

II

(Akty o charakterze nieustawodawczym)

DECYZJE

DECYZJA KOMISJI (UE) 2017/1283

z dnia 30 sierpnia 2016 r.

w sprawie pomocy państwa SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple

(notyfikowana jako dokument nr C(2016) 5605)

(Jedynie tekst w języku angielskim jest autentyczny)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanymi powyżej artykułami ⁽¹⁾ i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) Pismem z dnia 12 czerwca 2013 r. Komisja zwróciła się do Irlandii o udzielenie informacji na temat stosowanej w tym kraju praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego ⁽²⁾. W szczególności Komisja zwróciła się o informacje na temat wszelkich interpretacji indywidualnych wydanych przez Irlandię na rzecz spółek należących do grupy Apple: Apple Operations International (zwanej dalej „AOI”), Apple Sales International (zwanej dalej „ASI”) i Apple Operations Europe (zwanej dalej „AOE”). Komisja zwróciła się również o przekazanie przykładowego wykazu (zawierającego co najmniej pięć przykładów) przedsiębiorstw będących rezydentami w Irlandii lub stałych zakładów przedsiębiorstw zagranicznych, które skorzystały z interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w odniesieniu do podobnej działalności prowadzonej w Irlandii.
- (2) Pismem z dnia 9 lipca 2013 r. Irlandia udzieliła Komisji żądanych informacji. Irlandia wskazała w swoim piśmie, że irlandzkie organy podatkowe (zwane dalej „irlandzkim organem podatkowym”) wydały interpretacje indywidualne spółkom niebędącym rezydentami w związku z przypisaniem zysków ich irlandzkiemu oddziałowi w dziewięciu przypadkach. Wspomniane przypadki dotyczyły następujących dziewięciu spółek: spółki [A] ^(*), spółki [B], spółki [C1], spółki [D], spółki [E], spółki [F], spółki [G1], spółki [G2] i spółki [G3].
- (3) Pismem z dnia 26 sierpnia 2013 r. Komisja zwróciła się o przekazanie interpretacji indywidualnych wydanych przez irlandzki organ podatkowy na rzecz wspomnianych dziewięciu spółek. Komisja zwróciła się również o wszystkie interpretacje indywidualne wydane przez irlandzki organ podatkowy w latach 2010, 2011 i 2012. W dniu 25 września 2013 r. Irlandia przekazała interpretacje indywidualne wydane na rzecz wspomnianych dziewięciu spółek, jak również interpretacje indywidualne wydane w latach 2010, 2011 i 2012, z których te ostatnie obejmowały niewielką liczbę uprzednich porozumień cenowych (zwanymi dalej „APA”), w tym dwustronne APA.

⁽¹⁾ Dz.U. C 369 z 17.10.2014, s. 22.

⁽²⁾ Irlandia w swoich uwagach używa sformułowania „opinie zabezpieczające” (ang. *advance opinions*), a nie „interpretacje indywidualne prawa podatkowego”. Na potrzeby niniejszej decyzji i do celów zapewnienia spójności z decyzją o wszczęciu postępowania Komisja będzie stosowała pojęcie „interpretacji indywidualnych prawa podatkowego”. Zasadniczo oba pojęcia są tożsame.

^(*) Niektóre fragmenty niniejszego tekstu zostały zredagowane, by nie ujawniać informacji poufnych; fragmenty te ujęto w nawiasach kwadratowych.

- (4) Pismem z dnia 21 października 2013 r. Komisja zwróciła się do Irlandii o przekazanie interpretacji indywidualnych wydanych przez irlandzki organ podatkowy w latach 1991 i 2007 na rzecz spółek ASI i AOE oraz wszystkich istotnych elementów popierających wnioski złożone do irlandzkiego organu podatkowego o uzyskanie przedmiotowych interpretacji indywidualnych, w szczególności sprawozdań bazowych sporządzonych przez doradcę podatkowego przedmiotowych spółek. Komisja zwróciła się również o informacje na temat wszystkich spółek należących do grupy Apple będących rezydentami do celów podatkowych w Irlandii, w tym wszystkich obowiązujących interpretacji indywidualnych oraz deklaracji podatkowych przedmiotowych spółek należących do grupy Apple w Irlandii za lata 2010, 2011 i 2012. W dniu 21 listopada 2013 r. władze irlandzkie przekazały żądane informacje, w tym interpretacje indywidualne z lat 1991 i 2007 wydane na rzecz spółek ASI i AOE oraz deklaracje podatkowe wszystkich dziewięciu spółek wymienionych w motywie 2.
- (5) Pismem z dnia 24 stycznia 2014 r. Komisja zwróciła się o wyjaśnienie interpretacji indywidualnych przekazanych przez Irlandię w dniu 25 września 2013 r. Komisja zwróciła się również do Irlandii o przekazanie wszystkich interpretacji indywidualnych dotyczących przypisania zysków wydanych od 2004 r. i wszystkich interpretacji indywidualnych wydanych przed tym rokiem, które nadal obowiązują, jak również wszystkich istotnych elementów popierających te interpretacje indywidualne.
- (6) W dniu 6 marca 2014 r. Irlandia przekazała dodatkowe interpretacje indywidualne dotyczące przypisania zysków w odniesieniu do spółek, których wnioski były rozpatrywane przez wydział irlandzkiego organu podatkowego zajmujący się dużymi sprawami (ang. *Large Cases Division*). Irlandia przekazała interpretacje indywidualne, kopie korespondencji otrzymanej od spółki lub od doradcy podatkowego spółki określającej podstawę wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz kopię odpowiedzi udzielonej przez irlandzki organ podatkowy. Tego rodzaju informacje przekazano w odniesieniu do dziesięciu spółek: spółki [H], spółki [I], spółki [C2], spółki [J], spółki [K], spółki [D], spółki [L], spółki [M], spółki [N] i spółki [O] ⁽³⁾. Irlandia wskazała ponadto, że informacje dotyczące spółki [K] zostały zawarte w poprzedniej odpowiedzi.
- (7) Pismem z dnia 7 marca 2014 r. Komisja poinformowała Irlandię, że prowadzi dochodzenie, czy interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydane na rzecz spółek ASI i AOE przez irlandzki organ podatkowy w latach 1991 i 2007 stanowią nową pomoc, i wezwała władze irlandzkie do przedstawienia uwag na temat zgodności takiej pomocy. Komisja zauważyła, że pismem z dnia 21 października 2013 r. zwróciła się już o wszystkie istotne elementy popierające wspomniane interpretacje indywidualne, oraz wezwała Irlandię do przekazania wszelkich dodatkowych informacji dotyczących ustaleń podatkowych zatwierdzonych przez wspomniane interpretacje indywidualne, jak również deklaracji podatkowych spółek należących do grupy Apple w Irlandii. W dniu 25 marca 2014 r. Irlandia przedłożyła deklaracje podatkowe spółek ASI i AOE za lata 2004–2010.
- (8) Pismami z dnia 1 i 28 maja 2014 r. władze irlandzkie wyraziły obawy, że dyskusje między Komisją a Organizacją Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwaną dalej „OECD”) mogły doprowadzić do ujawnienia poufnych informacji dotyczących podatników. Pismem z dnia 6 czerwca 2014 r. Komisja odpowiedziała na te obawy, wyjaśniając, że dyskusje między Komisją a OECD miały charakter ogólny oraz że żadne poufne informacje dotyczące podatników nie zostały ujawnione OECD.
- (9) W dniu 11 czerwca 2014 r. Komisja – na mocy art. 108 ust. 2 Traktatu – przyjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w sprawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego z lat 1991 i 2007 wydanych na rzecz spółek ASI i AOE przez irlandzki organ podatkowy w związku z podejrzeniem, że odnośnie interpretacji indywidualne mogły stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu (zwaną dalej „decyzją o wszczęciu postępowania”).
- (10) Pismem z dnia 5 września 2014 r. Irlandia przedstawiła swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania.
- (11) W dniu 17 października 2014 r. decyzję o wszczęciu postępowania opublikowano w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej ⁽⁴⁾, zapraszając zainteresowane strony do zgłaszania uwag na temat postępowania prowadzonego przez Komisję. Pismem z dnia 17 listopada 2014 r. Komisja otrzymała uwagi od Apple’a. Do uwag załączono sprawozdanie *ad hoc* w sprawie przypisania zysków przygotowane przez doradcę podatkowego spółki [doradca podatkowy Apple’a] (zwane dalej „sprawozdaniem *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple’a]”). Ibec ⁽⁵⁾ i Oxfam również przedstawiły swoje uwagi, a kilka organizacji handlowych przedłożyło wspólne pismo ⁽⁶⁾.
- (12) W dniu 9 stycznia 2015 r. odbyło się spotkanie służb Komisji z przedstawicielami Apple’a, podczas którego spółka wyjaśniła Komisji swoją nową strukturę korporacyjną w Irlandii. W następstwie spotkania, które odbyło się w dniu 9 stycznia 2015 r., wiadomością e-mail z dnia 19 stycznia 2015 r. Apple przedstawiło Komisji streszczenie najważniejszych elementów restrukturyzacji [...] Apple’a w Irlandii.

⁽³⁾ Ponieważ niektóre interpretacje indywidualne były skierowane do spółek należących do tej samej grupy, dziewięć spółek wymienionych w motywie 2 i dziesięć spółek wymienionych w motywie 6 należy do 14 różnych grup wielonarodowych.

⁽⁴⁾ Dz.U. C 369 z 17.10.2014, s. 22.

⁽⁵⁾ Stowarzyszenie przedsiębiorców i pracodawców dla organizacji mających siedzibę w Irlandii.

