba pregledati, predvsem ob upoštevanju dejstva, da se je dejavnost skupine Apple v tem obdobju bistveno razvila. Poleg tega se zdi, da ni evidenc o tem domnevnem stalnem sodelovanju, saj je Komisija v dopisu z dne 8. oktobra 2013 od Irske zahtevala, naj spornima davčnima stališčema predloži vse bistvene elemente za utemeljitev teh davčnih stališč.

([303]) Odstavek 4.142 smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010: „Če so izpolnjene bistvene predpostavke, lahko da vnaprejšnji cenovni sporazum udeleženim davčnim zavezancem za določeno obdobje gotovost glede davčnega obravnavanja vprašanj določanja transfernih cen, ki so vključena v vnaprejšnji cenovni sporazum.“

([304]) Sklep o začetku postopka, uvodna izjava 65.

8.2.3 ALTERNATIVNO SKLEPANJE: SELEKTIVNA PREDNOST SAMO NA PODLAGI OMEJENEGA REFERENČNEGA SISTEMA IZ ODDELKA 25 TCA 97

8.2.3.1 ***Selektivna prednost zaradi odstopanja od oddelka 25 TCA 97, ki povzroči znižanje davčne osnove***

(369) Irska in skupina Apple trdita, da bi moral biti ustrezen referenčni sistem samo oddelek 25 TCA 97 ter da je bila določitev obdavčljivega dobička družb ASI in AOE povsem skladna z običajno upravno prakso v skladu s to določbo ([305]). Kot je pojasnjeno v oddelku 8.2.1.2 tega sklepa, Komisija meni, da referenčni sistem v tem primeru ni omejen samo na oddelek 25 TCA 97, temveč da je ta določba sestavni in nujni del referenčnega sistema iz oddelka 8.2.1.1 – običajnih pravil za obdavčitev dobička pravnih oseb na Irskem –, katerega bistveni cilj je obdavčitev dobička vseh družb, zavezanih za plačilo davka na Irskem.

(370) Komisija brez poseganja v to ugotovitev v okviru alternativnega sklepanja meni, da tudi če bi bil v tem primeru samo oddelek 25 TCA 97 ustrezen referenčni sistem, sporni davčni stališči dajeta selektivno prednost družbama ASI in AOE zaradi znižanja njunega obdavčljivega dobička, od katerega se v skladu s to določbo obračuna davek od dohodka pravnih oseb.

(371) Irska priznava, da v oddelku 25 TCA 97 ni navodil za določitev obdavčljivega dobička podružnice, kar priznava tudi skupina Apple ([306]). Vendar Irska trdi, da uporabe oddelka 25 TCA 97 ne ureja neodvisno tržno načelo, temveč da ta od Irish Revenue zahteva, naj presoja ob upoštevanju posameznih dejstev in okoliščin vsakega primera, ki lahko vključujejo „funkcije, ki jih opravlja katera koli podružnica, njene interese (če obstajajo) v zvezi s sredstvi družbe, naravo in stopnjo kakršnih koli tveganj, ki jih prevzame podružnica, in njen skupni prispevek k dobičku družbe“ ([307]). Komisija ugotavlja, da so merila, ki jih je navedla Irska za določanje obdavčljivega dobička podružnice – opravljane funkcije, vložena sredstva in prevzeta tveganja podružnice –, v bistvu enaka merilom iz člena 7(2) vzorčne davčne konvencije OECD za razporejanje dobička k stalni poslovni enoti integrirane družbe nerezidentke ([308]). Povedano drugače, Irska ni navedla – Komisija pa ni mogla opredeliti – nobenega drugega objektivnega standarda razen neodvisnega tržnega načela, s katerim se zagotovi dosledna uporaba oddelka 25 TCA 97 za zagotovitev enake obravnave vseh integriranih družb nerezidentk v skladu s to določbo.

(372) Poleg tega, čeprav je Irska neodvisno tržno načelo v nacionalni pravni sistem formalno uvedla šele s finančnim zakonom iz leta 2010, ki je začel veljati 1. januarja 2011, in čeprav ta zakonodaja izključuje dogovore med podružnico in njenim sedežem družbe, ki ni rezident ([309]), se je pri analizi davčnih stališč, ki jih je Irish Revenue izdala v zvezi z razporeditvijo dobička irskim podružnicam družb nerezidentk za naknadno uporabo oddelka 25 TCA 97 pokazalo, da metode razporejanja dobička, ki jih je Irish Revenue potrdila v številnih od teh stališč, temeljijo na neodvisnem tržnem načelu ([310]).

(373) Na primer, v primeru družbe [B] ([311]) so v dopisu njenega davčnega svetovalca Irish Revenue obsežne navedbe o neodvisnem tržnem načelu. Družba [B] je davčna rezidentka v […], ima irsko podružnico in je del […]

([305]) Stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točke 159, 160 in 171. Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 27. Vendar niti Irska niti skupina Apple nista navedli primerov „običajne upravne prakse“, da bi dokazali domnevno doslednost Irish Revenue pri izdajanju davčnih stališč.

([306]) Glej uvodno izjavo 248.

([307]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 21. Glej tudi stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točki 154 in 155. Obe stališči sta povzeti v opombah 188 in 189.

([308]) Glej uvodno izjavo 84.

([309]) Glej uvodno izjavo 78.

([310]) Irska je v odgovor na zahtevo, naj predloži stališča o dejavnostih na Irskem, ki so povezana z enakim davčnim vprašanjem kot sporni davčni stališči, predložila sedem stališč o razporeditvi dobička irskim podružnicam devetih družb nerezidentk. V odgovor na nadaljnjo zahtevo Komisije, naj predloži vsa stališča o razporeditvi dobička, ki so bila izdana od leta 2004, ter tudi vsa stališča, ki so bila izdana pred tem datumom in še vedno veljajo, je predložila deset dodatnih stališč, vključno s štirimi stališči, ki naj bi se nanašala na razporeditvi dobička k podružnici (glej uvodni izjavi 3 in 6). Za ta odgovora se zato šteje, da zajemata vso prakso Irish Revenue v zvezi z izdajanjem davčnih stališč o razporeditvi dobička k podružnici integriranih družb nerezidentk.

([311]) Glej uvodno izjavo 385.

multinacionalne skupine [večina družb, ki so navedene v uvodnih izjavah 2 in 6, je del multinacionalnih skupin iz ZDA]. Njen davčni svetovalec za namen razporeditve dobička k podružnici predlaga, naj se sedež družbe [B] in njena irska podružnica štejeta za dva ločena pravna subjekta, ki sodelujeta v skladu z neodvisnim tržnim načelom, pri čemer se sklicuje na vzorčno davčno konvencijo OECD. V zvezi z neodvisnim tržnim načelom je v dopisu pojasnjeno, da „[č]eprav Irska nima konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja z […], so v modelu OECD določene smernice za izračun dobičkov podružnice, ki jih je mogoče uporabiti kot ustrezno primerjalno merilo". Irish Revenue je v stališču iz leta 1998 menila, da je uporaba neodvisnega tržnega načela sprejemljiva za razporeditev dobičkov k irskim podružnicam.

(374) V davčnem stališču iz leta 2003 v zvezi z družbo [A] ([312]) se je Irish Revenue strinjala z razporeditvijo dobička med to družbo nerezidentko in njeno irsko podružnico na podlagi neodvisnega tržnega načela. Družba [A] je ustanovljena v […] s podružnicami v […] jurisdikcijah, vključno z Irsko, in je del […] multinacionalne skupine. Davčni svetovalec se v prošnji za davčno stališče, v kateri je pojasnjen položaj družbe, sklicuje na oddelek 25 TCA 97, pri čemer navaja, prvič, da v tej določbi ni nadaljnjih smernic za določanje dobička iz poslovanja ter, drugič, da je koristno upoštevati pristop iz vzorčne davčne konvencije OECD in neodvisno tržno načelo. Po mnenju davčnega svetovalca je „pristop iz modela OECD skladen z irsko nacionalno zakonodajo in dejansko pomeni le malo več kot ponovljeni prikaz položaja v skladu z nacionalno zakonodajo". V prošnji za davčno stališče je izpostavljena metoda za porazdelitev dobička, na podlagi katere se 12,5 % vsega dobička družbe [A] dodeli irski podružnici. Na podlagi tega pristopa, ki ga je Irish Revenue sprejela, je bil razporejen dobiček v primeru irske podružnice družbe [A].

(375) V davčnem stališču iz leta 2006 v zvezi z družbo [F] ([313]) se je Irish Revenue strinjala z metodo, ki jo je ta družba predlagala za razporejanje dobička njeni prihodnji irski podružnici. Družba [F] je davčna rezidentka v […], ima irsko podružnico in je del […] multinacionalne skupine. Kot osnovo za metodo razporejanja dobička, ki jo je predlagala družba [F], je njen svetovalec uporabil neodvisno tržno načelo OECD, v skladu s katerim „bi bilo treba dobiček podružnice določiti tako, da se podružnica v bistvu šteje za subjekt, ki je kar najbolj ločen od svojega sedeža družbe, za razprave ali pogajanja podružnice s sedežem družbe pa bi bilo treba šteti, da potekajo v skladu z neodvisnim tržnim načelom z vidika določanja donosnosti podružnice".

(376) Nazadnje, v davčnem stališču v zvezi z družbo [M] ([314]) davčni svetovalec zahteva soglasje irskih organov k „razporeditvi dobička med sedežem [družbe [M]] in irsko podružnico, [ki] bo odražala dejstvo, da bodo tveganja irske podružnice omejena […]". V prošnji je nadalje pojasnjeno, da „bo irska podružnica delovala kot proizvajalka za dodelavne posle za sedež [družbe [M]] […], plačana pa bo v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

(377) Čeprav neodvisno tržno načelo v irski zakonodaji ni bilo izrecno določeno do leta 2011 ([315]), Komisija trdi, da je neodvisno tržno načelo neločljivo povezano z uporabo oddelka 25 TCA 97, saj Irska ni navedla nobenega drugega objektivnega standarda, to načelo pa se je v praksi Irish Revenue glede izdajanja davčnih stališč že v devetdesetih letih prejšnjega stoletja uporabljalo kot podlaga za določitev obdavčljivega dobička integrirane družbe nerezidentke v skladu z oddelkom 25 TCA 97.

(378) Komisija je v oddelku 8.2.2.2 in oddelku 8.2.2.3 že dokazala, da so s spornima davčnima stališčema potrjene metode razporejanja dobička, katerih rezultat odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, kar povzroči zmanjšanje obdavčljivega dobička družb ASI in AOE za namene davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem in prinaša gospodarsko prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe. Komisija na podlagi sklepanja iz teh oddelkov meni tudi, da ti davčni stališči družbama ASI in AOE

([312]) Glej uvodno izjavo 387.
([313]) Glej uvodno izjavo 392.
([314]) Glej uvodno izjavo 391.
([315]) Ni navedeno v oddelku 25 TCA 97.

dajeta selektivno prednost na podlagi bolj omejenega referenčnega sistema iz oddelka 25TCA 97, saj povzročita znižanje obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na podlagi te določbe in torej njune obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem v primerjavi z drugimi družbami nerezidentkami, ki so prav tako obdavčene na podlagi te določbe.