⁽⁶⁾ Przedmiotowymi stowarzyszeniami handlu i sygnatariuszami wspólnego pisma są: 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) W dniach 30 stycznia 2015 r. i 11 marca 2015 r. Irlandia przedstawiła swoje uwagi dotyczące uwag osób trzecich otrzymanych przez Komisję w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania.
- (14) Pismem z dnia 4 lutego 2015 r. Komisja zwróciła się do Irlandii o przekazanie opinii na temat nowej struktury korporacyjnej Apple'a w Irlandii oraz wszelkiej korespondencji na piśmie między irlandzkim organem podatkowym a przedstawicielami Apple'a dotyczącej nowej struktury korporacyjnej. Irlandia odpowiedziała na ten wniosek pismem z dnia 25 lutego 2015 r. i przekazała żadaną korespondencję na piśmie oraz zapis telekonferencji między irlandzkim organem podatkowym a przedstawicielami Apple'a z dnia 11 grudnia 2014 r. Ponadto Irlandia poprosiła Komisję o dodatkowe wyjaśnienie niektórych aspektów prowadzonego przez nią postępowania w sprawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych w latach 1991 i 2007, które – zdaniem Irlandii – wydawało się być oparte na niezrozumieniu przez Komisję mającego zastosowanie prawa krajowego.
- (15) Pismem z dnia 5 marca 2015 r. Komisja przesłała Irlandii wniosek o przekazanie informacji na temat dochodów z odsetek zgłoszonych w sprawozdaniach finansowych spółek ASI i AOE oraz informacji dotyczących przypisania tych dochodów wewnątrz ASI i AOE. Ponadto Komisja zwróciła się o przekazanie informacji dotyczących zarządzania posiadanymi przez ASI i AOE licencjami na korzystanie z własności intelektualnej do celów zakupu, produkcji, sprzedaży i dystrybucji produktów Apple'a poza Amerykami (zwanymi dalej „licencjami na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a”) oraz informacji na temat tego, czy pracownicy grupy Apple byli zaangażowani w takie zarządzanie. Irlandia odpowiedziała pismem z dnia 15 kwietnia 2015 r., przekazując wszystkie żądane informacje, w tym załącznik dostarczony przez Apple'a. W drugim piśmie wysłanym tego samego dnia Irlandia zgodziła się na spotkanie z Komisją.
- (16) W dniu 17 kwietnia 2015 r. Komisja wysłała do Irlandii pismo, odpowiadając na wniosek Irlandii z dnia 25 lutego 2015 r. o wyjaśnienie niektórych aspektów prowadzonego przez Komisję postępowania w sprawie interpretacji indywidualnych z lat 1991 i 2007 (zwane dalej „pismem z dnia 17 kwietnia 2015 r.”). Komisja zwróciła się do Irlandii o przesłanie kopii tego pisma Apple'owi.
- (17) W dniu 22 kwietnia 2015 r. odbyło się spotkanie służb Komisji i przedstawicieli Apple'a. Irlandia była obecna na tym spotkaniu, które było poświęcone przypisaniu zysków wewnątrz ASI i AOE.
- (18) Wiadomością e-mail z dnia 23 kwietnia 2015 r. Komisja zwróciła się do Apple'a o przedstawienie uwag na temat pisma z dnia 17 kwietnia 2015 r. Ponadto Komisja zwróciła się do Apple'a o dostarczenie protokołów posiedzeń rady dyrektorów spółki ASI za ten sam okres, za który uprzednio dostarczono protokoły posiedzeń rady dyrektorów spółki AOE.
- (19) Pismami z dnia 4 maja 2015 r. Irlandia i Apple udzieliły odpowiedzi na pismo z dnia 17 kwietnia 2015 r. W dniu 7 maja 2015 r. pismo Apple'a przekazano Irlandii w celu uzyskania jej stanowiska.
- (20) W dniu 7 maja 2015 r. odbyło się spotkanie służb Komisji i Irlandii.
- (21) W dniu 20 maja 2015 r. Irlandia odniosła się do uwag Apple'a dotyczących pisma z dnia 17 kwietnia 2015 r.
- (22) W dniu 27 maja 2015 r. – w odpowiedzi na wiadomość e-mail Komisji z dnia 23 kwietnia 2015 r. – Apple przekazało wszystkie protokoły i uchwały zarówno rady dyrektorów spółki ASI, jak i rady dyrektorów spółki AOE za wnioskowany okres.
- (23) Wiadomością e-mail z dnia 9 lipca 2015 r. Komisja wysłała Irlandii projekt protokołu spotkania, które odbyło się w dniu 7 maja 2015 r., i wezwała Irlandię do zatwierdzenia projektu protokołu lub przedstawienia propozycji zmian do tego protokołu.
- (24) W dniu 17 lipca 2015 r. Irlandia odpowiedziała na wiadomość e-mail Komisji z dnia 9 lipca 2015 r., zauważając w szczególności, że jej zdaniem projekt protokołu nie stanowi wiernego ani kompleksowego zapisu przebiegu spotkania, które odbyło się w dniu 7 maja 2015 r. Irlandia przedstawiła swoje uwagi dotyczące spotkania i powtórzyła argumenty przedstawione w swoim piśmie z dnia 4 maja 2015 r. Ponadto Irlandia załączyła opinię sporządzoną przez sędziego Johna D. Cooke'a (zwaną dalej „opinią Cooke'a”). Komisja odpowiedziała na pismo Irlandii z dnia 17 lipca 2015 r. pismem z dnia 28 lipca 2015 r.
- (25) Pismem z dnia 14 sierpnia 2015 r. Irlandia przedstawiła swoje uwagi dotyczące protokołu spotkania, które odbyło się w dniu 7 maja 2015 r.

- (26) Pismem z dnia 7 września 2015 r. Apple przedstawiło swoje uwagi dotyczące protokołu spotkania, które odbyło się w dniu 7 maja 2015 r. Apple przedłożyło również opinię sporządzoną przez profesora [doradca Apple'a] (zwaną dalej „opinią [doradcy Apple'a]”).
- (27) Pismem z dnia 11 listopada 2015 r. Komisja zwróciła się do Irlandii o udzielenie dodatkowych wyjaśnień dotyczących działalności spółek ASI, AOE i Apple Distribution International (zwanej dalej „ADI”) w celu lepszego zrozumienia funkcji pełnionych przez siedziby główne ASI i AOE i ich odpowiednie irlandzkie oddziały oraz podejmowanego przez nie ryzyka.
- (28) Po wymianie korespondencji między Irlandią i Komisją w dniach 25 listopada 2015 r., 27 listopada 2015 r. i 2 grudnia 2015 r. w odniesieniu do zakresu wniosku o przekazanie informacji i terminu na udzielenie odpowiedzi Irlandia dostarczyła część żądanych informacji pismem z dnia 8 grudnia 2015 r. W piśmie tym Irlandia wskazała również, że brakujące informacje zostaną przedstawione w późniejszym terminie oraz że Apple pracuje nad zgromadzeniem żądanych informacji. We wspomnianym piśmie Irlandia wyraziła również swoje obawy dotyczące sposobu prowadzenia postępowania.
- (29) W dniu 21 stycznia 2016 r. odbyło się spotkanie dyrektora generalnego Apple Inc. (zwanego dalej „dyrektorem generalnym Apple'a”), Tima Cooka, i komisarz do spraw konkurencji, Margrethe Vestager, na którym byli również obecni przedstawiciele Irlandii. Pismem z dnia 25 stycznia 2016 r. dyrektor generalny Apple'a udzielił dodatkowych wyjaśnień dotyczących kwestii poruszonych podczas spotkania w dniu 21 stycznia 2016 r. Komisarz do spraw konkurencji odpowiedziała na wspomniane pismo pismem z dnia 29 lutego 2016 r.
- (30) Pismem z dnia 29 stycznia 2016 r. Irlandia udzieliła dodatkowych informacji w odpowiedzi na wniosek Komisji z dnia 11 listopada 2015 r.
- (31) Pismem z dnia 17 lutego 2016 r. Irlandia ponownie wyraziła swoje obawy dotyczące sposobu prowadzenia przedmiotowego postępowania, zaznaczając, że jej zdaniem Komisja naruszyła zasady sprawiedliwości proceduralnej i prawo do obrony.
- (32) Pismem z dnia 18 lutego 2016 r. Apple udzieliło dodatkowych wyjaśnień dotyczących kwestii poruszonych na spotkaniu w dniu 21 stycznia 2016 r. Apple przekazało również zaktualizowane sprawozdanie *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] przedłożone w dniu 17 listopada 2014 r. w ramach swoich uwag dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania (zwane dalej „drugim sprawozdaniem *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a]”). W piśmie tym Apple wskazało, że w jego rozumieniu w decyzji o wszczęciu postępowania zakwestionowano przypisanie zysków irlandzkim oddziałom spółek ASI i AOE.
- (33) Pismem z dnia 18 lutego 2016 r. Irlandia przekazała z własnej inicjatywy sprawozdanie *ad hoc* w sprawie przypisania zysków sporządzone przez PricewaterhouseCoopers (zwane dalej „sprawozdaniem *ad hoc* PwC”), w którym – zdaniem Irlandii – poparto jej stanowisko, zgodnie z którym przypisanie dochodów irlandzkim oddziałom spółek ASI i AOE zatwierdzone przez irlandzki organ podatkowy w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego z lat 1991 i 2007 było zgodne z zasadą ceny rynkowej.
- (34) Pismem z dnia 8 marca 2016 r. Komisja [...] zwróciła się o przekazanie dodatkowych [...] informacji [...]. Komisja odniosła się również do obaw wyrażonych przez Irlandię w dniu 17 lutego 2016 r. co do zakresu postępowania, wyjaśniając, że przedmiotem postępowania jest zbadanie, czy przypisanie zysków irlandzkim oddziałom ASI i AOE zatwierdzone przez interpretacje indywidualne prawa podatkowego z lat 1991 i 2007 stanowiło pomoc państwa.
- (35) W dniu 14 marca 2016 r. Apple [...] wysłało kolejne pismo, wyrażając [...] obawy odnośnie do rzetelności postępowania. Komisja odpowiedziała na to pismo w dniu 20 kwietnia 2016 r. i przesłała kopię swojego pisma Irlandii. W odpowiedzi na pismo Komisji z dnia 20 kwietnia 2016 r. Apple wysłało pismo do Komisji w dniu 6 maja 2016 r. Komisja odpowiedziała na pismo z dnia 6 maja 2016 r. w dniu 22 lipca 2016 r. i przesłała kopię swojego pisma Irlandii. W odpowiedzi na pismo Komisji z dnia 22 lipca 2016 r. Apple wysłało pismo do Komisji w dniu 24 sierpnia 2016 r., wyrażając swoje obawy odnośnie do rzetelności postępowania.
- (36) W dniu 23 marca 2016 r. Irlandia wysłała dwa pisma do Komisji. W swoim pierwszym piśmie Irlandia przekazała część informacji, o które zwróciła się Komisja pismem z dnia 8 marca 2016 r., i stwierdziła, że przekaże pozostałe informacje w dniu 22 kwietnia 2016 r. W swoim drugim piśmie Irlandia ponownie wyraziła swoje obawy odnośnie do rzetelności postępowania.
- (37) Pismem z dnia 22 kwietnia 2016 r. Irlandia przekazała pismo z dnia 22 kwietnia 2016 r. otrzymane od Apple'a; tym samym Irlandia udzieliła Komisji informacji w odpowiedzi na wniosek Komisji o przekazanie informacji z dnia 11 listopada 2015 r. i [...] z dnia 8 marca 2016 r.

- (38) W dniu 24 maja 2016 r. Irlandia przekazała dodatkowe informacje w celu uzupełnienia swoich uwag z dnia 22 kwietnia 2016 r. Informacje te obejmowały protokoły posiedzeń rad dyrektorów spółek ASI i AOE, których uprzednio nie dostarczono.

2. STAN FAKTYCZNY ORAZ RAMY PRAWNE

- (39) Niniejsza decyzja dotyczy dwóch interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych przez irlandzki organ podatkowy w dniu 29 stycznia 1991 r. i 23 maja 2007 r. na rzecz spółek ASI i AOE (zwanych dalej „kwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego”). W tych kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zatwierdzono metody przypisywania zysków przez spółki ASI i AOE ich odpowiednim irlandzkim oddziałom. Wspomniane kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego pozwalają spółkom ASI i AOE określać wysokość rocznego podatku od osób prawnych w Irlandii poprzez zastosowanie metod przypisywania dochodów zatwierdzonych przez irlandzki organ podatkowy we wspomnianych interpretacjach indywidualnych. Interpretacja indywidualna z 1991 r. obowiązywała do 2007 r., kiedy to została zastąpiona interpretacją indywidualną z 2007 r. Interpretacja indywidualna z 2007 r. obowiązywała do czasu wprowadzenia nowej struktury korporacyjnej Apple'a w Irlandii. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez Apple'a ostatnim rokiem obrotowym, w którym obowiązywała interpretacja indywidualna z 2007 r., był rok 2014, który skończył się dnia 27 września 2014 r.

2.1. BENEFICJENCI KWESTIONOWANYCH INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH PRAWA PODATKOWEGO

2.1.1. GRUPA APPLE

- (40) W skład grupy Apple wchodzi Apple Inc. i wszystkie spółki kontrolowane przez Apple Inc. (zwane dalej łącznie „Apple”). Apple ma swoją siedzibę w Stanach Zjednoczonych Ameryki (zwanych dalej „Stanami Zjednoczonymi”).
- (41) Apple projektuje, produkuje i wprowadza na rynek urządzenia łączności ruchomej i urządzenia multimedialne, komputery osobiste oraz przenośne cyfrowe odtwarzacze muzyczne. Apple sprzedaje różnorodne powiązane oprogramowanie, usługi, urządzenia peryferyjne, rozwiązania sieciowe oraz treści cyfrowe i aplikacje osób trzecich. Apple sprzedaje swoje produkty na całym świecie za pośrednictwem swoich punktów sprzedaży detalicznej, sklepów internetowych i sprzedaży bezpośredniej, jak również za pośrednictwem zewnętrznych operatorów sieci komórkowych, sprzedawców hurtowych, sprzedawców detalicznych i dystrybutorów generujących wartość dodaną (ang. *Value Added Resellers*). Ponadto Apple sprzedaje szereg produktów osób trzecich kompatybilnych z produktami Apple'a, w tym oprogramowanie i różnorodne akcesoria oraz urządzenia peryferyjne, za pośrednictwem swoich sklepów internetowych i punktów sprzedaży detalicznej.
- (42) Apple sprzedaje swoje produkty konsumentom, przedsiębiorstwom i rządowi na całym świecie. Apple zarządza swoim przedsiębiorstwem przede wszystkim według kryterium geograficznego. Geograficzne segmenty sprawozdawcze obejmują Ameryki, Europę⁽⁷⁾, Japonię, Wielkie Chiny oraz pozostałą część regionu Azji i Pacyfiku.
- (43) W 2015 r. ogólnoswiatowa sprzedaż netto Apple'a wyniosła 233,7 mld USD, a dochód netto wyniósł 53,4 mld USD⁽⁸⁾. Na dzień 26 września 2015 r. Apple posiadało 186,9 mld USD w gotówce, ekwiwalentach środków pieniężnych i papierach wartościowych przeznaczonych do obrotu za pośrednictwem zagranicznych jednostek zależnych⁽⁹⁾. Kwota ta zasadniczo odpowiada zagranicznym zyskom, które nie podlegały opodatkowaniu⁽¹⁰⁾.
- (44) Globalna struktura korporacyjna Apple'a jest zorganizowana wokół najważniejszych obszarów funkcjonowania, które są centralnie zarządzane i kierowane ze Stanów Zjednoczonych przez kadre zarządzającą z siedzibą w Cupertino w Stanach Zjednoczonych. Najważniejsze obszary funkcjonowania grupy Apple to: badania i rozwój, marketing, operacje, sprzedaż oraz zarząd ogólny i administracja.

2.1.2. STRUKTURA APPLE'a W IRLANDII

- (45) Do grupy Apple należą spółki zarejestrowane w Irlandii. Zarejestrowane w Irlandii spółki należące do grupy Apple można podzielić na spółki zarejestrowane w Irlandii, które są również rezydentami do celów podatkowych w Irlandii, takie jak ADI, Apple Operations i Apple Sales Ireland, oraz spółki zarejestrowane w Irlandii niebędące jednak rezydentami do celów podatkowych w Irlandii, takie jak AOI, ASI i AOE.

⁽⁷⁾ Segment Europy obejmuje kraje europejskie, jak również Bliski Wschód, Indie i Afrykę, zwane dalej łącznie „regionem EMELA”.

⁽⁸⁾ Rok obrotowy i rok podatkowy kończą się dnia 26 września 2015 r. Rok podatkowy Apple'a jest okresem trwającym 52 lub 53 tygodnie, który kończy się w ostatnią sobotę września.

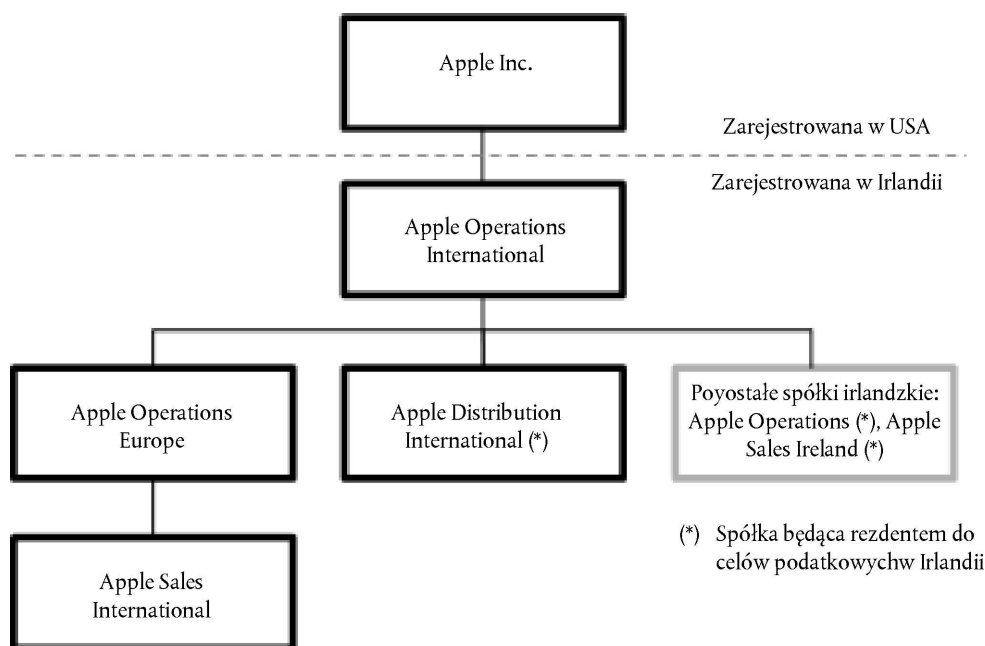
⁽⁹⁾ W publicznie dostępnych dokumentach finansowych Apple Inc. nie wskazano, które jednostki zależne posiadają gotówkę, ekwiwalenty środków pieniężnych i papiery wartościowe przeznaczone do obrotu, o których mowa powyżej.

⁽¹⁰⁾ Zob. nota objaśniająca nr 5 do sprawozdania rocznego Apple'a za 2015 r. (publicznie dostępny formularz K-10 złożony do Komisji Papierów Wartościowych i Giełd), zgodnie z którą „praktycznie wszystkie niepodzielone zyski międzynarodowe [Apple'a], które miały zostać bezterminowo ponownie zainwestowane w operacje poza Stanami Zjednoczonymi, zostały wygenerowane przez jednostki zależne działające w Irlandii”. Apple utworzyło rezerwę na swoich rachunkach na potrzeby możliwego przyszłego opodatkowania części tych zysków.

- (46) Jeśli chodzi o spółki należące do grupy Apple, które są zarejestrowane i są rezydentami do celów podatkowych w Irlandii oraz posiadają pracowników w Irlandii, ASI zleciło ADI zapewnienie dystrybucji produktów Apple'a poza obszarem Ameryk, Apple Operations nabywa sprzęt do oprzyrządowania na potrzeby wykorzystania przez producentów i nabywa od dostawców komponenty w celu ich sprzedaży producentom, zaś Apple Sales Ireland wspiera programy Apple Sales na szczeblu lokalnym w Irlandii.
- (47) Jeśli chodzi o spółki należące do grupy Apple zarejestrowane w Irlandii, lecz niebędące rezydentami do celów podatkowych w Irlandii, ASI jest jednostką zależną należącą w całości do AOE, które z kolei jest jednostką zależną należącą w całości do AOL, które jest jednostką zależną należącą w całości do Apple Inc., które jest zarejestrowane w Stanach Zjednoczonych ⁽¹⁾. AOE i ASI działają w Irlandii za pośrednictwem oddziałów. Na rysunku 1 przedstawiono wspomnianą strukturę korporacyjną:

Rysunek 1

Struktura korporacyjna Apple'a w Irlandii



2.1.3. BRAK REZYDENCJI PODATKOWEJ SPÓŁEK ASI I AOE

- (48) Przedsiębiorstwo zarejestrowane na prawie irlandzkim lub centralnie zarządzane i kontrolowane w Irlandii jest zasadniczo uznawane za rezydenta do celów podatkowych w Irlandii i w związku z tym podlega obowiązkowi odprowadzenia podatku od osób prawnych od swoich zysków uzyskiwanych na całym świecie. Oznacza to, że przedsiębiorstwa zarejestrowane w Irlandii co do zasady podlegają opodatkowaniu w Irlandii, nawet jeżeli są zarządzane i kontrolowane poza Irlandią.
- (49) Przed tą modyfikacją wprowadzoną na mocy ustaw budżetowych z lat 2013 i 2014 w art. 23 A ustawy konsolidującej prawo podatkowe z 1997 r. (zwanej dalej „ustawą podatkową z 1997 r.”) przewidziano jednak dwa odstępstwa od tej zasady, pozwalające na uznanie przedsiębiorstw zarejestrowanych w Irlandii za przedsiębiorstwa niebędące rezydentami. Zgodnie z art. 23 A ustawy podatkowej z 1997 r. przedsiębiorstwo nie było uznawane za rezydenta do celów podatkowych, jeżeli (i) zostało uznane za będące rezydentem do celów podatkowych w innym państwie na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (tzw. odstępstwo wynikające z umowy) lub (ii) przedsiębiorstwo było notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub ostatecznie kontrolowane przez osobę będącą rezydentem państwa członkowskiego lub państwa objętego umową o unikaniu podwójnego opodatkowania (tzw. odstępstwo dotyczące odpowiednich przedsiębiorstw), a wspomniane odpowiednie przedsiębiorstwa lub ich jednostki zależne prowadziły działalność handlową

⁽¹⁾ W 2006 Apple zarejestrowało spółkę Baldwin Holdings Unlimited (zwaną dalej „Baldwin”) z siedzibą na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych. Baldwin Holdings Unlimited posiada jeden udział jako osoba wykonująca prawa z akcji lub udziałów na rzecz innej osoby w AOL, ASI, AOE i ADI. Zdaniem Apple'a spółka Baldwin została utworzona w celu objęcia jednego udziału w irlandzkich jednostkach zależnych, ponieważ prawo irlandzkie wymaga, aby spółka z nieograniczoną odpowiedzialnością (ang. *unlimited company*) posiadała co najmniej dwóch udziałowców. Zdaniem Apple'a spółka Baldwin została zarejestrowana na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych dlatego, iż spółka z nieograniczoną odpowiedzialnością posiadająca udziałowca, który jest spółką z nieograniczoną odpowiedzialnością podlegającą prawu państwa niebędącego państwem członkowskim UE, nie jest zobowiązana do publicznego ujawniania swoich sprawozdań finansowych.

w Irlandii (tzw. odstępstwo dotyczące prowadzenia działalności handlowej) ⁽¹²⁾. Drugie z tych odstępstw oznaczało, że odpowiednie przedsiębiorstwa zarejestrowane w Irlandii i prowadzące tam działalność handlową, które były centralnie zarządzane i kontrolowane spoza terytorium Irlandii, nie były uznawane za będące rezydentami do celów podatkowych w Irlandii. Nie obowiązywał jednak żaden wymóg, zgodnie z którym przedsiębiorstwa byłyby zobowiązane do posiadania rezydencji podatkowej w innej jurysdykcji podatkowej.