8.2.3.2 ***Selektivna prednost, ki je posledica izvajanja diskrecijske pravice Irish Revenue, ne da bi bila določena objektivna merila v zvezi z davčnim sistemom***

(379) Tudi ob domnevi, da uporabe oddelka 25 TCA 97 ne ureja neodvisno tržno načelo, kar Komisija izpodbija, bi bilo za sporni davčni stališči še vedno treba šteti, da družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe, saj bi tedaj izhajali iz diskrecijske pravice, ki jo izvaja Irish Revenue, ne da bi bila določena objektivna merila v zvezi z davčnim sistemom.

(380) Čeprav je davčnim upravam pri uporabi nacionalnih davčnih določb treba priznati določeno diskrecijsko pravico zaradi razlik med davčnimi zavezanci, pa je, kadar ima davčna uprava široko diskrecijsko pravico izbire upravičencev ali pogojev za uporabo zakonodaje na podlagi meril, ki so tuja davčnemu sistemu, za izvajanje te diskrecijske pravice treba šteti, da daje prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo drugega blaga, ki so glede na cilj, ki si ga prizadeva doseči zadevna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ([316]). Povedano drugače, stališča, v katerih je samo navedena pravilna razlaga ustreznih nacionalnih davčnih določb in ki ne odstopajo od dosledne upravne prakse, načeloma ne prinašajo selektivne prednosti. Nasprotno pa stališča, pri katerih davčne uprave izvajajo diskrecijsko pravico, ki ne temelji na objektivnih merilih v zvezi z davčnim sistemom, ustvarjajo domnevo selektivne prednosti.

(381) Komisija in Irska se strinjata, da v oddelku 25 TCA 97 niso določena objektivna merila za razporejanje dobička med različnimi deli iste družbe nerezidentke ([317]). Vendar se Irska ne strinja s Komisijo, da oddelek 25 TCA 97 ureja neodvisno tržno načelo. Če ima Irska prav in ob upoštevanju, da Irska ni predstavila nobenega drugega objektivnega standarda za razporejanje dobička družbe nerezidentke za namene uporabe oddelka 25 TCA 97, bi to pomenilo, da diskrecijska pravica Irish Revenue pri uporabi te določbe ne temelji na objektivnih merilih v zvezi z davčnim sistemom, kar ustvarja domnevo selektivne prednosti. Komisija je v oddelku 8.2.2.2 in oddelku 8.2.2.3 že dokazala, da so s spornima davčnima stališčema odobrene metode razporejanja dobička, katerih rezultat je zmanjšanje obdavčljivega dobička družb ASI in AOE za namene davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem in gospodarska prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe. Na podlagi sklepanja iz teh oddelkov bi bilo za sporni davčni stališči treba šteti tudi, da družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe, saj sta bili izdani na podlagi diskrecijske pravice Irish Revenue v skladu z oddelkom 25 TCA 97, ki se je izvajala, ne da bi bila določena objektivna merila v zvezi z davčnim sistemom.

(382) Nazadnje, po trditvah Irske in skupine Apple mora Komisija dokazati, da se je skupina Apple obravnavala ugodneje od drugih družb nerezidentk, ki jim je Irish Revenue dodelila davčna stališča za namene uporabe oddelka 25 TCA 97. Irska in skupina Apple s takim sklepanjem trdita, da ustrezen referenčni sistem ni oddelek 25 TCA 97, temveč praksa Irish Revenue glede izdajanja davčnih stališč v zvezi z družbami nerezidentkami.

(383) Na podlagi preučitve davčnih stališčih, ki jih je Irska predložila Komisiji in se nanašajo na razporeditev dobička irskim podružnicam družb nerezidentk ([318]), za katere je mogoče šteti, da zajemajo vso irsko prakso izdajanja davčnih stališč o razporejanju dobička k podružnici ([319]), Komisiji ni uspelo opredeliti nobenega doslednega

([316]) Zadeva C-6/12, *P Oy*, EU:C:2013:525, točka 27.
([317]) Glej uvodno izjavo 248.
([318]) Glej uvodni izjavi 2 in 6.
([319]) Sklep ne posega v ugotovitev o morebitni nezakonitosti in nezdružljivosti katerega koli od stališč, ki so opisana v tem sklepu, glede na pravila o državni pomoči, razen stališč, ki so bila izdana v zvezi z družbama ASI in AOE.

sklopa pravil, ki se na podlagi objektivnih meril na splošno uporabljajo za družbe nerezidentke, ki poslujejo prek podružnice na Irskem. Povedano drugače, praksa Irish Revenue glede izdajanja stališč o razporejanju dobička je preveč nedosledna, da bi bila ustrezen referenčni sistem, na podlagi katerega bi bilo sporni davčni stališči mogoče preučiti za ugotovitev, ali sta imeli družbi ASI in AOE zaradi stališč selektivno prednost.

(384) Številna od teh stališč so opisana v uvodnih izjavah 385 do 395 ([320]).

(385) *Stališče iz februarja 1998 – irska podružnica družbe [B]:* Družba [B] je del […] multinacionalne skupine ([321]). Irska podružnica te družbe se ukvarja s proizvodnjo […], organizacijo končne obdelave ter spremljanjem in upravljanjem dobave blaga strankam. Iz prošnje za davčno stališče je razvidno, da […] je proizvodnja na splošno daleč najbolj zapletena dejavnost v proizvodni verigi ([322]). Plačilo, ki ga je treba dodeliti irski podružnici za davčne namene ter ki ga je predlagal davčni svetovalec družbe in odobrila Irish Revenue, je enako 117 % skupnih stroškov irske podružnice ([323]), ki jih sestavljajo predvsem stroški prodaje in režijski stroški.

(386) *Stališče iz maja 2001 – irska podružnica družbe [C2]:* Družba [C2] je […] družba, ki pripada […] multinacionalni […] skupini [C]. V stališču je odobrena razporeditev dobička irski podružnici te družbe na podlagi prošnje davčnega zavezanca, v skladu s katero dobiček iz dejavnosti, ki so v stališču opisane kot „tehnikov nakup in ponovna prodaja proizvodov v okviru storitve prefakturiranja“, ne bo presegal 9 % stroškov za upravni center skupnih storitev, ki bo na Irskem.

(387) *Stališče iz maja 2003 – irska podružnica družbe [A]:* Družba [A] je del […] multinacionalne skupine […] ([324]). Irska podružnica te družbe po opisu iz prošnje za davčno stališče sodeluje pri proizvodnji […] in zagotavlja računovodske funkcije vsej družbi, katere del je. Davčni svetovalec družbe [A] se v prošnji za davčno stališče pri predlogu za razporeditev dobička podružnici sklicuje na vzorčno davčno konvencijo OECD. V prošnji za davčno stališče je navedeno, da čeprav so nadzor nad prodajo […], dejavnosti trženja, lastništvo intelektualne lastnine in zakladniške funkcije zunaj Irske, irska podružnica po mnenju družbe [A] ni samo „pogodbeni proizvajalec“, saj se Irska šteje za ključno mesto na svetu za dobavo […]. Zato se predlaga razdelitev dobička na podlagi metode porazdelitve dobička, pri kateri se 12,5 % ([325]) vsega dobička družbe [A] razporedi irski podružnici, namesto na podlagi metode dodatka na stroške, čeprav bi se z zadnjo metodo zmanjšal obdavčljivi dobiček družbe [A] na Irskem.

(388) *Stališče iz septembra 2003 – irska podružnica družbe [N]:* Družba [N] je družba nerezidentka, ki je bila ustanovljena na Irskem in je del […] multinacionalne skupine. Iz prošnje za davčno stališče je razvidno, da bodo dejavnosti irske podružnice družbe [N] vključevale proizvodnjo […] in zagotavljanje drugih povezanih storitev, kot sta

([320]) Če trajanje stališča ni navedeno v opisu, to pomeni, da v stališču ni klavzule o ponovnem pregledu ali druge navedbe v zvezi s trajanjem njegove veljavnosti.
([321]) Glej uvodno izjavo 373.
([322]) Druge dejavnosti irske podružnice bi vključevale tudi […]. Prav tako bi se obseg uporabe irskega obrata določal zunaj Irske. […] matična družba […] je sedežu družbe [B] po navedbah iz prošnje za davčno stališče dodelila licenco za prodajo in proizvodnjo […].
([323]) To 117-odstotno raven je davčni svetovalec izračunal tako, da se sedežu družbe pusti ustrezen donos na pravice, ki jih ima, ta pa po mnenju davčnega svetovalca znaša 20 % prometa na podlagi standardnih ravni licenčnine za […]. Te ravni so se izračunale na podlagi napovedi in ne na podlagi zgodovinskih podatkov. Vendar v prošnji za davčno stališče ni ne nadaljnjih pojasnil o uporabljeni metodi ne navedb o naknadnem pregledu.
([324]) Glej uvodno izjavo 374.
([325]) 12,5-odstotna marža se izračuna na podlagi povprečja razmerja med stroški irske podružnice in skupnimi stroški. Ni opredeljeno, kateri osnovni stroški se upoštevajo za referenco, ustrezni stroški pa so v prošnji za davčno stališče navedeni kot „stroški, ki so nastali pri poslovanju“.

skladiščenje in pošiljanje. Intelektualna lastnina v zvezi s temi proizvodi naj bi bila podeljena sedežu družbe [N] zunaj Irske, irska podružnica pa bi delovala kot proizvajalka za dodelavne posle ali pogodbena proizvajalka. Irska podružnica ne bi nosila tveganja glede trženja, raziskav in razvoja, nadzora kakovosti, odgovornosti za proizvode in zalog. V stališču je odobrena razporeditev dobička irski podružnici, na podlagi katere nastane enak dobiček iz poslovanja na Irskem, kot bi nastal, če bi bila irska podružnica ustanovljena kot hčerinska družba družbe [N]. Plačilo, ki je v stališču odobreno za dejavnosti irske podružnice, ustreza med 25 in 30-odstotnemu dodatku na stroške irske proizvodne podružnice. Ta dodatek se obračuna na stroške poslovanja podružnice. V stališču je potrjeno tudi, da se pri prodaji katere koli intelektualne lastnine v lasti družbe [N] ne bi uporabil irski davek na kapitalske dobičke, saj irska podružnica ne bi imela lastniškega deleža pri intelektualni lastnini, ki jo ima družba [N].

(389) *Stališče iz junija 2004 – irska podružnica družbe [I]:* Družba [I] je ustanovljena na Irskem, vendar je rezidentka v […]. Družba, dejavna v […], zahteva, naj bodo upravne storitve, ki jih zagotavlja njena irska podružnica, določene na podlagi 10-odstotnega dodatka na stroške. Iz prošnje za davčno stališče je razvidno, da so skoraj vse pravice intelektualne lastnine razporejene zunaj Irske. V prošnji za davčno stališče ni pojasnjeno, za katere stroške gre, vendar je potrjeno, da se bodo dobički podružnice družbe, ki je zavezana plačilu irskega davka od dohodka pravnih oseb, omejili na tiste, ki jih je mogoče povezati z dejanskimi dejavnostmi, ki jih zaposleni v podružnici opravljajo na Irskem.