- (50) Zarówno ASI, jak i AOE są zarejestrowane w Irlandii. W okresie obowiązywania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego ASI i AOE zostały uznane za „odpowiednie przedsiębiorstwa” do celów art. 23 A ustawy podatkowej z 1997 r., ponieważ ostateczną kontrolę nad nimi sprawowało przedsiębiorstwo będące rezydentem w państwie, w którym obowiązywała umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, mianowicie spółka Apple Inc., która jest rezydentem do celów podatkowych w Stanach Zjednoczonych ⁽¹³⁾, a ponieważ ASI i AOE prowadziły działalność handlową w Irlandii za pośrednictwem swoich odpowiednich oddziałów oraz były zarządzane i kontrolowane poza Irlandią, zostały uznane za przedsiębiorstwa niebędące rezydentem w Irlandii zgodnie z odstępstwem dotyczącym prowadzenia działalności handlowej określonym w art. 23 A ustawy podatkowej z 1997 r.
- (51) W okresie obowiązywania kwestionowanych interpretacji indywidualnych ASI i AOE nie prowadziły działalności podlegającej opodatkowaniu w żadnej innej jurysdykcji podatkowej poza Irlandią ⁽¹⁴⁾. Każda z tych spółek prowadziła bowiem działalność za pośrednictwem jednego oddziału w Irlandii oraz – co ważniejsze – spółki te nie prowadziły żadnej działalności podlegającej opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych ⁽¹⁵⁾, które to państwo irlandzki organ podatkowy – w zastosowaniu art. 23 A ustawy podatkowej z 1997 r. – uznał za państwo, w którym sprawowany jest zarząd tym spółkami i kontrola nad nimi ⁽¹⁶⁾. Jeżeli chodzi o siedziby główne ASI i AOE, nie posiadają one żadnej fizycznej obecności ani pracowników i nie są zlokalizowane w żadnej jurysdykcji.
- (52) Podsumowując, ASI i AOE są zarejestrowane w Irlandii, lecz nie były one rezydentami do celów podatkowych w Irlandii w okresie obowiązywania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. W tym okresie spółki te nie były również rezydentami do celów podatkowych w żadnej innej jurysdykcji podatkowej, ponieważ ich działalność prowadzona w innych jurysdykcjach, a w szczególności działalność ich siedzib głównych, które nie posiadały żadnej fizycznej lokalizacji ani żadnych pracowników, nie dawała podstawy do uznania za działalność podlegającą opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych ani w żadnej innej jurysdykcji na mocy mających zastosowanie przepisów podatkowych. W okresie, w którym obowiązywały kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, spółki ASI i AOE można zatem najtrafniej określić jako „bezpaństwowe” do celów rezydencji podatkowej.

2.1.4. FUNKCJE IRLANDZKICH ODDZIAŁÓW ASI I AOE PRZEDSTAWIONE PRZEZ IRLANDIĘ I APPLE'a

- (53) Irlandia i Apple przedstawiły opisy funkcji pełnionych przez irlandzkie oddziały ASI i AOE ⁽¹⁷⁾, które wykorzystano jako podstawę i uzasadnienie przygotowanych przez Apple'a szacunków dochodów tych spółek podlegających opodatkowaniu do celów irlandzkiego podatku od osób prawnych. Opisy te przedstawiono w motywach 54–57.

⁽¹²⁾ Uprzednie brzmienie art. 23 A ust. 2 ustawy podatkowej z 1997 r. było następujące: „z zastrzeżeniem przepisów ust. 3 i 4, przedsiębiorstwo zarejestrowane w Państwie jest uznawane do celów ustaw podatkowych i ustaw o podatku od dochodów kapitałowych za będące rezydentem w Państwie”. Brzmienie ust. 3 było następujące: „ust. 2 nie ma zastosowania do przedsiębiorstwa zarejestrowanego w Państwie, jeżeli przedsiębiorstwo jest odpowiednim przedsiębiorstwem i a) prowadzi działalność handlową w Państwie lub b) jest powiązane z przedsiębiorstwem prowadzącym działalność handlową w Państwie”. Art. 23 A został zmieniony ustawą budżetową z 2013 r. W nowym brzmieniu artykułu nie przewidziano już możliwości, aby przedsiębiorstwo zarejestrowane w Irlandii nie posiadało tam rezydencji podatkowej, ponieważ przedsiębiorstwo zarejestrowane w Irlandii będzie uznawane za rezydenta do celów podatkowych, jeżeli nie jest ono już uznawane za rezydenta do celów podatkowych w żadnej innej jurysdykcji podatkowej. Art. 23 A w nowym brzmieniu obowiązuje od dnia 1 stycznia 2015 r. Ustawą budżetową z 2014 r. wprowadzono dalsze zmiany do art. 23 A, zgodnie z którymi za rezydentów do celów podatkowych w Irlandii uznane będą wszystkie przedsiębiorstwa zarejestrowane w Irlandii z wyjątkiem sytuacji, gdy przedsiębiorstwo jest już rezydentem do celów podatkowych w dowolnej innej jurysdykcji, w której obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zasada ta również obowiązuje od dnia 1 stycznia 2015 r. W odniesieniu do przedsiębiorstw zarejestrowanych przed dniem 1 stycznia 2015 r. ma jednak zastosowanie okres przejściowy trwający do dnia 31 grudnia 2020 r.

⁽¹³⁾ Jak twierdzi Apple i co zostało potwierdzone przez irlandzki organ podatkowy, oba przedsiębiorstwa są centralnie zarządzane i kontrolowane poza Irlandią.

⁽¹⁴⁾ Wyjątek stanowi singapurski oddział AOE, zob. motyw 111.

⁽¹⁵⁾ W kontekście przesłuchania w Senacie Stanów Zjednoczonych Apple wskazało, że ASI nie jest rezydentem do celów podatkowych ani w Irlandii, ani w Stanach Zjednoczonych, zob. dowody rzeczowe z przesłuchania pt. „Przenoszenie zysków za granicę oraz część 2 kodeksu podatkowego Stanów Zjednoczonych (Apple Inc.)” przed Stałą Senacką Podkomisją Śledczą Stanów Zjednoczonych z dnia 21 maja 2013 r., s. 24.

⁽¹⁶⁾ W pkt 12 uwag dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania Irlandia wskazała, że „wszystkie najważniejsze strategiczne decyzje biznesowe dotyczące AOE i ASI były podejmowane poza Irlandią oraz że [...] obie przedmiotowe spółki były zarządzane i kontrolowane pod względem funkcjonalnym w Stanach Zjednoczonych”. Zob. również opinia Tima Cooke'a, zgodnie z którą: „na podstawie otrzymanego opisu faktycznego dotyczącego działalności prowadzonej przez AOE i ASI w Irlandii, stwierdzam, że w przypadku ASI i AOE nie ulega wątpliwości, iż centralne zarządzanie i kontrola są sprawowane w Stanach Zjednoczonych przez kierowników jednostki dominującej, którzy we własnym zakresie podejmują wszystkie strategiczne decyzje dotyczące sposobu prowadzenia działań w Irlandii: na przykład jakie umowy zostaną zawarte, z kim oraz na jakich warunkach”.

⁽¹⁷⁾ Zdaniem Apple'a „zyski oddziału uzyskane w Irlandii określa się poprzez odniesienie do działań realizowanych przez ten oddział”. Pismo Apple'a z dnia 4 maja 2015 r., s. 5.

- (54) Jeżeli chodzi o ASI, irlandzki oddział tej spółki jest odpowiedzialny głównie za realizację działań w zakresie zakupu, sprzedaży i dystrybucji związanych ze sprzedażą produktów Apple'a podmiotom powiązanim⁽¹⁸⁾ oraz klientom będącym osobami trzecimi w regionach EMEA i APAC⁽¹⁹⁾. Najważniejsze funkcje irlandzkiego oddziału ASI obejmują: zakup wyrobów gotowych Apple'a od producentów będących osobami trzecimi oraz podmiotami powiązanimi⁽²⁰⁾; działania w zakresie dystrybucji związane ze sprzedażą produktów podmiotom powiązanim w regionach EMEA i APAC⁽²¹⁾; działania w zakresie wsparcia sprzedaży oraz dystrybucji związane ze sprzedażą produktów klientom będącym osobami trzecimi w regionie EMEA⁽²²⁾; działania realizowane przez zespoły ds. sprzedaży i dystrybucji⁽²³⁾, sprzedaż internetową⁽²⁴⁾; operacje logistyczne⁽²⁵⁾; oraz obsługę AppleCare, spółki Apple'a zapewniającej wsparcie posprzedażowe dla klientów, obejmujące odpowiedzialność za gwarancje, zarządzanie programami naprawy oraz siecią naprawy, w tym wsparciem telefonicznym.
- (55) Irlandzki oddział ASI zajmuje się również realizacją zamówień składanych przez lokalne podmioty z regionu APAC zajmujące się dystrybucją krajową. Liczne działania związane z dystrybucją w tym regionie są realizowane przez podmioty powiązane (np. wsparcie logistyczne) w ramach zawartych z irlandzkim oddziałem ASI umów o świadczenie usług. Ponadto irlandzki oddział ASI jest odpowiedzialny za monitorowanie bieżącego zarządzania ryzykiem związanym z dystrybucją, w szczególności z ryzykiem związanym z zapasami, gwarancją i limitami kredytowymi. Od dnia 1 stycznia 2012 r. irlandzki oddział ASI jest również odpowiedzialny za funkcje lokalizacji produktów, które w przeszłości pełnił irlandzki oddział AOE.
- (56) Jeżeli chodzi o AOE, irlandzki oddział tej spółki odpowiada za produkcję i montaż specjalistycznych produktów komputerowych w swoim zakładzie w Irlandii; produkty te obejmują komputery stacjonarne iMac, laptopy MacBook oraz inne akcesoria komputerowe, z których wszystkie są produkowane dla regionu EMEA⁽²⁶⁾. Irlandzki oddział AOE dostarcza podmiotom powiązanim wszystkie swoje produkty końcowe. Główne działania irlandzkiego oddziału AOE obejmują nieprzerwaną realizację procesów wymaganych do produkcji produktów, projektowania procesów oraz tworzenia nowych ustawień produktów. Najważniejsze funkcje irlandzkiego oddziału AOE obejmują: planowanie i ustalanie harmonogramu produkcji⁽²⁷⁾; inżynierię procesową⁽²⁸⁾; produkcję i operacje⁽²⁹⁾; zapewnianie i kontrolę jakości⁽³⁰⁾; oraz operacje w zakresie odnawiania⁽³¹⁾.
-
- ⁽¹⁸⁾ Podmioty powiązane definiuje się w ujęciu księgowym jako podmioty, które są ostatecznie kontrolowane przez tę samą osobę lub ten sam podmiot lub na które ta sama osoba lub ten sam podmiot wywierają znaczny wpływ, zob. MSR nr 24.
- ⁽¹⁹⁾ EMEA oznacza Europę, Bliski Wschód, Indie i Afrykę. APAC oznacza region Azja-Pacyfik.
- ⁽²⁰⁾ Irlandzki oddział ASI kupuje produkty Apple'a od określonych wcześniej producentów [...]. Irlandzki oddział ASI przygotowuje prognozę oczekiwanego popytu, gromadząc i analizując dane regionalne oraz przekazując te informacje do procesu prognozowania globalnego popytu na sprzedaż, którym zarządzają Stany Zjednoczone.
- ⁽²¹⁾ Tego rodzaju podmiotami powiązanimi mogą być lokalne podmioty zajmujące się dystrybucją krajową lub lokalne podmioty prowadzące krajowe sklepy detaliczne. Irlandzki oddział ASI realizuje zamówienia złożone przez wspomniane podmioty powiązane i organizuje działania z zakresu dystrybucji w celu wywozu lub dostarczenia produktu tym podmiotom.
- ⁽²²⁾ Cztery najważniejsze drogi dotarcia na rynek za pośrednictwem osób trzecich są następujące: pośrednicy komercyjni, detaliczni, edukacyjni i telefoniczni (zwani łącznie „partnerami dystrybucyjnymi”). Irlandzki oddział ASI zawiera z innymi podmiotami powiązanimi umowy dotyczące wsparcia sprzedaży, marketingu oraz innych usług wsparcia w odniesieniu do partnerów dystrybucyjnych na lokalnych rynkach EMEA. Dzięki usługom wejściowym i w zakresie wsparcia świadczonym na rynku lokalnym przez podmioty Apple'a ASI zawiera umowy z partnerami dystrybucyjnymi oraz przyjmuje i realizuje zlecenia sprzedaży po przeprowadzeniu oceny czynników takich jak dostępność zapasów, popyt na sprzedaż we wszystkich państwach oraz ryzyko kredytowe w oparciu o ogólnoświatowe wytyczne Apple'a.
- ⁽²³⁾ Działania związane ze sprzedażą realizowaną zarówno za pośrednictwem podmiotów powiązanych, jak i osób trzecich obejmują zarządzanie procesem realizacji zamówień klientów w celu maksymalizacji efektywności działań realizowanych przez irlandzki oddział ASI w zakresie dystrybucji, alokacji produktów i zarządzania zamówieniami, realizacji sprzedaży i zarządzania najważniejszymi klientami osób trzecich w celu omówienia wymogów dotyczących zamówień.
- ⁽²⁴⁾ Zespoły ds. sprzedaży i dystrybucji koncentrują się również na sprzedaży bezpośredniej realizowanej za pośrednictwem sklepów internetowych. Działania realizowane przez zespoły ds. sprzedaży i dystrybucji w odniesieniu do sklepów internetowych obejmują ułatwianie procesu sprzedaży i składania zamówień konsumentom, małym i średnim przedsiębiorstwom oraz klientom z sektora edukacji.
- ⁽²⁵⁾ Obejmują one transport produktów głównie od producentów będących osobami trzecimi w Chinach na rynki docelowe w regionie EMEA. Działania funkcji logistycznej obejmują zarządzanie wychodzącymi ładunkami produktów Apple'a przeznaczonymi dla partnerów dystrybucyjnych partnerów dystrybucyjnych, klientów sklepu internetowego oraz podmiotów powiązanych. Niektóre operacje logistyczne są realizowane przez podmioty powiązane w ramach zawartych z irlandzkim oddziałem ASI umów o świadczenie usług.
- ⁽²⁶⁾ W sprawozdaniu *ad hoc* przygotowanym przez [doradcę podatkowego Apple'a] stwierdzono, że produkty wyprodukowane przez irlandzki oddział AOE stanowią jedynie niewielki odsetek łącznej wielkości sprzedaży Apple'a w regionie EMEA.
- ⁽²⁷⁾ Funkcja ta zapewnia działania w zakresie przepływów pracowników i procesów produkcji w celu utrzymania regularnego i wydajnego wykorzystania zasobów oraz oczekiwanego poziomu produkcji.
- ⁽²⁸⁾ Inżynieria procesowa dotyczy realizacji, kontroli i optymalizacji w ramach działań w zakresie produkcji. Zespół określa i usprawnia wydajne procesy w odniesieniu do obecnie produkowanych oraz nowych produktów.
- ⁽²⁹⁾ Działania obejmują wszystkie procesy niezbędne do przeksztalcenia poszczególnych części składowych w wyroby gotowe zgodnie ze standardami określonymi przez Apple Inc. w Stanach Zjednoczonych.
- ⁽³⁰⁾ Funkcja zapewniania i kontroli jakości obejmuje wszystkie działania, za pomocą których irlandzki oddział AOE kontroluje jakość wszystkich czynników produkcji.
- ⁽³¹⁾ Dotyczy to produktów, które zostały zwrócone do Apple'a z różnych powodów. Irlandzki oddział AOE zapewnia, aby przed ponowną sprzedażą odnowionego produktu przeszedł on proces odnowienia w celu upewnienia się, że spełnia on standardy jakości Apple'a.

- (57) Oprócz działań produkcyjnych stanowiących podstawowy przedmiot działalności irlandzki oddział AOE świadczy również wspólne usługi na rzecz innych spółek należących do grupy Apple w regionie EMEIA w obszarze finansów (usługi rachunkowe, rozliczenia pracowników oraz rozliczenia zobowiązań), systemów informacyjnych oraz technologii i zasobów ludzkich. Irlandzki oddział AOE wypracowuje wiedzę fachową w zakresie procesów i produkcji specyficznych dla Apple'a⁽³²⁾ oraz wykorzystuje tę wiedzę w celu okresowego udzielania wsparcia producentom będącym osobami trzecimi oraz centrom dystrybucji Apple'a. Irlandzki oddział AOE jest również odpowiedzialny za monitorowanie bieżącego zarządzania ryzykiem związanym z produkcją i zapasami. Do dnia 1 stycznia 2012 r. zespół inżynierów z irlandzkiego oddziału AOE był również odpowiedzialny za lokalizację produktów Apple'a na potrzeby rynków lokalnych oraz za opracowywanie programów do testów inżynierskich produktów i oprogramowania Apple'a (np. nowych wersji oprogramowania)⁽³³⁾. Od stycznia 2012 funkcję tę pełni irlandzki oddział ASI.

2.1.5. DZIAŁANIA ASI W REGIONIE EMEIA

- (58) ASI zajmuje się sprzedażą towarów w regionie EMEIA. Spółka ASI nie zadeklarowała stałego zakładu⁽³⁴⁾ w jurysdykcjach podatkowych EMEIA, w których towary te są sprzedawane. Transakcje sprzedaży są zawierane między klientami w jurysdykcjach podatkowych różnych państw członkowskich a ASI (i ADI) za pośrednictwem podmiotów zajmujących się odsprzedażą będących osobami trzecimi oraz sklepów detalicznych i internetowych Apple'a. ASI zawiera umowy sprzedaży poprzez uzyskiwanie podpisów osób upoważnionych, a pracownicy irlandzkiego oddziału ASI realizują sprzedaż i rozwiązują problemy dotyczące dostawy i innych kwestii zgłoszone przez klientów⁽³⁵⁾. Transakcje sprzedaży przez ASI są zawierane po uzyskaniu podpisu upoważnionego przedstawiciela⁽³⁶⁾. Dla przykładu [80–85 %] wszystkich przychodów ASI i ADI ze sprzedaży za pośrednictwem osób trzecich w 2014 r., jak ustalono na potrzeby sprawozdawczości wewnętrznej Apple'a⁽³⁷⁾, pochodziło ze sprzedaży w Unii, podczas gdy sprzedaż na terytorium całej Europy stanowiła [90–95 %] łącznych przychodów ze sprzedaży za pośrednictwem osób trzecich, a sprzedaż na Bliskim Wschodzie stanowiła [5–10 %] łącznych przychodów ze sprzedaży za pośrednictwem osób trzecich.

2.2. KWESTIONOWANE INTERPRETACJE INDYWIDUALNE PRAWA PODATKOWEGO

2.2.1. KWESTIONOWANE INTERPRETACJE INDYWIDUALNE PRAWA PODATKOWEGO W ZAKRESIE, W JAKIM DOTYCZĄ ONE ASI

- (59) W 1991 r. Apple zaproponowało metodę określania zysku netto irlandzkiego oddziału spółki Apple Computer Accessories Ltd. (przekształconej później w ASI), która to metoda została zatwierdzona przez irlandzki organ podatkowy w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Według tej interpretacji indywidualnej zysk netto, który ma zostać przypisany irlandzkiemu oddziałowi ASI, byłby obliczany jako 12,5 % wszystkich kosztów operacyjnych oddziału⁽³⁸⁾, z wyłączeniem materiałów przeznaczonych do odsprzedaży.
- (60) W 2007 r. w nowej interpretacji indywidualnej irlandzki organ podatkowy zatwierdził zmienioną metodę określania zysku netto irlandzkiego oddziału ASI. Według tej interpretacji indywidualnej zysk netto, który ma zostać przypisany irlandzkiemu oddziałowi ASI, byłby obliczany jako [10–15 %] kosztów operacyjnych oddziału, z wyłączeniem takich kosztów jak opłaty pobierane od podmiotów zależnych Apple'a i koszty materiałów.

2.2.2. KWESTIONOWANE INTERPRETACJE INDYWIDUALNE PRAWA PODATKOWEGO W ZAKRESIE, W JAKIM DOTYCZĄ AOE

- (61) W 1991 r. Apple zaproponowało metodę określania zysku netto irlandzkiego oddziału spółki Apple Computer Ltd. (przekształconej później w AOE), która to metoda została przyjęta przez irlandzki organ podatkowy w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Według tej interpretacji zysk netto, który można przypisać irlandzkiemu oddziałowi AOE, byłby obliczany jako 65 % kosztów operacyjnych tego oddziału do kwoty w wysokości [60–70] mln USD w ujęciu rocznym oraz 20 % kosztów operacyjnych tego oddziału od kwoty

⁽³²⁾ [...].

⁽³³⁾ Jednym z głównych zadań zespołu ds. lokalizacji było dostosowywanie produktów i usług do różnych języków, różnic regionalnych oraz wymogów technicznych na rynkach lokalnych.

⁽³⁴⁾ Pojęcie „stały zakład” odnosi się do prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu w danej jurysdykcji.

⁽³⁵⁾ Pismo Irlandii z dnia 15 kwietnia 2015 r., załącznik, s. 19.

⁽³⁶⁾ Sprawozdanie *ad hoc* PwC, załącznik 1 – Oddział Apple Sales International (ASI), s. 11.

⁽³⁷⁾ Pismo Apple'a z dnia 22 kwietnia 2016 r., s. 12 i tabela 10.

⁽³⁸⁾ W interpretacji indywidualnej z 1991 r. jest mowa o „kosztach operacyjnych” (ang. *operating costs*) w odniesieniu do ASI i „wydatkach operacyjnych” (ang. *operating expense*) w odniesieniu do AOE, chociaż oba te terminy odnoszą się do tej samej kategorii kosztów.

powyżej [60–70] mln USD. Stosowanie tej metody było objęte zastrzeżeniem, zgodnie z którym w przypadku gdyby łączny zysk irlandzkiego oddziału AOE był mniejszy niż kwota uzyskana w wyniku zastosowania wzoru, do obliczenia zysków netto oddziału stosowano by tę niższą wartość. Wszystkie koszty operacyjne zastosowane w przedmiotowej metodzie były kosztami operacyjnymi poniesionymi przez irlandzki oddział AOE, włącznie z amortyzacją, lecz z wyłączeniem materiałów przeznaczonych do odsprzedaży i udziału w kosztach w przypadku wartości niematerialnych i prawnych naliczanych od spółek powiązanych z Apple'em. Można ubiegać się o ulgę inwestycyjną, której wartość nie powinna przekraczać o [1–10] mln USD amortyzacji naliczonej w rachunkach ⁽³⁹⁾.

- (62) W 2007 r. w nowej interpretacji indywidualnej irlandzki organ podatkowy zatwierdził zmienioną metodę określania zysku netto irlandzkiego oddziału AOE. Zgodnie z metodą zatwierdzoną w tej interpretacji podstawa opodatkowania irlandzkiego oddziału odpowiadała (i) [10–15 %] kosztów operacyjnych oddziału, z wyłączeniem takich kosztów jak opłaty naliczane od podmiotów zależnych Apple'a i koszty materiałów, (ii) zwrotowi z tytułu własności intelektualnej w wysokości [1–5 %] obrotu oddziału w odniesieniu do skumulowanej technologii procesu produkcji irlandzkiego oddziału oraz (iii) odliczeniu ulg inwestycyjnych z tytułu zakładu i budynków „obliczonych i dopuszczonych w normalny sposób”.