(390) *Stališče iz januarja 2005 – irska podružnica družbe [E]:* Družba [E] je ustanovljena v […] in je del […] multinacionalne skupine. Iz prošnje za davčno stališče je razvidno, da irska podružnica proizvaja […]. Družba [E] ima dostop do patentov in povezanih pravic intelektualne lastnine samo na podlagi licenčnih pogodb s povezanimi družbami v skupini. Družba [E] deluje kot „pogodbeni proizvajalec“ na Irskem. V prošnji je navedeno, da v davčno osnovo irske podružnice ne bi smel več biti vključen podjetniški dobiček, kot je veljalo v preteklosti. V njej je opisana možnost, da se sedanja proizvodnja z Irske preseli drugam, navedeno pa je tudi, da bi taka odločitev imela resne posledice za dejavnosti na Irskem. Pri načrtovanem prestrukturiranju bodo pravice intelektualne lastnine, ki bi jih imela družba [E] ([326]), prenesene na novoustanovljeno družbo, imenovano „Newco“, ki bo ustanovljena na Irskem, vendar bo davčna rezidentka zunaj Irske. Irska podružnica bi v novi strukturi nadaljevala svoje proizvodne dejavnosti v imenu novoustanovljene družbe, imenovane Newco, na podlagi pogodbene proizvodnje. Družba od Irish Revenue zahteva potrditev, da prenos intelektualne lastnine ne bo privedel do davka na kapitalske dobičke na Irskem in da družba Newco ne bo davčna zavezanka na Irskem. Družba [E] bo opravljala tudi druge funkcije, predvsem izdajanje računov v imenu družbe Newco. Dodatne pravice za prodajo proizvodov s strani družbe [E] njenim strankam bi se izvajale prek Irske. Za te funkcije in proizvodne funkcije, ki jih zagotavlja podružnica, je bilo dogovorjeno plačilo za davčne namene enako stroškom poslovanja za proizvodno dejavnost s 100-odstotnim dodatkom.

(391) *Stališče iz decembra 2005 – irska podružnica družbe [M]:* Družba [M], ki je ustanovljena na Irskem, vendar je davčna rezidentka zunaj Irske, je del […] multinacionalne skupine. Družba [M] prodaja […] in dokončane proizvode. V prošnji za davčno stališče je navedeno, da skupina za zagotovitev nadaljevanja sedanje ravni dejavnosti in zaposlenosti v irski podružnici […] preučuje Irsko kot lokacijo za nov […], ki ga razvija […] družba skupine. Družba [M] in njena irska podružnica bi v novi strukturi, ki je opisana v prošnji, za računovodske namene delovali, kot da bi bili dva ločena pravna subjekta. Prihodek bi se razporejal na podlagi pristojbine za proizvodnjo pod običajnimi tržnimi pogoji tako, da bi irska podružnica zaslužila enako raven dobička iz poslovanja, kot bi jo zaslužila, če bi proizvodne dejavnosti irske podružnice opravljala hčerinska družba družbe [M]. Sedež družbe [M] bi podelil licenco za intelektualno lastnino […] družbe skupine, irska podružnica pa bi delovala kot proizvajalka za dodelavne posle. Kot proizvajalka za dodelavne posle bi proizvajala dokončane proizvode na podlagi specifikacije sedeža družbe, pri čemer bi uporabljala surovine v lasti sedeža družbe [M]. Irska podružnica ne bi nosila tveganja glede trženja, raziskav in razvoja, nadzora kakovosti, odgovornosti za proizvode in zalog. Poleg proizvodnje bi lahko Irska podružnica pomagala pri izdajanju računov in pobiranju plačil ter pri dejavnostih, povezanih s proizvodnjo, kot sta skladiščenje in pošiljanje. Plačilo, ki je v stališču dogovorjeno za te dejavnosti, je 10-odstotni dodatek na stroške poslovanja irske podružnice.

([326]) Čeprav bi imela družba [E] dostop do patentov in pravic intelektualne lastnine samo na podlagi licenčnih pogodb s povezanimi družbami, se prošnja za davčno stališče nanaša na pravice intelektualne lastnine, ki jih je imela družba [E] pred načrtovanim prestrukturiranjem.

(392) *Stališče iz julija 2006 – irska podružnica družbe [F]:* Družba [F] je davčna rezidentka v […] in je del […] multinacionalne skupine. S stališčem je podaljšan dogovor iz leta 1997, po katerem se 15 % dobička družbe [F] dodeli irski podružnici za davčne namene. Ta dogovor bo ponovno pregledan leta 2025. Irska podružnica je globalni sedež za […]; odgovorna je za strateško načrtovanje […] in kupovanje ter za usklajevanje in nadzorovanje […], vključno z logistiko. Upravni odbor družbe [F] na […] sedežu družbe vključuje glavno upravljanje skupine. Po mnenju davčnega svetovalca družbe [F] je v stališču iz leta 1997 priznano, da je intelektualna lastnina pripadala […] sedežu družbe in ne irski podružnici. Prošnja za davčno stališče vsebuje podatke o zaposlovanju družbe [F] na Irskem in znesek davka, plačanega v prejšnjih 8 letih, vendar ne vsebuje računovodskih podatkov ali finančnih napovedi za družbo.

(393) *Stališče iz decembra 2006 – irska podružnica družbe [C1]:* Družba [C1] je […] družba, ki je del […] multinacionalne […] skupine […]. Podružnica proizvaja […]. Poslovna področja podružnice vključujejo […], proizvodnjo, človeške vire, javne zadeve, finance, nabavo itd. Prošnja za davčno stališče se ne nanaša na obstoj intelektualne lastnine, ki jo uporablja irska podružnica in je razporejena zunaj Irske. Kot je dogovorjeno v stališču, obdavčljivo plačilo podružnice sestavljajo 18-odstotni dodatek na stroške poslovanja na Irskem, 1,6-odstotni „donos intelektualne lastnine“ na letni promet […] družbe, ki ji pripada podružnica, od proizvodov, ki jih proizvaja irska podružnica, ter predpisana amortizacija za obrate in stavbe.

(394) *Stališče iz decembra 2007 – irske hčerinske družbe družbe [G]:* Skupina [G] je […] multinacionalna skupina s tremi irskimi hčerinskimi družbami. Zato se zdi, da se stališče namesto na razporeditev dobička podružnici nanaša na razporeditev dobička med družbami. Za stališče je bilo dogovorjeno, da bo veljalo pet let z začetkom leta 2008. V prošnji je navedeno, da funkcije, ki jih opravljajo irske hčerinske družbe, vključujejo proizvodnjo […], prodajo […] in povezanih proizvodov, trgovanje s […], center skupnih storitev za pridružena podjetja po svetu ter raziskave in razvoj. Ne prošnja za davčno stališče ne podporno gradivo, ki ga je predložila Irska, se ne nanašata na obstoj intelektualne lastnine, ki jo uporabljajo irske hčerinske družbe in je razporejena zunaj Irske. V zvezi z eno od treh hčerinskih družb, ki je opisana kot proizvodni subjekt, je izračun davčne osnove na Irskem v stališču določen kot vsota 15 % stroškov poslovanja na Irskem (vključeni stroški so našteti v prošnji za davčno stališče), „donosa intelektualne lastnine“ v višini 0,8-odstotnega letnega prometa od proizvodov, proizvedenih na Irskem, in predpisane amortizacije za obrate in stavbe. V zvezi z drugima hčerinskima družbama je davčna osnova v skladu s stališčem enaka 15 % stroškov poslovanja (vključeni stroški so našteti v prošnji za davčno stališče).

(395) *Stališče iz septembra 2010 – irska podružnica družbe [D]:* Družba [D] je […] družba […] rezidentka, ki je del […] multinacionalne skupine. Iz prošnje za davčno stališče je razvidno, da skupina želi […] in preučuje Irsko kot primerno lokacijo za to dejavnost, pri čemer upošteva pričakovane davčne stroške. Irska podružnica bi zagotavljala visokokakovostne storitve centraliziranega upravljanja v skupini in […]. Plačilo, ki je v stališču dogovorjeno za funkcije centraliziranega upravljanja, je 10-odstotni dodatek na skupne stroške, nastale v podružnici. 10-dodatek temelji na primerjalni analizi, ki jo je opravil davčni svetovalec družbe. Dobiček, ki se dodeli za […] funkcijo s tretjimi stranmi, se določi kot razlika med zneski, prejetimi od tretjih strani, ter skupnimi pripisljivimi stroški, ki so nastali na Irskem, odhodki sedeža družbe, dodeljenimi […], in vrednostjo storitev, ki jih zagotavljajo druga pridružena podjetja skupine, pod običajnimi tržnimi pogoji.

(396) Komisija v teh stališčih ugotavlja številne neskladnosti.

(397) Prvič, izbira metod ni sistematična niti, kadar so opisane dejavnosti podobne. Na primer, podružnici družbe [A] in družbe AOE sta predstavljeni tako, da proizvajata proizvode z uporabo intelektualne lastnine, ki jo ima družba in ni razporejena k irski podružnici. V prošnji družbe [A] za davčno stališče je ugotovljeno, da irska podružnica družbe [A] ni pogodbena proizvajalka, družba AOE pa se v spornih davčnih stališčih šteje za pogodbeno

proizvajalko. Zato je bila v davčnem stališču za družbo [A] potrjena metoda porazdelitve dobička, kot je opisana v smernicah OECD za določanje transfernih cen ([327]), za družbo AOE pa metoda dodatka na stroške/metoda TNMM, čeprav se zdi, da so dejavnosti, opisane v prošnji družbe [A] za davčno stališče, podobne tistim iz prošnje družbe AOE za davčno stališče. Vendar če bi bila tudi za družbo AOE izbrana metoda porazdelitve dobička, bi bilo treba ves dobiček te družbe dodeliti njenim irskim podružnicam, saj dobički iz poslovanja te podružnice pomenijo skupne stroške poslovanja družbe.

(398) Podobno želi družba [A] v prošnji za davčno stališče od Irish Revenue potrditev, da bi bilo razdelitev dobička njenemu proizvodnemu obratu treba izračunati z metodo porazdelitve dobička na podlagi deleža skupnih stroškov družbe, ki je enak stroškom njene irske podružnice. Namesto metode dodatka na stroške se za izračun obdavčljivega dobička irske podružnice predlaga metoda porazdelitve dobička, čeprav bi se po mnenju družbe [A] s prvo zmanjšal obdavčljivi dobiček podružnice. To je v nasprotju s pristopom, ki ga je Irish Revenue sprejela v davčnih stališčih za družbe [B], [C2], [N], [I], [E], [M] in [D], pri katerih se je davčna osnova za irske podružnice teh družb izračunala kot odstotni delež stroškov in ne kot odstotni delež celotnega dobička družbe ([328]).

(399) Metoda porazdelitve dobička je bila sprejeta tudi v primeru družbe [F], v katerem je bilo k irski podružnici razporejenih 15 % skupnega dobička družbe. Vendar, čeprav je opis funkcij podružnice za družbo [F] različen od opisa funkcij irske podružnice družbe [A] – družba [A] je v zvezi z irskimi dejavnostmi navedla, da gre za proizvodnjo z uporabo intelektualne lastnine v lasti zunaj Irske ([329]), družba [F] pa je irske dejavnosti predstavila kot globalni sedež za […] dejavnosti družbe –, pa dogovorjena plačila temeljijo na enaki metodi za določanje transfernih cen, in sicer na metodi porazdelitve dobička, uporabljeni odstotek pa se bistveno ne razlikuje (15 % za družbo [F] in 12,5 % za družbo [A]), čeprav so dejavnosti v prvem primeru opisane kot zapletene in poslovno tvegane, v drugem primeru pa kot tvegane rutinske operacije.