2.2.3. DOKUMENTY, DO KTÓRYCH IRLANDZKI ORGAN PODATKOWY MIAŁ DOSTĘP PRZY WYDAWANIU KWESTIONOWANYCH INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH PRAWA PODATKOWEGO

- (63) Irlandia przekazała następujące dokumenty jako stanowiące wszystkie podstawowe elementy na poparcie interpretacji indywidualnej z 1991 r.: trzy pisma (z dnia 12 października 1990 r., 5 grudnia 1990 r. i 16 stycznia 1991 r.) oraz dwa fakсы (z dnia 2 stycznia 1991 r. i 24 stycznia 1991 r.) przesłane przez [doradcę podatkowego Apple'a], pełniącego funkcję doradcy podatkowego Apple'a (zwanego dalej „doradcą podatkowym Apple'a”); jedną notatkę z rozmowy przeprowadzonej dnia 30 listopada 1990 r. oraz jedną notatkę ze spotkania z dnia 3 stycznia 1991 r. sporządzone przez irlandzki organ podatkowy; oraz pismo irlandzkiego organu podatkowego z dnia 29 stycznia 1991 r., w którym potwierdził, że w pismach doradcy podatkowego Apple'a prawidłowo odzwierciedlono metodę określania zysków, które mają zostać przypisane irlandzkim oddziałom ASI i AOE, jak ustalono na spotkaniu w dniu 3 stycznia 1991 r. Wspomnianą metodę opisano w motywach 59 i 61.
- (64) Poniższy fragment pochodzi z notatki z rozmowy przeprowadzonej dnia 30 listopada 1990 r.:

„[Doradca podatkowy Apple'a] wspomniał, w celu nakreślenia kontekstu, że Apple jest obecnie największym pracodawcą w obszarze Cork; spółka zatrudnia 1 000 pracowników bezpośrednio i 500 osób wykonujących pracę na zasadzie podwykonawstwa. Stwierdzono, że obecnie spółka dokonuje przeglądu swoich operacji realizowanych na całym świecie i chce określić marżę zysku na swoich irlandzkich operacjach. [Doradca podatkowy Apple'a] przedstawił rachunki przygotowane przez irlandzki oddział na potrzeby okresu obrachunkowego zakończonego dnia 29 września 1989 r., które wskazywały na zysk netto w wysokości 270 mln USD od obrotu w wysokości 751 mln USD. Stwierdzono, że żadna z irlandzkich spółek notowanych na giełdzie nie uzyskuje podobnego wskaźnika zysku netto. Zdaniem [doradcy podatkowego Apple'a] zysk pochodzi z trzech źródeł – technologii, marketingu i produkcji. Do oddziału irlandzkiego odnosi się jedynie produkcja.

[Irlandzki organ podatkowy] wskazał, że w proponowanym systemie poziom naliczanych opłat miałby kluczowe znaczenie. [Doradca podatkowy Apple'a] stwierdził, że spółka była gotowa przyjąć zysk w wysokości 30–40 mln USD, zakładając, że Apple Computer Ltd. osiągnie taki zysk. (Branża komputerowa podlega cyklicznym wahaniom.) Zakładając, że Apple osiągnie zysk w wysokości 100 mln IEP, przyjęte zostanie, że kwota w wysokości 30–40 mln USD (lub dowolna wynegocjowana wartość) zostanie przypisana działalności produkcyjnej. Gdyby jednak kondycja spółki uległa pogorszeniu i wypracowany zysk był mniejszy niż 30–40 mln USD, wówczas wszystkie zyski spółki zostałyby przypisane [sic] działalności produkcyjnej. Propozycja polega zasadniczo na tym, że całość zysku, z zastrzeżeniem pułapu w wysokości 30–40 mln USD, zostanie przypisana działalności produkcyjnej.

[Irlandzki organ podatkowy] zwrócił się do [doradcy podatkowego Apple'a] o wskazanie, czy istnieje jakiegokolwiek uzasadnienie kwoty w wysokości 30–40 mln USD, w odpowiedzi na co doradca podatkowy Apple'a przyznał, że nie ma żadnej naukowej podstawy takiej kwoty. Kwota ta jest jednak tak wysoka, że doradca wyraził nadzieję, iż zostanie ona uznana za propozycję złożoną w dobrej wierze. Ponieważ ustalenie tej kwoty w oderwaniu od pozostałych wartości liczbowych nie było możliwe, [doradca podatkowy Apple'a] podjął się przygotowania zestawienia szczegółowych informacji na temat faktycznych kosztów przypisywanych irlandzkiemu oddziałowi”.

⁽³⁹⁾ Zob. faks [doradcy podatkowego Apple'a] z dnia 24 stycznia 1991 r. w sprawie ulgi inwestycyjnej.

- (65) Poniższy fragment pochodzi z notatki ze spotkania przeprowadzonego dnia 3 stycznia 1991 r.:

„Zdaniem [doradcy podatkowego Apple'a] oczywiste jest, że spółka stosuje ceny transferowe. Rachunki oddziału za okres obrachunkowy zakończony dnia 30 września 1989 r. pokazywały zysk netto w wysokości 269 000 000 USD od obrotów w wysokości 751 000 000 USD. Żadna spółka na giełdzie irlandzkiej nie zbliżyła się do uzyskania podobnego wyniku.

Organ podatkowy nie był przygotowany do wydania ostatecznej opinii na temat tego, czy spółka stosuje ceny transferowe, lecz był skłonny do omówienia kwoty zysku dla irlandzkiego oddziału w oparciu o odsetek faktycznych kosztów przypisywanych irlandzkiemu oddziałowi.

Przed spotkaniem zaproponowano, aby zysk przypisywany irlandzkiemu oddziałowi wynosił [30–40] mln USD przy zastosowaniu metody koszt plus oraz aby ulga inwestycyjna nie przekraczała [10–20] mln USD, co daje kwotę w wysokości [20–30] mln USD podlegającą opodatkowaniu irlandzkim podatkiem. Z rachunków za okres obrachunkowy zakończony dnia 30 września 1990 r. wynika, że zysk w wysokości [30–40] mln USD stanowił 46 % kosztów przypisywanych irlandzkiemu oddziałowi. Zauważono, że kwota ta znacznie przekracza wartość [10–15] %, którą można zwykle przypisać centrum kosztów, chociaż szybko przyznano, że wartość [10–15] % jest nieznaczna w przypadku branży komputerowej. Wskazano, że w niektórych branżach, w szczególności w branży farmaceutycznej, można uzyskać narzut w wysokości 100 %. Przyznano jednak, że branża farmaceutyczna i komputerowa nie są bezpośrednio porównywalne. W wyniku dalszych dyskusji postanowiono, z zastrzeżeniem uzyskania satysfakcjonującego wyniku w odniesieniu do kwestii ulgi inwestycyjnej, zaakceptować narzut w wysokości 65 % kosztów przypisywanych irlandzkiemu oddziałowi. Ponadto uzgodniono zaakceptowanie narzutu w wysokości 20 % naliczanej od kosztów przekraczających [60–70] mln USD, tak aby nie przeszkodzić w ekspansji irlandzkich operacji.

[...] W wyniku dalszych rozmów uzgodniono, że obliczenia dotyczące ulg inwestycyjnych zostaną przeliczone na funty irlandzkie (irl. punt)⁽⁴⁰⁾ oraz że zwykły wskaźnik zużycia⁽⁴¹⁾ zostanie rozpisany dla wszystkich lat. Ponadto uzgodniono, że kwota roszczenia spółki będzie ograniczona do kwoty [1–10] mln USD powyżej kwoty naliczonej z tytułu amortyzacji w rachunkach. Zgodnie z wykazem kosztów przekazany za okres zakończony dnia 30 września 1990 r. zapewniłoby zyski podlegające opodatkowaniu irlandzkim podatkiem w wysokości [30–40] mln USD.

[...] Następnie omówiono format rachunków, jakie mają być przekazywane. Nie przyjęto propozycji zakładającej przekazywanie wykazu kosztów. Uzgodniono, że sporządzany będzie pełen rachunek zysków i strat, a w odniesieniu do usług technologicznych i marketingowych świadczonych przez grupę naliczana będzie opłata licencyjna/opłata od siedziby głównej. Ponadto przekazywane będą wszystkie zbadane sprawozdania finansowe spółki.

[...] W odniesieniu do odrębnej kwestii [doradca podatkowy Apple'a] wyraził chęć uzgodnienia narzutu dla nowej spółki, której działalność ograniczałaby się do pozyskiwania surowców w Państwie. Zaproponowano narzut w wysokości 10 %, a następnie w wyniku dyskusji postanowiono zaakceptować narzut w wysokości 12,5 %.

- (66) Pismo doradcy podatkowego Apple'a z dnia 16 stycznia 1991 r. zawiera przykładowy formularz uzupełniania rachunków dotyczący irlandzkiego oddziału Apple Computer Ltd. oraz wykaz ulg inwestycyjnych dotyczący Apple Computer Ltd. za lata 1985–1990. W faksie doradcy podatkowego Apple'a z dnia 24 stycznia 1991 r. potwierdzono zgodę Apple'a na następujące sformułowanie dotyczące ulgi inwestycyjnej, które zastępuje sformułowanie dotyczące ulgi inwestycyjnej uprzednio przedstawione przez doradcę podatkowego Apple'a w piśmie z dnia 16 stycznia 1991 r.: „wnioskowana ulga inwestycyjna nie przekroczy o [1–10] mln USD amortyzacji naliczonej w rachunkach”.
- (67) Przekazane przez Irlandię dokumenty stanowiące wszystkie istotne elementy potwierdzające interpretację indywidualną z 2007 r. obejmują: pismo doradcy podatkowego Apple'a z dnia 16 maja 2007 r. oraz pismo irlandzkiego organu podatkowego z dnia 23 maja 2007 r. potwierdzające zatwierdzenie przez ten organ metody określania zysków, które mają zostać przypisane irlandzkim oddziałom ASI i AOE, jak wyjaśniono w piśmie doradcy podatkowego Apple'a. Wspomnianą metodę opisano w motywach 60 i 62. Żaden z dwóch przedstawionych dokumentów nie zawiera wyjaśnienia zatwierdzonych w tej interpretacji wartości „[10–15] % [kosztów operacyjnych wygenerowanych w Irlandii]/[1–5] % [rocznego obrotu AOE uzyskanego z produktów wyprodukowanych w Irlandii]/[10–15] % [kosztów operacyjnych ASI]” ani nie zawiera żadnych wskazówek co do sposobu uzyskania tych wartości. Pismo doradcy podatkowego Apple'a zawiera szereg specyfikacji dotyczących sposobu zastosowania uzgodnionej metody. W szczególności w celu uniknięcia wątpliwości określono w nim, że koszty

⁽⁴⁰⁾ Dodany przypis: słowo „punt” odnosi się do waluty irlandzkiej stosowanej w okresie wydania interpretacji, tj. funta irlandzkiego.

⁽⁴¹⁾ Dodany przypis: zużycie odnosi się do amortyzacji dóbr materialnych.

operacyjne ASI oraz „koszty operacyjne wygenerowane w Irlandii” przez AOE nie obejmują żadnych opłat pobieranych od podmiotów zależnych Apple'a na całym świecie, kosztów „przed opodatkowaniem” takich jak koszty materiałów, opłaty celne, koszty transportu itd., jednorazowych kosztów restrukturyzacji oraz kosztów kapitałowych.

- (68) Żaden z dokumentów przedstawionych na poparcie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego nie zawiera badania przypisania zysków z tamtego okresu ani sprawozdania w sprawie cen transferowych.