(400) Poleg tega se dobički v številnih stališčih dodelijo na podlagi stroškov, kar torej pomeni dejansko uporabo metode TNMM, pri kateri so izbrani kazalnik ravni dobička stroški. Vendar so v nekaterih primerih stroški, ki se uporabijo kot referenca, stroški poslovanja podružnice, v drugih primerih, na primer pri družbi [B], pa osnovni stroški, ki se uporabijo za razporeditev dobička, vključujejo stroške prodaje. Zdi se, da ta razlika pri osnovnih stroških, ki se v stališčih uporabljajo kot referenca, ni posledica posebnega utemeljevanja v zvezi z ustreznostjo višjih ali nižjih osnovnih stroškov.

(401) Drugo očitno razliko pri obravnavi primerljivih položajev je mogoče opaziti pri primerjavi, kako je Irish Revenue obravnavala irske podružnice družbe [M] in družbe [E]. Družbi sta leta 2005 pridobili davčno stališče, irski podružnici obeh družb pa proizvajata […]. Obe podružnici naj bi nosili omejeno tveganje – v primeru družbe [E] je podružnica predstavljena kot pogodbena proizvajalka, v primeru družbe [M] pa je podružnica predstavljena kot proizvajalka za dodelavne posle, kar je v bistvu enaka dejavnost –, v prošnjah za davčno stališče pa je pojasnjeno, da bi bile uporabljene surovine v lasti sedeža družbe. Ker sta podružnici proizvajalki, takega lastništva na podlagi pogodbe ni mogoče razporediti ne sedežu družbe ne podružnici, saj gre za isti pravni subjekt. Zato podružnici družbe [E] in družbe [M] v skladu z opisom dejansko nosita zelo podobna tveganja in zagotavljata zelo podobne funkcije, prav tako pa obe podružnici sodelujeta pri izdajanju računov. V obeh davčnih stališčih se

([327]) To bolj kot metodi TNMM ustreza peti metodi OECD.

([328]) Davčna osnova za irske podružnice je v teh primerih določena kot odstotni delež stroškov ne glede na to, ali je družba navedla, da bi bilo treba pri oceni upoštevati intelektualno lastnino, saj je v prošnji družbe [A] navedeno, da bi bila intelektualna lastnina razporejena zunaj Irske, kot na primer velja tudi za družbo [I], vendar se v enem primeru uporabi metoda porazdelitve dobička, v drugem pa ne.

([329]) V prošnji za davčno stališče je navedeno, da „[skupina] […] meni, da dejavnosti [družbe [A]] na Irskem niso le dejavnosti ‚pogodbenega proizvajalca'. Iz funkcionalne analize […] pa je jasno razvidno, da je bistvo dejavnosti, ki se izvajajo na Irskem, proizvodnja […]".

davčna osnova podružnice določi kot dodatek na stroške poslovanja, ki jih imajo irske podružnice družb ([330]). Vendar je v primeru podružnice družbe [E] plačilo, ki ga je odobrila Irish Revenue, 100-odstotni dodatek na stroške poslovanja, v primeru družbe [M] pa je dodatek, ki ga je odobrila Irish Revenue, desetkrat nižji, saj znaša 10 % stroškov poslovanja. V nobenem od davčnih stališč ni pojasnila, s katerim bi bilo mogoče upravičiti te različne ravni plačila, neodvisno od tega, ali se z metodami razporejanja dobička, odobrenimi s temi stališči, doseže zanesljiv približek tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom.

(402) Nazadnje, v davčnih stališčih za skupino [G] in družbo [C1] je sprejeta metoda za plačilo, ki je podobna metodi za plačilo, ki je bila v spornem stališču iz leta 2007 sprejeta v zvezi z družbo AOE. Ta metoda temelji na kombinaciji odstotnega deleža prometa, ki se v prošnjah za davčno stališče imenuje „donos intelektualne lastnine“, in odstotnega deleža stroškov poslovanja. Ta metoda ne ustreza metodi, ki je predstavljena v smernicah OECD za določanje transfernih cen. Tri stališča zadevajo proizvodnjo v različnih sektorjih: […] za družbo [G], […] za družbo [C1] in osebni računalniki za družbo AOE. Irska podružnica družbe [G] v skladu z opisom zagotavlja distribucijsko funkcijo, za irski podružnici družbe [C1] in družbe AOE pa se zdi, da ne zagotavljata take funkcije. Kljub temu znaša plačilo, ki je bilo za družbo [G] sprejeto v zvezi z odstotnim deležem prometa, imenovanim „donos intelektualne lastnine“, najmanj 0,8 % v primerjavi s 1,6 % za irsko podružnico družbe [C1] in [1–5] % za irsko podružnico družbe AOE. Odstotni delež stroškov, ki se je uporabil za izračun davčne osnove irske podružnice družbe [G] in znaša 15 % stroškov poslovanja, je prav tako nižji od odstotnega deleža v višini 18 % stroškov poslovanja, ki je bil sprejet za družbo [C1]. Zato dogovorjena metoda plačila in parametri za irsko podružnico družbe [G] sistematično privedejo do nižje davčne osnove za irsko podružnico kot dogovorjena metoda plačila in parametri, ki jih je Irish Revenue odobrila za družbo [C1], čeprav se zdi, da irska podružnica družbe [G] zagotavlja več funkcij od irske podružnice družbe [C1]. Te razlike ni mogoče pojasniti z opisi, ki so navedeni v prošnjah za davčno stališče. Predvsem parametri v višini 0,8 %, 1,6 %, in [1–5] % za donose intelektualne lastnine ter odstotni deleži stroškov poslovanja, ki so predstavljeni v prošnjah za davčno stališče družbe [G], družbe [C1] in družbe AOE, niso podkrepljeni z nobenimi izračuni.

(403) Pri preučitvi prakse Irish Revenue glede izdajanja stališč o razporeditvi dobička se je torej pokazalo, da se za namene uporabe oddelka 25 tca 97 ne uporabljajo dosledna merila za določitev razporeditve dobička irskim podružnicam družb nerezidentk. S tem pregledom se je potrdilo tudi, da sta bili sporni davčni stališči izdani na podlagi diskrecijske pravice Irish Revenue, ne da bi bila določena objektivna merila v zvezi z davčnim sistemom, in da bi bilo za ti stališči zato treba šteti, da družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe ([331]).

8.2.4 NEOBSTOJ UPRAVIČENOSTI GLEDE NA NARAVO IN SPLOŠNO SISTEMATIKO DAVČNEGA SISTEMA

(404) Ukrep, ki odstopa od referenčnega sistema, se lahko vseeno šteje za neselektivnega, če je upravičen glede na naravo ali splošno sistematiko tega sistema. To velja, kadar ukrep izhaja neposredno iz temeljnih ali usmerjevalnih načel referenčnega sistema ali mehanizmov, ki so neločljivo povezani z delovanjem in učinkovitostjo sistema ([332]).

(405) Ne skupina Apple ne Irska nista navedli prepričljive utemeljitve za zagotavljanje selektivne prednosti s spornima davčnima stališčema, čeprav dokazno breme v zvezi s tem nosi država članica. Irska dejansko ni predložila nobene utemeljitve za selektivno obravnavo, skupina Apple pa trdi, da je izvajanje diskrecijske pravice bistveno pri irskem sistemu davka od dohodkov pravnih oseb ter da sta stališči prispevali k učinkovitosti sistema in da sta bili sorazmerni ([333]).

(406) Po mnenju Komisije s temi trditvami ni mogoče upravičiti selektivne obravnave družb ASI in AOE v tem primeru.

([330]) To velja tudi za metodo, ki je bila v stališču iz leta 2007 odobrena družbi ASI.
([331]) Glej uvodno izjavo 381.
([332]) Glej na primer združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 69.
([333]) Stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točka 216 in naslednje.

(407) Prvič, izvajanje diskrecijske pravice s strani davčne uprave, tudi če je neločljivo povezano z uporabo nekaterih davčnih pravil, samo po sebi ne more upravičiti diskriminacije davkoplačevalcev, ki so v podobnem dejanskem in pravnem položaju. Kot je razsodilo Sodišče ([334]), kadar davčna uprava pri uporabi davčnih pravil izvaja diskrecijsko pravico, ki ne temelji na objektivnih merilih, povezanih z davčnim sistemom, se ustvari domneva selektivnosti, družbi Apple pa ni uspelo dokazati, da diskrecijska pravica Irish Revenue pri odobritvi spornih davčnih stališč temelji na objektivnih merilih, povezanih z davčnim sistemom.

(408) Komisija v vsakem primeru opozarja, da v skladu z njenim primarnim ([335]) in podrednim ([336]) sklepanjem ter v skladu z njenim prvim alternativnim sklepanjem ([337]) do odobritve selektivne prednosti v korist družbama ASI in AOE ne privede izvajanje diskrecijske pravice davčne uprave, temveč dejstvo, da je družbama ASI in AOE s spornima davčnima stališčema odobreno znižanje njune davčne osnove in torej njune obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb, kar pa ni na razpolago gospodarskim subjektom v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. V skladu s temi sklepanji privede do selektivne prednosti to, da je Irish Revenue potrdila metode razporejanja dobička, ki jih je predlagala skupina Apple, za določitev obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ne pa samo izvajanje diskrecijske pravice pri odobritvi teh metod. Da sporni davčni stališči selektivno prednost družbama ASI in AOE prinašata tudi, ker Irish Revenue v teh okoliščinah izvaja diskrecijsko pravico, ki ne temelji na objektivnih merilih, povezanih z davčnim sistemom, je dodatno alternativno sklepanje v podporo ugotovitvi o selektivni prednosti v tem primeru ([338]). To sklepanje je razvito kot odgovor na trditev Irske in skupine Apple, da oddelka 25 TCA 97 ne ureja neodvisno tržno načelo ter da je treba selektivno prednost dokazati na podlagi primerjave med spornima davčnima stališčema in upravno prakso Irish Revenue. Razen v tem zadnjem sklepanju sklepna ugotovitev Komisije, da sporni davčni stališči prinašata selektivno prednost družbama ASI in AOE, zato ni odvisna od tega, ali je diskrecijska pravica Irish Revenue pri odobritvi teh stališč prevelika, ali od tega, kako je Irish Revenue izvajala to diskrecijsko pravico, temveč izhaja iz dejstva, da se s tema stališčema selektivno zniža obveznost družb ASI in AOE glede plačila irskega davka od dohodkov pravnih oseb v primerjavi z gospodarskimi subjekti v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

(409) Drugič, tudi če bi ugotovitev Komisije o selektivni prednosti temeljila na izvajanju diskrecijske pravice s strani Irish Revenue, argument skupine Apple, da „[davčni stališči] izhajata iz bistvenih načel oddelka 25 TCA 97“ ([339]), brez dodatnih pojasnil, kako je treba to razumeti ali kako bi bilo s tem mogoče upravičiti selektivno obravnavanje, ne zadošča za utemeljitev selektivnega obravnavanja v tej zadevi. V skladu s sodno prakso Sodišča je potrebno, da je prednost, odobrena podjetju, skladna ne le z značilnostmi zadevnega davčnega sistema, temveč tudi glede delovanja tega sistema ([340]). Torej, tudi če bi bila upravna praksa Irish Revenue na podlagi oddelka 25 TCA 97 pravilen referenčni sistem, kar Komisija izpodbija, pa način, kako je Irish Revenue z dodeljevanjem posameznih davčnih stališč izvajala oddelek 25 TCA 97, kaže, da njeno izvajanje diskrecijske pravice ne temelji na objektivnih merilih. Takega obravnavanja v korist družb ASI in AOE torej ni mogoče upravičiti z logiko ali splošno naravo davčnega sistema.

(410) Tretjič, na podlagi splošne navedbe v zvezi z „učinkovitostjo davčnega sistema“ ([341]), h kateri naj bi domnevno prispevali davčni stališči, ni mogoče upravičiti selektivnega obravnavanja nekaterih podjetij v tem sistemu. Na splošno so davčna stališča sicer res veljavna in pogosto uporabljena sredstva davčnih uprav za zagotovitev pravne varnosti, vendar davčna stališča zato niso izvzeta iz preverjanj skladnosti s pravili o državni pomoči.

(411) Selektivne obravnave družb ASI in AOE na podlagi spornih davčnih stališč torej ni mogoče upravičiti z naravo in splošno sistematiko davčnega sistema.

([334]) Zadeva C-6/12 *P Oy* EU:C:2013:525, točka 27.
([335]) Oddelek 8.2.2.2.
([336]) Oddelek 8.2.2.3.
([337]) Oddelek 8.2.3.1.
([338]) Oddelek 8.2.3.2.
([339]) Stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točka 218.
([340]) Združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 73.
([341]) Stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točka 219.

8.2.5 SKLEP O OBSTOJU SELEKTIVNE PREDNOSTI

(412) Sporni davčni stališči zaradi odobritve metod razporejanja dobička irskim podružnicam družb ASI in AOE, ki odstopajo od tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, privedeta do znižanja davčne osnove družb ASI in AOE v primerjavi z nepovezanimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Sporni davčni stališči torej privedeta do znižanja obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb, kot so določene na podlagi običajnih pravil za obdavčitev dobička pravnih oseb na Irskem, s tem pa tema družbama dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe ([342]).

(413) Alternativno, sporni davčni stališči z odobritvijo metod razporejanja dobička irskim podružnicam družb ASI in AOE, ki odstopajo od tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, privedeta do znižanja davčne osnove družb ASI in AOE v primerjavi z drugimi družbami nerezidentkami, ki poslujejo prek podružnice na Irskem. Sporni davčni stališči torej privedeta do znižanja obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi oddelka 25 TCA 97, s tem pa tema družbama dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe ([343]).

8.3 *SKLEP GLEDE OBSTOJA POMOČI*

(414) Glede na navedeno Komisija ugotavlja, da sporni davčni stališči, ki ju je Irish Revenue izdala za družbi ASI in AOE, tema družbama dajeta selektivno prednost, ki jo je mogoče pripisati Irski in se financira iz državnih sredstev, kar izkrivlja ali bi lahko izkrivljalo konkurenco ter lahko prizadene trgovino med državami članicami. Sporni davčni stališči zato pomenita državno pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe.

(415) Ker se zaradi spornih davčnih stališč zmanjša breme, ki bi ga morali družbi ASI in AOE običajno nositi v okviru poslovnih dejavnosti, je treba za sporni davčni stališči šteti, da dajeta družbama ASI in AOE pomoč za tekoče poslovanje.

8.4 *UPRAVIČENCI SPORNIH UKREPOV*

(416) Sporni davčni stališči družbama ASI in AOE dodeljujeta državno pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe. Vendar sta družbi ASI in AOE del multinacionalne skupine, in sicer skupine Apple, ki jo sestavljajo številne družbe, nad katerimi ima končni nadzor družba Apple Inc. Za namene uporabe pravil o državni pomoči se lahko ločeni pravni subjekti obravnavajo kot ena sama gospodarska enota. Ta gospodarska enota se nato obravnava kot zadevno podjetje, ki je upravičeno do ukrepa pomoči. Kot je Sodišče že presodilo, je treba „[p]ojem ‚podjetje' […] v okviru konkurenčnega prava razumeti, kot da označuje gospodarsko enoto […], čeprav s pravnega vidika to gospodarsko enoto sestavlja več fizičnih ali pravnih oseb." ([344]) Da bi Sodišče ugotovilo, ali sestavlja gospodarsko enoto več subjektov, preveri obstoj nadzornega deleža oziroma funkcionalnih, gospodarskih ali strukturnih povezav ([345]). V tem primeru sta družbi ASI in AOE na koncu v 100-odstotni lasti družbe Apple Inc ([346])., prav tako pa so člani odborov družb ASI in AOE večinoma zaposleni v družbi Apple Inc ([347])., tako da je za družbo Apple Inc., ki je nadzorni subjekt skupine Apple, mogoče šteti, da družbi ASI in AOE nadzira prek funkcionalnih, gospodarskih in strukturnih povezav.

([342]) Oddelek 8.2.2.
([343]) Oddelek 8.2.3.
([344]) Zadeva C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, točka 11. Glej tudi zadevo T-137/02, Pollmeier Malchow proti Komisiji, EU:T:2004:304, točka 50.
([345]) Zadeva C-480/09 P, AceaElectrabel Produzione SpA proti Komisiji, EU:C:2010:787 točke od 47 do 55; zadeva C-222/04, Cassa di Risparmio de Firenze SpA in drugi" EU:C:2006:8, točka 112.
([346]) Glej uvodno izjavo 47.
([347]) Glej uvodno izjavo 114.

(417) Poleg tega se je skupina Apple odločila za ustanovitev družb ASI in AOE na Irskem ter določila strukturo, v katero bosta družbi ASI in AOE na Irskem vključeni, prisotnost teh družb na Irskem pa omejila na eno podružnico za vsako družbo. Zato ima od državne pomoči, ki jo je Irska s spornima davčnima stališčema dodelila družbama ASI in AOE, korist skupina Apple kot celota, saj kakršna koli ugodna davčna obravnava, ki jo Irish Revenue nameni družbama ASI in AOE, na koncu koristi skupini Apple kot celoti, in sicer s sprostitvijo dodatnih finančnih virov, ki jih je mogoče uporabiti v korist vse skupine podjetij.

(418) Torej, čeprav skupino Apple sestavljajo ločeni pravni subjekti, bi bilo to skupino kljub temu treba šteti za eno samo gospodarsko enoto, ki prejme državno pomoč, ki jo je Irska dodelila s spornima davčnima stališčema ([348]).

8.5 *ZDRUŽLJIVOST SPORNIH UKREPOV*

(419) Državna pomoč se šteje za združljivo z notranjim trgom, če spada pod katerega od razlogov iz člena 107(2) Pogodbe ([349]), za združljivo z notranjim trgom pa se lahko šteje tudi, če Komisija ugotovi, da spada pod katerega od razlogov iz člena 107(3) Pogodbe ([350]). Vendar je država članica, ki je dodelila pomoč, tista, ki mora dokazati, da je državna pomoč, ki jo je dodelila, združljiva z notranjim trgom v skladu s členom 107(2) ali (3) Pogodbe ([351]).

(420) Irska se za državno pomoč, ki jo je dodelila s spornima davčnima stališčema, ni sklicevala na nobenega od razlogov za ugotovitev združljivosti pomoči iz katere koli od navedenih določb.

(421) Poleg tega bi bilo, kot je navedeno v uvodnih izjavah 222 in 415, treba šteti, da je s spornima davčnima stališčema družbama ASI in AOE ter skupini Apple kot celoti dodeljena pomoč za tekoče poslovanje. Zlasti se takšna pomoč običajno ne more šteti za združljivo z notranjim trgom na podlagi člena 107(3)(c) Pogodbe, ker ne pospešuje razvoja določenih gospodarskih dejavnosti ali določenih gospodarskih območij in ker davčne spodbude niso časovno omejene, se postopoma ne zmanjšujejo in niso sorazmerne s tem, kar je potrebno za odpravo posebnih gospodarskih ovir na zadevnih območjih.

(422) Iz tega sledi, da državna pomoč, ki jo je Irska dodelila s spornima davčnima stališčema, ni združljiva z notranjim trgom.

9. **NEZAKONITOST POMOČI**

(423) V skladu s členom 108(3) PDEU morajo države članice Komisijo obvestiti o vseh načrtih za dodelitev pomoči (obveznost priglasitve) in ne smejo izvajati svojih predlaganih ukrepov pomoči, dokler Komisija ne sprejme

([348]) Po analogiji glej zadevo 323/82 Intermills ECLI:EU:C:1984:345, točka 11: „Iz informacij, ki so jih predložile same tožeče stranke, izhaja, da po prestrukturiranju Valonska regija nadzoruje tako družbo Intermills kot tri industrijske družbe in da ima družba po prenosu proizvodnih obratov na tri novoustanovljene družbe še vedno deleže v njih. Treba je torej ugotoviti, da kljub dejstvu, da je vsaka od treh industrijskih družb pravna oseba, ki je ločena od nekdanje družbe Intermills, vse te družbe skupaj tvorijo eno samo skupino, vsaj kar zadeva pomoč, ki so jo dodelili belgijski organi […]". Glej tudi združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji, EU:C:2006:416, točka 102: „[…] Komisija [je] pravilno menila, da pravila o določitvi obdavčljivih prihodkov pomenijo prednost za centre za usklajevanje in za skupine, ki jim centri pripadajo."

([349]) Odstopanja iz člena 107(2) Pogodbe zadevajo: (a) pomoč socialnega značaja, dodeljeno posameznim potrošnikom, (b) pomoč za povrnitev škode, ki so jo povzročile naravne nesreče ali izjemni dogodki, in (c) pomoč, dodeljeno gospodarstvu nekaterih območij Zvezne republike Nemčije.

([350]) Odstopanja iz člena 107(3) Pogodbe zadevajo: (a) pomoč za pospeševanje gospodarskega razvoja nekaterih območij, (b) pomoč za nekatere pomembne projekte skupnega evropskega interesa ali za odpravljanje resne motnje v gospodarstvu države članice, (c) pomoč za pospeševanje razvoja določenih gospodarskih dejavnosti ali območij, (d) pomoč za pospeševanje kulture in ohranjanja kulturne dediščine ter (e) pomoč, določeno s sklepom Sveta.

([351]) Zadeva T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies proti Komisiji, EU:T:2007:253, točka 34.

dokončnega stališča (obveznost mirovanja). Obveznost priglasitve je povzeta v členu 2 Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 ([352]), obveznost mirovanja pa v členu 3 navedene uredbe. V členu 1(f) navedene uredbe je nova pomoč, ki se izvaja v nasprotju s členom 108(3) PDEU, opredeljena kot nezakonita pomoč.

(424) Komisija ugotavlja, da je Irska ni obvestila o nikakršnem načrtu za izdajo spornih davčnih stališč niti ni upoštevala obveznosti mirovanja. Zato sporni davčni stališči v skladu s členom 1(f) Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 pomenita nezakonito državno pomoč, izvedeno v nasprotju s členom 108(3) PDEU.