2.3. OPIS WŁAŚCIWYCH KRAJOWYCH RAM PRAWNYCH

- (69) Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej z 1997 r. podatek od osób prawnych w Irlandii nalicza się od zysku przedsiębiorstw. Zgodnie z art. 76 ust. 3 ustawy podatkowej z 1997 r. dochód do celów podatku od osób prawnych oblicza się i ocenia na podstawie takich samych załączników i przypadków, jakie mają zastosowanie do celów podatku dochodowego oraz zgodnie z przepisami mającymi zastosowanie do tych załączników i kategorii. W Irlandii podatek dochodowy na mocy kodeksów opodatkowania bezpośredniego jest naliczany przez odniesienie do serii załączników C, D, E i F, a w załączniku D zgodnie z serią kategorii I–V. Art. 12 ustawy podatkowej z 1997 r. stanowi, że „podatek dochodowy, z zastrzeżeniem ustaw o podatku dochodowym, jest naliczany w odniesieniu do całości majątku, zysków lub korzyści opisanych odpowiednio w załącznikach [C–F] [...] oraz zgodnie z przepisami ustaw o podatku dochodowym mającymi zastosowanie do tych załączników”⁽⁴²⁾. W art. 18 ustawy podatkowej z 1997 r. określono zakres opłaty należnej na mocy załącznika D, a w ust. 2 pkt 2 wymieniono przypadki oraz ich zakres. Z przepisów tych wynika, że podatek od osób prawnych w Irlandii, z określonymi wyjątkami, nalicza się od zysków (dochodu i zysków podlegających opodatkowaniu) danego przedsiębiorstwa bez względu na sposób ich uzyskania⁽⁴³⁾.
- (70) Przy określaniu podstawy opodatkowania do celów obliczenia wysokości należnego podatku od osób prawnych za punkt wyjścia przyjmuje się wynik finansowy brutto przedsiębiorstwa danego podatnika⁽⁴⁴⁾. Wynik finansowy brutto przedsiębiorstwa zostaje następnie skorygowany do celów podatkowych za pośrednictwem uzupełnień i odliczeń o zastosowaniu ogólnym przewidzianych w prawie⁽⁴⁵⁾, na przykład poprzez odliczenie ulg inwestycyjnych⁽⁴⁶⁾. Okres obrachunkowy jest zwykle okresem trwającym 12 miesięcy, za który przedsiębiorstwo sporządza swoje rachunki⁽⁴⁷⁾.
- (71) Irlandia stosuje odmienną stawkę podatkową w odniesieniu do dochodu z działalności operacyjnej, dochodu z działalności innej niż operacyjna oraz zysków kapitałowych. W art. 21 ustawy podatkowej z 1997 r. określono ogólną stawkę podatku od osób prawnych wynoszącą 12,5 %⁽⁴⁸⁾. Stawka ta ma zastosowanie do dochodu z działalności operacyjnej⁽⁴⁹⁾ przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu zgodnie z kategorią I załącznika D. Dochód z działalności innej niż operacyjna podlega opodatkowaniu w wysokości 25 %⁽⁵⁰⁾. W „Wytycznych w zakresie opinii organu podatkowego na temat klasyfikacji działań jako działalność handlowa” irlandzki organ podatkowy przedstawił wytyczne w zakresie klasyfikowania działań jako działalność handlowa⁽⁵¹⁾. Według tych wytycznych pod pojęciem działalność handlowa rozumie się, że dane przedsiębiorstwo prowadzi działania gospodarcze, z których uzyskuje dochód. Działania takie będą się różniły w zależności od charakteru działalności handlowej, a do ich przeprowadzenia potrzebne będą osoby posiadające niezbędne umiejętności

⁽⁴²⁾ Dochód określony w załączniku C dotyczy zysków pochodzących z dywidendy wypłacanej z dochodów państwowych w Irlandii (art. 17 ustawy podatkowej z 1997 r.), a dochód określony w załączniku D jest dodatkowo podzielony na pięć kategorii: (i) zysk z działalności operacyjnej; (ii) zysk z wykonywania zawodów; (iii) nieopodatkowane odsetki i dochody uzyskane za granicą; (iv) dowolny inny dochód lub zysk niepodlegający opodatkowaniu z innego tytułu; (v) dochód z tytułu czynszów uzyskiwanych z tytułu gruntów w Irlandii (art. 18 ustawy podatkowej z 1997 r.), załącznik E dotyczy dochodów z urzędów publicznych, zatrudnienia, rent i emerytur (art. 19 ustawy podatkowej z 1997 r.), a załącznik F dotyczy dywidend wypłaconych przez irlandzkie przedsiębiorstwa (art. 20 ustawy podatkowej z 1997 r.).

⁽⁴³⁾ Art. 21 ust. 1. Do przykładów takich określonych wyłączeń należą zyski przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem, których nie można przypisać oddziałowi, zob. art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., lub większość podzielonego zysku otrzymanego od innych przedsiębiorstw będących rezydentami w Irlandii, zob. art. 129 ustawy podatkowej z 1997 r.

⁽⁴⁴⁾ Art. 76 A ustawy podatkowej z 1997 r.

⁽⁴⁵⁾ Na przykład zgodnie z art. 81 ust. 2 ustawy podatkowej z 1997 r. wydatki można co do zasady odpisać od podatku, jeżeli nie mają charakteru kapitałowego i zostały poniesione w całości i wyłącznie do celów związanych z działalnością handlową.

⁽⁴⁶⁾ Art. 307 i 308 ustawy podatkowej z 1997 r.

⁽⁴⁷⁾ Art. 27 ust. 1 i 2 ustawy podatkowej z 1997 r.

⁽⁴⁸⁾ Art. 18 ust. 1 i ust. 2 lit. a) ustawy podatkowej z 1997 r. w związku z art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej z 1997 r.

⁽⁴⁹⁾ W art. 3 ust. 1 „działalność handlowa” została opisana jako obejmująca „każdy przypadek handlu, produkcji, przedsięwzięcia lub działania o charakterze handlowym”.

⁽⁵⁰⁾ Zgodnie z art. 21 A ustawy podatkowej z 1997 r. stawka podatkowa w wysokości 25 % ma zastosowanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu zgodnie z załącznikiem D kategorii III, IV i V. Kategorie te obejmują między innymi inne dochody pasywne takie jak odsetki, opłaty licencyjne i dochód z tytułu czynszów.

⁽⁵¹⁾ Irlandzki organ podatkowy, Wytyczne w zakresie opinii organu podatkowego na temat klasyfikacji działań jako działalność handlowa, dostępne pod adresem: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>

i uprawnienia ⁽⁵²⁾. Zyski kapitałowe podlegają opodatkowaniu na poziomie 33 %, przy zastosowaniu zwolnienia kapitałowego w odniesieniu do zysków z tytułu zbycia określonych udziałów o wartości 5 % lub większej w przedsiębiorstwach będących rezydentami w Unii lub w państwach będących stroną umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

(72) Zgodnie z art. 26 ustawy podatkowej z 1997 r. przedsiębiorstwa będące rezydentami w Irlandii podlegają podatkowi od osób prawnych z tytułu swoich dochodów oraz zysków kapitałowych uzyskiwanych na całym świecie, z wyłączeniem podzielonego zysku otrzymanego od innych przedsiębiorstw będących rezydentami w Irlandii ⁽⁵³⁾.

(73) W art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. określono zakres opłaty z tytułu podatku od osób prawnych w przypadku przedsiębiorstw niebędących rezydentami. W zakresie, w jakim ma to znaczenie, art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. stanowi:

„1) Przedsiębiorstwo niebędące rezydentem w Państwie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych, jeżeli nie prowadzi działalności handlowej w Państwie za pośrednictwem oddziału lub agencji, lecz jeżeli prowadzi taką działalność – z zastrzeżeniem jakichkolwiek wyjątków przewidzianych w ustawach o podatku od osób prawnych – podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w odniesieniu do wszystkich zysków podlegających opodatkowaniu, niezależnie od miejsca ich powstania.

2) Do celów podatku od osób prawnych podlegające opodatkowaniu zyski przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem w Państwie, lecz prowadzącego działalność handlową na jego terytorium za pośrednictwem oddziału lub agencji, są następujące:

a) dowolny dochód z działalności operacyjnej uzyskany bezpośrednio lub pośrednio za pośrednictwem oddziału lub agencji bądź z oddziału lub agencji, a także dowolny dochód z majątku lub praw wykorzystywanych lub posiadanych przez oddział lub agencję lub w ich imieniu, przy czym zakres niniejszego ustępu nie obejmuje podzielonego zysku otrzymanego od przedsiębiorstw będących rezydentami w Państwie, [...]”.

(74) Z powyższego przepisu wynika, że przedsiębiorstwo niebędące rezydentem nie podlega podatkowi od osób prawnych, chyba że prowadzi działalność handlową w Irlandii za pośrednictwem oddziału lub agencji. Jeżeli przedsiębiorstwo niebędące rezydentem prowadzi taką działalność handlową, wówczas podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych z tytułu ⁽⁵⁴⁾:

— dowolnego dochodu z działalności operacyjnej uzyskanego bezpośrednio lub pośrednio za pośrednictwem oddziału lub agencji bądź z oddziału lub agencji,

— dowolnego dochodu z majątku lub praw wykorzystywanych lub posiadanych przez oddział lub agencję lub w ich imieniu, oraz

— podlegających opodatkowaniu zysków, które można przypisać oddziałowi lub agencji.

(75) Art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. zastąpił art. 8 ust. 1 i 2 ustawy o podatek od osób prawnych z 1967 r., który stanowił:

„8. 1) Przedsiębiorstwo niebędące rezydentem w Państwie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych, jeżeli nie prowadzi działalności handlowej w Państwie za pośrednictwem oddziału lub agencji, lecz jeżeli prowadzi taką działalność – z zastrzeżeniem jakichkolwiek wyjątków przewidzianych w przedmiotowej ustawie – podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w odniesieniu do wszystkich zysków podlegających opodatkowaniu, niezależnie od miejsca ich powstania.

2) Do celów podatku od osób prawnych podlegające opodatkowaniu zyski przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem w Państwie, lecz prowadzącego działalność handlową na jego terytorium za pośrednictwem oddziału lub agencji, są następujące:

a) dowolny dochód z działalności operacyjnej uzyskany bezpośrednio lub pośrednio za pośrednictwem oddziału lub agencji bądź z oddziału lub agencji (przy czym zakres niniejszego ustępu nie obejmują podzielonego zysku otrzymanego od przedsiębiorstw będących rezydentami w Państwie); [...]”.

⁽⁵²⁾ Wytoczne w zakresie opinii organu podatkowego na temat klasyfikacji działań jako działalność handlowa, s. 3.

⁽⁵³⁾ Zob. art. 129 ustawy podatkowej z 1997 r.

⁽⁵⁴⁾ Wytoczne – ustawa konsolidująca prawo podatkowe z 1997 r. – ustawa budżetowa z 2014 r. – część 2, s. 24.

- (76) Przedsiębiorstwa niebędące rezydentami w Irlandii oraz nieprowadzące działalności handlowej za pośrednictwem oddziału lub agencji w Irlandii podlegają jedynie podatkowi dochodowemu od wszelkich dochodów uzyskanych ze źródła irlandzkiego oraz podatkowi od dochodów kapitałowych uzyskanych w wyniku zbycia określonych irlandzkich aktywów (głównie gruntów irlandzkich) ⁽⁵⁵⁾, z zastrzeżeniem wszelkich ulg wynikających z umowy, które mogą być dostępne.
- (77) Aby zapobiec podwójnemu opodatkowaniu przedsiębiorstwa (raz podatkiem dochodowym i drugi raz podatkiem od osób prawnych), art. 21 ust. 2 ustawy podatkowej z 1997 r. stanowi, że dochód przedsiębiorstwa nie jest objęty podatkiem dochodowym, jeżeli przedsiębiorstwo jest rezydentem w Irlandii lub – w przypadku przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem w Irlandii – jeżeli dochód podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych.
- (78) Część 35 A została włączona do ustawy podatkowej z 1997 r. na mocy art. 42 ustawy budżetowej z 2010 r. Zdaniem Irlandii włączenie tych przepisów było pierwszym przypadkiem, w którym w irlandzkim prawie podatkowym formalnie uznano stosowanie „zasady ceny rynkowej”, jak określono w art. 9 Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (zwanej dalej „modelową konwencją OECD”) i omówiono w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (zwanych dalej „wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych”). Część 35 A ma zastosowanie do ustaleń zawieranych między osobami powiązаныmi (przedsiębiorstwami). Na podstawie definicji „osoby” w irlandzkich krajowych przepisach podatkowych żadne ustalenie zawarte między siedzibą główną a jej oddziałem nie wchodzi jednak w zakres stosowania części 35 A.