10. **DOMNEVNE POSTOPKOVNE NEPRAVILNOSTI**

(425) Irska in skupina Apple trdita, da je Komisija kršila njuno pravico do izjave, saj se je po sprejetju sklepa o začetku postopka usmeritev preiskave Komisije domnevno spremenila, kot je razvidno iz dopisa z dne 17. aprila 2015, prav tako pa naj ne bi imeli možnosti, da predstavita svoje mnenje o stališču, ki ga je v tem dopisu navedla Komisija. Zato Irska in skupina Apple trdita, da bi morala Komisija razširiti sklep o začetku postopka ali sprejeti nov sklep o začetku formalnega postopka preiskave, v katerem bi bila določena domnevno nova usmeritev preiskave.

(426) Komisija meni, da so bile postopkovne pravice Irske in skupine Apple v tej zadevi v celoti spoštovane.

(427) Komisija predvsem ugotavlja, da se obseg preiskave, ki jo je Komisija opravila o državni pomoči, med sklepom o začetku postopka in sprejetjem tega sklepa ni spremenil. Oba sklepa se nanašata na iste ukrepe (davčni stališči, ki ju je leta 1991 in leta 2007 izdala Irish Revenue), iste upravičence (družbi ASI in AOE ter skupino Apple) in iste pomisleke glede državne pomoči (ali metode razporejanja dobička, odobrene s tema stališčema, privedejo do ustrezne razporeditve dobičkov irskima podružnicama družb ASI in AOE ali pa tema družbama dajejo selektivno prednost, saj jima omogočajo, da obdavčljivi dobiček določita na način, ki odstopa od tržnega izida).

(428) Komisija je v sklepu o začetku postopka izrazila začetne dvome o skladnosti metod razporejanja dobička, odobrenih s spornima davčnima stališčema, s pravili o državni pomoči, zlasti z neodvisnim tržnim načelom, ki izhaja iz člena 107(1) Pogodbe. Namen poglobljene preiskovalne faze po sklepu o začetku postopka je, da se Komisija seznani z dodatnimi dejanskimi in pravnimi elementi. Na podlagi teh elementov se lahko začetni dvomi Komisije, kot so navedeni v sklepu o začetku postopka, nadalje razvijejo ali obravnavajo. Zato se je lahko analiza Komisije ob koncu tega postopka spremenila, kar pomeni, da se lahko končni sklep nekoliko razlikuje od sklepa o začetku postopka, ne da bi te razlike vplivale na zakonitost končnega sklepa ([353]).

(429) Analiza Komisije se je v tem primeru nadalje razvila zaradi obsežnih pisnih odgovorov, ki sta jih Irska in skupina Apple predložili v zvezi s pomisleki Komisije o državni pomoči iz sklepa o začetku postopka. V odgovor na zahtevo Irske, naj Komisija dodatno pojasni svojo presojo o državni pomoči ob upoštevanju teh elementov in trditve Irske, da je presoja Komisije temeljila na njenem napačnem razumevanju veljavnega nacionalnega prava, so službe Komisije 17. aprila 2015 Irski zaradi preglednosti poslale dopis, ki ga je ta posredovala družbi Apple. Vendar se predmet preiskave, ki jo je Komisija opravila o državni pomoči, po sprejetju sklepa o začetku postopka nikoli ni spremenil (metode razporejanja dobička, odobrene s spornima davčnima stališčema), prav tako pa se niso spremenili njeni glavni dvomi o skladnosti spornih ukrepov s pravili o državni pomoči (ali so te metode privedle do obdavčljivega dobička za družbi ASI in AOE, ki je skladen z neodvisnim tržnim načelom).

([352]) Uredba Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije, UL L 248, 24.9.2015, str. 9.

([353]) Zadeva T-424/05, Italija proti Komisiji, EU:T:2009:49, točka 69; ter zadevi T-231/06 in T-237/06, Nizozemska in NOS proti Komisiji, EU:T:2010:525, točka 50. Glej tudi zadevo T-242/12, (SNCF) proti Komisiji, EU:T:2015:1003, točke od 345 do 367.

(430) Irska je imela od dopisa z dne 17. aprila 2015 vsekakor dovolj priložnosti, da Komisiji izrazi svoje mnenje o stališču iz tega dopisa, to priložnost pa je dejansko večkrat izkoristila pisno in ustno ([354]). Komisija v zvezi s skupino Apple opozarja, da lahko kot zainteresirana stran predloži samo stališča v odgovor na sklep o začetku postopka. Kljub temu je skupina Apple dobila priložnost, da Komisiji predloži stališča, kar je od dopisa z dne 17. aprila 2015, ki ji je bil predložen, dejansko večkrat izkoristila pisno in ustno ([355]).

(431) Komisija zato meni, da so bile postopkovne pravice Irske in skupine Apple v tem primeru spoštovane.

11. **VRAČILO**

11.1 *OBVEZNOST VRAČILA*

(432) Člen 16(1) Uredbe (EU) 2015/1589 določa, da je Komisija zavezana zahtevati vračilo nezakonite in nezdružljive pomoči. V tej določbi je navedeno tudi, da mora zadevna država članica sprejeti vse potrebne ukrepe za vračilo nezakonite pomoči, ki je razglašena za nezdružljivo z notranjim trgom. Člen 16(2) iste uredbe določa, da pomoč, ki jo je treba vrniti, vključuje obresti od datuma, ko je bila nezakonita pomoč na razpolago upravičencu, do datuma njenega vračila. V Uredbi Komisije (ES) št. 794/2004 so podrobno opredeljene metode, ki jih je treba uporabiti za izračun obresti pri vračilu ([356]). Člen 16(3) Uredbe (EU) 2015/1589 pa nazadnje določa, da „se vračilo izvede nemudoma in skladno s postopki, določenimi v nacionalnem pravu zadevne države članice, če omogočajo takojšnje in učinkovito izvajanje sklepa Komisije“.

11.2 *NOVA POMOČ*

(433) V skladu s členom 1(c) Uredbe (EU) 2015/1589 „‚nova pomoč' pomeni vso pomoč, to je sheme pomoči in individualno pomoč, ki ni veljavna pomoč, vključno s spremembami veljavne pomoči“.

(434) V skladu s členom 17 Uredbe (EU) 2015/1589 imajo pooblastila Komisije zahtevati vračilo pomoči desetletni zastaralni rok. Zastaralni rok začne teči na dan, ko je nezakonita pomoč dodeljena upravičencu kot individualna pomoč ali kot pomoč v okviru sheme pomoči. Kakršen koli ukrep glede nezakonite pomoči, ki ga sprejme Komisija ali država članica na zahtevo Komisije, prekine zastaralni rok. Po vsaki prekinitvi začne rok teči znova. Zastaranje se zadrži tako dolgo, dokler je sklep Komisije v postopku pred Sodiščem EU. Kakršna koli pomoč, pri kateri je zastaralni rok potekel, pa se šteje kot veljavna pomoč.

(435) Davčno stališče iz leta 1991 je bilo izdano pred več kot 10 leti. V obravnavani zadevi je bil zastaralni rok iz člena 17 Uredbe (EU) 2015/1589 prekinjen 12. junija 2013, ko je Komisija Irski poslala dopis, v katerem je zahtevala, naj ji predloži informacije o njeni praksi v zvezi z izdajanjem davčnih stališč in predvsem informacije o stališčih, ki jih je Irska dodelila v korist družb AOI, ASI in AOE ([357]). To pomeni, da je treba vsako pomoč, ki je bila na podlagi davčnega stališča iz leta 1991 dodeljena pred 12. junijem 2003, šteti za „veljavno“ pomoč v smislu člena 1(b)(iv) Uredbe (EU) 2015/1589. Nasprotno, vsaka pomoč, ki je bila po tem datumu dodeljena na podlagi davčnega stališča iz leta 1991 ali iz leta 2007, pomeni „novo“ pomoč v smislu člena 1(c) Uredbe (EU) 2015/1589.

([354]) Glej izmenjavo pripomb med Irsko in Komisijo, ki je opisana v oddelkih 7.1, 7.2, 7.4 in 7.5.
([355]) Glej izmenjavo pripomb med družbo Apple in Komisijo, ki je opisana v oddelkih 7.1, 7.2 in 7.3.
([356]) Uredba Komisije (ES) št. 794/2004 z dne 21. aprila 2004 o izvajanju Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL L 140, 30.4.2004, str. 1).
([357]) Glej uvodno izjavo 1. Prvi odgovor Irske na zahtevo Komisije za informacije, ki so se nanašale na irsko prakso v zvezi z izdajanjem davčnih stališč in so vključevale posebna vprašanja o družbah ASI in AOE, je bil poslan 9. julija 2013.

(436) Irska trdi, da bi bila vsaka pomoč, dodeljena v tem primeru, lahko le veljavna pomoč, saj izhaja iz neuporabe neodvisnega tržnega načela s strani Irish Revenue, ki se na Irskem ni uporabljalo, ko je država 1. januarja 1973 pristopila k Uniji, in se od takrat naprej ni nikoli uporabljalo. Irska meni, da je v oddelku 25 TCA 97 samo ponovljen oddelek 201 zakona o davku na dohodek iz leta 1967, ki je veljal, ko se je Irska pridružila Uniji, in da v nobeni določbi ni navedb o neodvisnem tržnem načelu ali okviru OECD. Ker se pravna podlaga za razporejanje dobička k irski podružnici, odkar se je Irska pridružila Uniji, ni bistveno spremenila, pomeni ukrep, če gre za državno pomoč, veljavno pomoč v smislu člena 1(b) Uredbe (EU) 2015/1589 ([358]).

(437) Te trditve ni mogoče sprejeti, saj je dodeljena pomoč v tem primeru posamezna pomoč, ki je bila družbama ASI in AOE ter skupini Apple dodeljena v obliki spornih davčnih stališč, s katerimi so odobrene metode razporejanja dobička, na podlagi katerih se za družbi ASI in AOE zniža davčna osnova za namene irskega davka od dohodkov pravnih oseb, ne pa, kot trdi Irska, shema pomoči na podlagi oddelka 25 TCA 97 in oddelka 201 zakona o davku na dohodek iz leta 1967. Povedano drugače, ukrep pomoči, s katerim se dodeli pomoč, sta sporni davčni stališči, kot ju družbi ASI in AOE vsako leto uporabljata za določitev obdavčljivega dobička teh družb za namene irskega davka od dohodkov pravnih oseb in na podlagi te določitve za njuno letno obveznost glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb. Z drugimi besedami, pomoč, dodeljena s tema stališčema, se dodeli vsako leto, ko morata družbi ASI in AOE plačati davek od dohodkov pravnih oseb, ti družbi pa se za izračun dolgovanega davka zanašata na metode razporejanja dobička, odobrene s tema stališčema. Pomoč, ki je s spornima davčnima stališčema dodeljena družbama ASI in AOE ter skupini Apple, torej pomeni novo pomoč, ki se dodeli vsako leto ([359]).

11.3 *PRAVNA VARNOST IN LEGITIMNA PRIČAKOVANJA*

(438) Člen 16(1) Uredbe (EU) 2015/1589 določa, da Komisija ne sme zahtevati vračila pomoči, če bi bilo to v nasprotju s splošnim načelom prava.

(439) Irska in skupina Apple trdita, da je Komisija kršila načelo pravne varnosti, ker je začela postopek formalne preiskave in po 22 letih izrazila dvome o skladnosti državne pomoči iz obeh davčnih stališč. Irska meni, da morajo biti pravila o državni pomoči predvidljiva in da Komisija ne more razviti prava Unije tako, da razširi omejitve teh pravil na nov način ali s sklicevanjem na mednarodni razvoj, kot je okvir OECD ([360]). Komisija z uporabo neodvisnega tržnega načela in okvira OECD, predvsem smernic OECD iz leta 2010, naknadno nalaga zunanji referenčni okvir, ki takrat ni bil del irskega nacionalnega prava ([361]). Nazadnje, Irska trdi, da ker je Komisija retroaktivno uporabila današnja načela, zanjo velja standard, ki ga Irska (in skupina Apple) ob izdaji stališč ne bi mogla predvideti ([362]).

(440) V skladu s sodno prakso temeljno načelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi Komisija lahko neomejeno odlašala z izvajanjem svojih pooblastil ([363]). Vendar je za uporabo načela pravne varnosti treba, da Komisija od seznanitve s pomočjo dolgo ni ukrepala in da je položaj negotov. Dolgo obdobje kot takšno ne zadostuje za

([358]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 141 in naslednje.
([359]) Glej združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji, EU:C:2006:416. Enako sklepanje je Splošno sodišče uporabilo v združenih zadevah T-427/04 in T-17/05, Francija in France Télécom proti Komisiji, EU:T:2009:474, v katerih je bila družba France Télécom upravičena do davčne oprostitve, Komisija pa je sklenila, da je bila pomoč dodeljena vsako leto, saj se je dolgovana in oproščena razlika v obdavčitvi izračunala vsako leto in bila med drugim odvisna od višine davčnih stopenj, ki so jih vsako leto izglasovali lokalni organi, ta sklep pa je potrdilo Splošno sodišče.
([360]) Stališča Irske k sklepu o začetku postopka, točka 90.
([361]) Pripombe Irske k pripombam tretjih strani, točke od 22 do 41.
([362]) Stališča družbe Apple k sklepu o začetku postopka, točka 300.
([363]) Zadevi C-74/00 P in C-75/00 P, Falck in Acciaierie di Bolzano proti Komisiji, EU:C:2002:524, točka 140.

sklicevanje na pravno varnost, zamudo pa je Komisiji mogoče pripisati šele od takrat, ko je izvedela za obstoj pomoči. Ker Irska spornih davčnih stališč ni nikoli priglasila Komisiji ali jih drugače dala na voljo javnosti, je Komisija za ti stališči lahko izvedela šele, ko sta bili javno razkriti, kar je bilo prvič med zaslišanji senata ZDA. Ta zaslišanja so potekala 21. maja 2013, nato pa je Komisija 12. junija 2013 Irski poslala zahtevo za informacije. Komisiji zato ni mogoče očitati, da je zaradi dolgotrajnega neukrepanja kršila načelo pravne varnosti, saj je Komisija od takrat, ko bi lahko izvedela za stališči (21. maja 2013), ukrepala v manj kot enem mesecu (12. junija 2013).

(441) V zvezi s trditvijo Irske, da je bilo načelo pravne varnosti kršeno, ker Komisija ravna v nasprotju s svojo prakso odločanja, v skladu s katero je edina veljavna referenčna točka nacionalni davčni sistem, Komisija opozarja, da so referenčni sistem, na podlagi katerega oceni obstoj selektivne prednosti, v tem primeru običajna pravila za obdavčitev dobička pravnih oseb na Irskem. Opozarja tudi, da čeprav imajo države članice pri neposrednem obdavčenju davčno avtonomijo, mora biti vsak davčni ukrep, ki ga sprejme država članica, skladen s pravili Unije o državni pomoči, ki zavezujejo države članice in imajo prednost pred njihovo nacionalno zakonodajo ([364]). V zvezi s tem Komisija opozarja, da člen 107(1) Pogodbe, kot ga razlaga Sodišče ([365]), prepoveduje davčni ukrep, ki integrirani družbi omogoča določitev obdavčljivega dobička na način, ki ne odraža dobička, ki bi nastal v pogojih svobodne konkurence, torej na podlagi cen, ki jih v primerljivih okoliščinah v skladu z neodvisnim tržnim načelom izpogajajo neodvisna podjetja. Komisija s sprejetjem tega sklepa uporablja člen 107(1) Pogodbe za sporni davčni stališči, za kateri meni, da privedeta do rezultata, ki odstopa od običajnih pravil za obdavčitev dobička pravnih oseb na Irskem, saj družbama ASI in AOE omogočata, da obdavčljivi dobiček določita na način, ki ne odraža dobička v skladu z neodvisnim tržnim načelom. V zvezi s trditvijo Irske, da Komisija nalaga mednarodne standarde in uporablja smernice iz leta 2010 za stališča, ki so bila izdana pred tem datumom, Komisija opozarja, da njena ugotovitev v tem sklepu temelji na kršitvi člena 107(1) Pogodbe, ki je del irskega pravnega reda od leta 1973, in ne na okviru OECD. Komisija se v tem sklepu sklicuje na okvir OECD, ker ta okvir zagotavlja smernice za vrednotenje, ali metoda za določitev obdavčljivega dobička podružnice privede do zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, ki so nastale kot plod razprav strokovnjakov v okviru OECD in zagotavljajo pojasnila o tehnikah za reševanje skupnih izzivov pri mednarodnem obdavčenju.

(442) Nazadnje, v odzivu na skupni dopis, ki ga je podpisalo več panožnih združenj, je Irska izpostavila načelo legitimnega pričakovanja, ki bi naj v tem primeru oviralo vračilo. V stališčih ([366]) se je pri trditvi, da bi bilo v tem primeru težko količinsko opredeliti znesek pomoči, dodeljene s spornima davčnima stališčema, sklicevala tudi na sklep v zvezi z družbo France Télécom ([367]). Vendar pa se država članica, katere organi so dodelili pomoč v nasprotju s členom 108(3) PDEU, ne more sklicevati na legitimno pričakovanje prejemnika, da bi upravičila neizpolnitev obveznosti, da sprejme vse potrebne ukrepe za izvršitev sklepa Komisije, s katerim ji je odrejeno vračilo pomoči. Dopustiti tako možnost bi namreč pomenilo, da se določbam členov 107 in 108

([364]) Glej združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji, EU:C:2006:416, točka 81; združeni zadevi C-106/09 P in C-107/09 P, Komisija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, EU:C:2011:732; zadevo C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, točka 25, in sklep v zadevi C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, točka 18. Glej tudi zadevo T-538/11, Belgija proti Komisiji, EU:T:2015:188, točka 66.

([365]) Glej združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 ASBL proti Komisiji, EU:C:2006:416, točke od 95 do 97.

([366]) Stališča skupine Apple k sklepu o začetku postopka, točki 155 in 156.

([367]) Odločba Komisije 2006/621/ES z dne 2. avgusta 2004 o državni pomoči, ki jo izvaja Francija v korist podjetja France Télécom (UL L 257, 20.9.2006, str. 11).

PDEU odvzame polni učinek, ker bi se nacionalni organi lahko oprli na lastno nezakonito ravnanje, da bi sklepom Komisije, sprejetim na podlagi teh določb PDEU, odvzeli učinek ([368]). Tako mora upravičeno podjetje, in ne država članica, uveljavljati obstoj izjemnih okoliščin, na katere je lahko oprlo legitimno pričakovanje, da bi ugovarjalo vračilu nezakonite pomoči ([369]). Ker se skupina Apple v nobenem od stališč, poslanih Komisiji, ni sklicevala na to načelo, je sklicevanje Irske na legitimno pričakovanje že samo iz tega razloga neutemeljeno. Vsekakor pa v primeru, ko je bil ukrep pomoči izveden brez predhodne priglasitve Komisiji, prejemnik pomoči ne more, razen v posebnih okoliščinah, imeti legitimnega pričakovanja, da je pomoč zakonita ([370]).

(443) V zvezi s trditvijo iz skupnega dopisa o domnevni novosti pristopa v tem primeru, zaradi česar naj bi bilo kršeno načelo legitimnega pričakovanja, kar naj bi preprečevalo vračilo ([371]), Komisija opozarja, da je mogoče načelo legitimnega pričakovanja uporabiti le za posameznika, ki mu je institucija Unije s tem, da mu je dala natančna zagotovila, vzbudila legitimna pričakovanja ([372]). Niti Irska niti skupna izjava nista dokazali, da je Komisija kadar koli dala natančno zagotovilo, da sta bili sporni davčni stališči skladni s pravili o državni pomoči ali da se člen 107(1) Pogodbe ne uporablja za davčna stališča ali podoben davčni ukrep, s katerim se potrdi metoda, ki povezani družbi omogoča določitev njenega obdavčljivega dobička. Ravno nasprotno, Komisija je v Obvestilu o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka, iz leta 1998 ([373]) davčna stališča opredelila kot davčne ukrepe, ki lahko pomenijo državno pomoč, od takrat pa je pravila o državni pomoči v vrsti sklepov uporabljala za davčne ukrepe, ki povezanim družbam omogočajo določitev obdavčljivega dobička ([374]). Zato ni podlage, da bi se Irska za preprečitev vračila lahko sklicevala na načelo legitimnega pričakovanja.

(444) Kar zadeva domnevno težavo pri količinski opredelitvi zneska pomoči, se v tem primeru obravnava razmeroma preprost položaj, v katerem je upravičencu z davčnim ukrepom odobreno znižanje njegove davčne osnove in torej njegove obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb. Komisija ne vidi težav pri določitvi zneska, ki ga je v takem primeru treba vrniti, prav tako pa ne vidi vzporednic z ukrepom pomoči iz sklepa v zvezi z družbo France Télécom, ki se je nanašal na položaj, v katerem je bila pomoč dodeljena na podlagi javne izjave vladnega ministra, s katero se je povečala kreditna sposobnost te družbe na trgu.

11.4 *NAČIN IZTERJAVE*

(445) Obveznost države, da ukine pomoč, za katero Komisija meni, da ni združljiva z notranjim trgom, je namenjena ponovni vzpostavitvi prejšnjega konkurenčnega položaja na trgu. V zvezi s tem je Sodišče EU menilo, da je ta cilj dosežen, ko upravičenec vrne zneske, dodeljene z nezakonito pomočjo, in se tako odpove prednosti, ki jo je imel v primerjavi s konkurenti na trgu, ter ko se ponovno vzpostavi stanje pred izplačilom pomoči.

([368]) Glej zadevo C-5/89, Komisija proti Nemčiji, EU:C:1990:320, točka 17, in zadevo C-310/99, Italija proti Komisiji, EU:C:2002:143, točka 104.

([369]) Glej zadevo T-67/94, Ladbroke Racing proti Komisiji, EU:T:1998:7, točka 183; glej tudi združeni zadevi T-116/01 in T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA in Diputacion Floral de Vizcaya proti Komisiji, EU:T:2003:217, točka 203.

([370]) Združeni zadevi C-183/02 P in C-187/02 P, Demesa in Territorio Histórico de Álava proti Komisiji, EU:C:2004:701, točka 45.

([371]) Skupni dopis, točka 16.

([372]) Glej zadevo 265/85, Van den Bergh en Jurgens in Van Dijk Food Products (Lopik) proti Komisiji, EU:C:1987:121, točka 44, in zadevo C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan proti Komisiji, EU:C:2010:769, točka 63.

([373]) UL C 147, 20.6.2002, str. 2.

([374]) Glej na primer Odločbo Komisije 2003/81/ES z dne 22. avgusta 2002 o shemi državne pomoči C 48/2001 (ex NN 43/2000), ki jo Španija uporablja za centre za usklajevanje v Vizcayi (UL L 31, 6.2.2003, str. 26); Odločbo Komisije 2003/512/ES z dne 5. septembra 2002 o sistemih pomoči, ki jih je Nemčija izvajala v korist nadzornih centrov in centrov za usklajevanje (UL L 177, 16.7.2003, str. 17); Odločbo Komisije 2003/501/ES z dne 16. oktobra 2002 o shemi državne pomoči C 49/2001 (prej NN 46/2000) – centri za usklajevanje –, ki jo je izvedel Luksemburg (UL L 170, 9.7.2003, str. 20), točka 53; in Odločbo Komisije 2003/755/ES z dne 17. februarja 2003 o ukrepu pomoči, ki jo je Belgija namenila centrom za usklajevanje s sedežem v Belgiji (UL L 282, 30.10.2003, str. 25).

(446) Z nobeno določbo prava Unije se ne zahteva, da Komisija ob odreditvi vračila pomoči, razglašene za nezdružljivo z notranjim trgom, opredeli natančen znesek pomoči, ki jo je treba vrniti ([375]). Nasprotno, zadostuje, da so v sklepu Komisije podatki, ki njegovemu naslovniku omogočajo, da ta znesek brez večjih težav opredeli sam ([376]). Pravo Unije zahteva le, da se nezakonito dodeljena pomoč vrne, da se ponovno vzpostavi prejšnje stanje in da se vračilo izvede v skladu s pravili nacionalnega prava ([377]). Zato se Komisija lahko omeji samo na ugotovitev obveznosti vračila zadevnih pomoči, nacionalnim organom pa prepusti izračun natančnih zneskov pomoči, ki jih je treba vrniti ([378]).

(447) V primeru nezakonite državne pomoči v obliki davčnega ukrepa je treba znesek, ki ga je treba vrniti, izračunati na podlagi primerjave med dejansko plačanim davkom in davkom, ki bi ga bilo treba plačati na podlagi splošno veljavnega pravila. Kot je ugotovljeno v oddelku 8.2.2.2 in predvsem v uvodni izjavi 319, bi morala biti pravilna razporeditev sredstev, funkcij in tveganj ob izdaji spornih davčnih stališč odločilna, kar zadeva razporeditev dobička v družbah ASI in AOE, tako da bi bilo treba vse dobičke iz prodajnih dejavnosti teh družb, ko sta veljali sporni davčni stališči, razporediti k irskima podružnicama družb ASI in AOE. Ob upoštevanju 10-letnega zastaralnega roka, ki ga določa člen 17 Uredbe (EU) 2015/1589, bi moralo vračilo zajemati pomoč, ki je bila odobrena od 12. junija 2003, ker pa je davčno leto 2014 po trditvah skupine Apple zadnje leto, ko sta družbi ASI in AOE za izračun obdavčljivega dobička na Irskem uporabili stališče iz leta 2007, bi se moralo nadaljevati do 27. septembra 2014, ko se je za družbi ASI in AOE končalo davčno leto 2014. Zato bi bilo treba vse dobičke iz poslovnih dejavnosti družb ASI in AOE za obdobje od 12. junija 2003 do 27. septembra 2014 kot izhodišče razporediti k njunima irskima podružnicama za namene izračuna obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb v skladu z običajnimi pravili za obdavčitev dobička pravnih oseb na Irskem. Poleg tega bi bilo treba k irskima podružnicama družb ASI in AOE razporediti dohodek od obresti iz premoženja irskih podružnic, ki sta ga skupina Apple in Irska opredelili v obveznih računovodskih izkazih ([379]).

(448) Skupina Apple lahko ob zadostnih dokazih uveljavlja naslednje odbitke od dobička, ki ga je treba razporediti k irskima podružnicama družb ASI in AOE:

(i) dohodek od obresti in naložb, ki ga je mogoče pripisati sedežema družb ASI in AOE in izhaja iz pasivnega upravljanja likvidnosti, ki ga je upravni odbor družb ASI in AOE oddal v zunanje oddajanje družbi Braeburn, kot je razvidno iz zapisnikov s sestankov upravnega odbora ([380]); to ne vključuje dohodka od obresti iz premoženja irskih podružnic, ki sta ga Irska in skupina Apple opredelili v obveznih računovodskih izkazih ([381]);

(ii) predpisano amortizacijo v skladu s stališčem iz leta 1991, če je omejitev koriščenja predpisane amortizacije privedla do manj ugodnega položaja za družbo Apple ([382]); in

(iii) dobičke singapurske podružnice družbe AOE, ki so bili obdavčeni v Singapurju ([383]).

(449) Dobički iz poslovanja, ki se obdavčijo na Irskem, se prav tako lahko prilagodijo po dejanskem prenovljenem prikazu obveznih računovodskih izkazov ali davčnih napovedi družb ASI in AOE po ustreznih plačilih in prilagoditvah obveznih računovodskih izkazov drugih družb skupine Apple v skladu s splošnimi pravili, ki se na Irskem uporabljajo za retroaktivni prenovljeni prikaz finančnih poročil ali davčnih napovedi, če lahko skupina Apple predloži zadostne dokaze o kakršni koli dejanski obveznosti do družbe Apple Inc. ali drugih družb skupine Apple v drugih jurisdikcijah za opravljene dejavnosti ali storitve, kot so raziskave in razvoj ter tržne dejavnosti.

([375]) Čeprav v okviru „nemožnosti vračila“ in ne „težav s količinsko opredelitvijo zneska pomoči“.
([376]) Glej zadevo C-441/06, Komisija proti Franciji, EU:C:2007:616, točka 29 in navedena sodna praksa.
([377]) Združeni zadevi T-427/04 in T-17/05, Francija in France Télécom proti Komisiji, EU:T:2009:474, točka 297.
([378]) Združeni zadevi T-427/04 in T-17/05, Francija in France Télécom proti Komisiji, EU:T:2009:474, točka 299.
([379]) Glej uvodno izjavo 100.
([380]) Glej uvodni izjavi 108 in 291.
([381]) Glej uvodno izjavo 100.
([382]) Glej uvodno izjavo 349.
([383]) Glej opombo 75.

(450) Do takega prenovljenega prikaza bi lahko privedla retroaktivna sprememba SODS ali sporazuma o trženjskih storitvah. Irish Revenue v okviru spornih stališč ni pregledala pogojev iz teh sporazumov in, če finančni prispevki za raziskave in razvoj ali stroške trženja, ki sta jih v skladu s temi sporazumi nosili družbi ASI in AOE, niso bili skladni z ravnjo prispevka, o kateri bi se dogovorile neodvisne družbe, ki se pogajajo pod običajnimi tržnimi pogoji, na primer ker so uslužbenci družbe Apple Inc. opravljali dejavnosti za družbi ASI in AOE, ki presegajo plačane prispevke iz SODS in sporazuma o trženjskih storitvah, bi bilo z obstojem takih dejavnosti, če so pravilno dokumentirane, mogoče upravičiti retroaktivno spremembo SODS in/ali sporazuma o trženjskih storitvah, privedel pa bi tudi do povečanih naknadnih plačil družb ASI in AOE družbi Apple Inc., če so takšna plačila skladna z neodvisnim tržnim načelom.

(451) Do takega prenovljenega prikaza bi lahko privedla tudi retroaktivna sprememba jurisdikcije, v kateri je evidentirana prodaja družbe ASI v regiji EMEIA, če skupina Apple meni, da ta evidentirana prodaja ni povzročila dejanskega prevzemanja tveganja pri distribuciji proizvodov skupine Apple in da so se taka tveganja dejansko nosila v jurisdikcijah, v katerih je potekala bistvenejša gospodarska dejavnost kot na Irskem. To lahko na primer velja za katerega koli od dobičkov družbe ASI, za katerega se plača italijanski davek od dohodkov pravnih oseb ([384]), če je družba ASI oceno italijanske davčne uprave evidentirala v ustreznih zneskih v prenovljenih obveznih računovodskih izkazih družbe in če se dobički, ki se obdavčijo na Irskem, ne znižajo več kot sorazmerno z ustreznimi zneski dobičkov, ki se obdavčijo v Italiji.

11.5 *SKLEP*

(452) Komisija ugotavlja, da je Irska s spornima davčnima stališčema, ki sta družbama ASI in AOE omogočili določiti njune letne obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem v letih, ko sta bili v veljavi, družbama ASI in AOE ter skupini Apple nezakonito dodelila državno pomoč v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe, ki jo mora Irska v skladu s členom 16 Uredbe (EU) 2015/1589 izterjati od družb ASI in AOE –

SPREJELA NASLEDNJI SKLEP:

Člen 1

1. Davčni stališči, ki ju je Irska sprejela 29. januarja 1991 in 23. maja 2007 v korist družbe Apple Sales International in ki tej družbi omogočata, da določi svojo letno davčno obveznost na Irskem, pomenita pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe. To pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom, je Irska izvedla nezakonito, s čimer je kršila člen 108(3) PDEU.

2. Davčni stališči, ki ju je Irska sprejela 29. januarja 1991 in 23. maja 2007 v korist družbe Apple Operations Europe International in ki tej družbi omogočata, da določi svojo letno davčno obveznost na Irskem, pomenita pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe. To pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom, je Irska izvedla nezakonito, s čimer je kršila člen 108(3) PDEU.

Člen 2

1. Irska od družbe Apple Sales International izterja pomoč iz člena 1(1).

2. Irska od družbe Apple Operations Europe izterja pomoč iz člena 1(2).

3. Zneskom, ki se izterjajo, se prištejejo obresti od datuma, ko so bili dani na voljo upravičencem, do njihovega dejanskega vračila.

([384]) Glej opombo 74.

4. Obresti se izračunajo na podlagi obrestnoobrestnega računa v skladu s poglavjem V Uredbe (ES) št. 794/2004.

Člen 3

1. Izterjava pomoči iz člena 1 se izvede takoj in učinkovito.

2. Irska zagotovi, da se ta sklep izvede v štirih mesecih od datuma uradnega obvestila o tem sklepu.

Člen 4

1. Irska v dveh mesecih od datuma uradnega obvestila o tem sklepu Komisiji predloži informacije o metodi, uporabljeni za izračun točnega zneska pomoči.

2. Irska obvešča Komisijo o napredku glede nacionalnih ukrepov, sprejetih za izvajanje tega sklepa, dokler pomoč iz člena 1 ni v celoti izterjana. Na zahtevo Komisije takoj predloži informacije o že sprejetih in načrtovanih ukrepih za uskladitev s tem sklepom.

Člen 5

Ta sklep je naslovljen na Irsko.

V Bruslju, 30. avgusta 2016

Za Komisijo

Margrethe VESTAGER

Članica Komisije