2.4. WYTYCZNE W SPRAWIE USTALANIA CEN TRANSFEROWYCH I PRZYPISYWANIA ZYSKU STAŁYM ZAKŁADOM

2.4.1. RAMY OECD I ZASADA CENY RYNKOWEJ OECD

- (79) OECD opracowało szereg niewiążących wytycznych dotyczących opodatkowania międzynarodowego. Ze względu na niewiążący charakter wytycznych organy podatkowe państw członkowskich OECD, do których należy Irlandia ⁽⁵⁶⁾, jedynie zachęca się do przestrzegania ram OECD. Ramy OECD służą jednak jako punkt odniesienia i wywierają wyraźny wpływ na praktyki podatkowe w państwach członkowskich OECD (a nawet w państwach niebędących członkami OECD). Ponadto w licznych państwach członkowskich OECD wytyczne będące częścią tych ram uzyskały moc prawną lub służą jako dokument odniesienia do celów wykładni krajowego prawa podatkowego. W związku z tym w zakresie, w jakim Komisja odnosi się do ram OECD w niniejszej decyzji, jest to spowodowane tym, że ramy te są wynikiem dyskusji ekspertów w kontekście OECD i zawierają opis technik, których celem jest wyeliminowanie powszechnych problemów w zakresie opodatkowania międzynarodowego.
- (80) Jak wyjaśniono w motywie 15 decyzji o wszczęciu postępowania, przedsiębiorstwa wielonarodowe mogą przypisać zyski wewnątrz grupy przedsiębiorstw, stosując ceny transferowe między poszczególnymi przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw. Ceny transferowe oznaczają ceny stosowane w transakcjach handlowych pomiędzy różnymi przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw. Ceny transferowe mogą być jednak również stosowane wewnątrz jednego przedsiębiorstwa, jeżeli przedsiębiorstwo posiada stały zakład w innej jurysdykcji. Wymaga to przypisania zysków tego przedsiębiorstwa pomiędzy jego stałym zakładem a pozostałymi częściami przedsiębiorstwa.
- (81) Modelowa konwencja OECD, stanowiąca podstawę licznych dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stronami są państwa członkowskie OECD oraz coraz większa liczba państw niebędących członkami OECD, zawiera przepisy dotyczące zarówno ustalania cen transferowych między powiązаныmi przedsiębiorstwami należącymi do grupy kapitałowej, jak i przepisy dotyczące przypisywania zysku wewnątrz przedsiębiorstwa.
- (82) Art. 9 ust. 1 modelowej konwencji OECD w sprawie „przedsiębiorstw powiązanych” stanowi: „[Jeżeli] dwa przedsiębiorstwa [powiązane] w swoich stosunkach handlowych lub finansowych podlegają uzgodnionym lub narzuconym warunkom różniącym się od warunków, jakie zostałyby uzgodnione między przedsiębiorstwami

⁽⁵⁵⁾ Przedsiębiorstwo niebędące rezydentem, które nie prowadzi działalności handlowej w Państwie za pośrednictwem oddziału lub agencji podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w odniesieniu do dochodów uzyskanych ze źródeł w Państwie. W przypadku gdy przedsiębiorstwo niebędące rezydentem posiada oddział lub agencję w Państwie, dochód, którego nie można przypisać oddziałowi lub agencji, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a nie podatkiem od osób prawnych. Podobnie podatek od dochodów kapitałowych zostaje nałożony na podlegające opodatkowaniu zyski przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem, jeżeli przedsiębiorstwo to nie posiada oddziału ani agencji w Państwie lub – w przypadku gdy posiada oddział lub agencję w Państwie – jeżeli zysków nie można przypisać oddziałowi lub agencji.

⁽⁵⁶⁾ Irlandia jest członkiem OECD od dnia 17 sierpnia 1961 r.

niezależnymi, zyski, które jedno z tych przedsiębiorstw osiągnęłoby bez tych warunków, lecz których w wyniku tych warunków nie osiągnęło, mogą zostać zaliczone do zysków tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane. Uznaje się, że postanowienie to zawiera autorytatywną wykładnię „zasady ceny rynkowej” OECD stosowanej w ustalaniu cen transferowych między stowarzyszonymi przedsiębiorstwami należącymi do grupy kapitałowej do celów podatku międzynarodowego.

- (83) Zgodnie z tą zasadą organy podatkowe powinny dopuszczać jedynie takie ceny transferowe między przedsiębiorstwami należącymi do grupy kapitałowej, które są opłacane w taki sposób, jakby były ustalone między niezależnymi przedsiębiorstwami prowadzącymi negocjacje w porównywalnych warunkach zgodnie z zasadą ceny rynkowej. W ten sposób uniemożliwia się przedsiębiorstwom wielonarodowym manipulowanie cenami transferowymi w taki sposób, iż jak najmniejszy zysk przypisuje się tym jurysdykcjom, w których zyski te podlegają wyższemu opodatkowaniu, a jak największą część zysków przypisuje się jurysdykcjom, w których zyski te podlegają niższemu opodatkowaniu⁽⁵⁷⁾. OECD przedstawiła wskazówki dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej dostępne w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, których najnowszą wersję opublikowano w 2010 r. (zwanym dalej „wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.”)⁽⁵⁸⁾.
- (84) Art. 7 ust. 2 modelowej konwencji OECD dotyczący „zysków z działalności gospodarczej” odnosi się do przypisywania zysków wewnątrz jednego przedsiębiorstwa. Stanowi on: „[...] zyskami, które w każdym umawiającym się państwie można przypisać stałemu zakładowi, [...] są zyski, których osiągnięcia można od tego zakładu oczekiwać, w szczególności w ramach transakcji z innymi częściami przedsiębiorstwa, gdyby był on oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach, uwzględniając pełnione funkcje, użyte aktywa i ryzyko podejmowane przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem stałego zakładu oraz pozostałych części przedsiębiorstwa”. Wytyczne dotyczące stosowania art. 7 są przedstawione przez OECD w sprawozdaniu dotyczącym przypisywania zysków stałym zakładom, których najnowszą wersję opublikowano w 2010 r. (zwanym dalej „sprawozdaniem OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r.”)⁽⁵⁹⁾.
- (85) W sprawozdaniu OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r. opisano trudności z przypisywaniem zysku wewnątrz jednego przedsiębiorstwa w porównaniu z przypisywaniem zysku między dwoma prawnie odrębnymi przedsiębiorstwami. W przypadku dwóch prawnie odrębnych przedsiębiorstw ustalenie, które przedsiębiorstwo posiada aktywa i które przedsiębiorstwo ponosi ryzyko w stosunkach między tymi dwoma przedsiębiorstwami, odbywa się na podstawie wiążących prawnie umów lub innych możliwych do wskazania porozumień prawnych. Dzieje się tak również w przypadku, gdy oba oddzielne przedsiębiorstwa należą do tej samej grupy przedsiębiorstw, o ile umowy i porozumienia prawne odzwierciedlają stan faktyczny. Natomiast fakt, że stały zakład nie stanowi podmiotu prawnego odrębnego od przedsiębiorstwa, do którego należy, oznacza, że spośród różnych części tego samego przedsiębiorstwa nie można wskazać jednej odrębnej części, o której można powiedzieć, że w świetle prawa jest „właścicielem” aktywów, ponosi ryzyko i posiada kapitał lub umowy zawarte z oddzielnymi przedsiębiorstwami⁽⁶⁰⁾. Aby uwzględnić tę różnicę, w sprawozdaniu OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r. określono wspólne podejście do przypisywania zysków stałym zakładom przedsiębiorstw niebędących rezydentami. Jest ono znane jako „zatwierdzonego podejście OECD”. Zgodnie z tym podejściem do stałego zakładu przypisywane są te zyski, które stały zakład osiągnąłby na zasadzie ceny rynkowej, gdyby był „oddzielnym i niezależnym” przedsiębiorstwem realizującym takie same lub podobne funkcje na takich samych lub podobnych warunkach, uwzględniając pełnione funkcje, użyte aktywa i ryzyko podejmowane przez przedsiębiorstwo niebędące rezydentem za pośrednictwem stałego zakładu oraz za pośrednictwem pozostałych części tego przedsiębiorstwa, jak określono w art. 7 ust. 2 modelowej konwencji OECD.

2.4.2. PRZYPISYWANIE ZYSKU DO ODDZIAŁU NA PODSTAWIE FUNKCJI DECYZYJNYCH I ZARZĄDCZYCH W RAMACH DWUETAPOWEGO ZATWIERDZONEGO PODEJŚCIA OECD

- (86) W sprawozdaniu OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r. opisano zatwierdzone podejście OECD do stosowania zasady ceny rynkowej przedstawione w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych w kontekście przypisywania zysków do stałego zakładu. W wytycznych OECD w sprawie cen transferowych określono, że przypisywanie zysków pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi zależy od pełnionych funkcji, podejmowanego

⁽⁵⁷⁾ Organy podatkowe i ustawodawcy mają świadomość tego problemu, a przepisy podatkowe umożliwiają zasadniczo organom podatkowym korygowanie deklaracji podatkowych przedsiębiorstw powiązanych, które niewłaściwie stosują ceny transferowe poprzez ceny zastępcze stanowiące wiarygodny wskaźnik zastępczy cen przyjętych przez przedsiębiorstwa niezależne prowadzące negocjacje w porównywalnych warunkach na zasadzie ceny rynkowej.

⁽⁵⁸⁾ Zob. Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych, OECD, 22 lipca 2010 r. Wcześniejsza wersja tych wytycznych została zatwierdzona przez Radę OECD dnia 13 lipca 1995 r. (zwana dalej „wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.”).

⁽⁵⁹⁾ Zob. sprawozdanie na temat przypisywania zysków stałym zakładom z 2010 r. zatwierdzone przez Radę OECD dnia 22 lipca 2010 r.

⁽⁶⁰⁾ Sekcja B-3 pkt (i) ppkt 14, s. 14 sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r.

ryzyka oraz aktywów użytych przez każde z tych przedsiębiorstw⁽⁶¹⁾. W odniesieniu do przypisywania dochodów między przedsiębiorstwem a jego stałym zakładem w zatwierdzonym podejściu OECD uzupełniono analizę funkcjonalną przewidzianą w art. 9 ust. 1 modelowej konwencji OECD o pierwszy etap, tak aby uwzględnić fakt, że – z prawnego punktu widzenia – aktywa, ryzyka, kapitał oraz prawa i obowiązki wynikające z transakcji przeprowadzanych między różnymi częściami tego samego przedsiębiorstwa należą do przedsiębiorstwa jako całości, a nie do jednej z jego części, oraz że nie są zawierane żadne transakcje między odrębnymi prawnie przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw⁽⁶²⁾.

- (87) Zatwierdzone podejście OECD obejmuje zatem dwustopniową analizę, zgodnie z którą dochód zostaje przypisany stałemu zakładowi.
- (88) Pierwszy etap tego podejścia ma na celu hipotetyczne przedstawienie stałego zakładu jako oddzielnego i niezależnego przedsiębiorstwa „prowadzącego taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach, uwzględniając pełnione funkcje, użyte aktywa i ryzyko podejmowane przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem stałego zakładu oraz pozostałych części przedsiębiorstwa”⁽⁶³⁾. Pojęcie „funkcji decyzyjnych i zarządczych” zostało wprowadzone właśnie w tym kontekście. Na pierwszym etapie zatwierdzonego podejścia OECD stałemu zakładowi przypisuje się własność ekonomiczną aktywów, w odniesieniu do których osoby zatrudnione w tym zakładzie pełnią istotne funkcje związane z własnością ekonomiczną aktywów, jak również stałym zakładom przypisuje się te ryzyka, w odniesieniu do których osoby zatrudnione w tym zakładzie pełnią istotne funkcje związane z podejmowaniem ryzyka lub zarządzaniem nim (po przeniesieniu)⁽⁶⁴⁾.
- (89) Na drugim etapie zatwierdzonego podejścia OECD wytyczne OECD w sprawie cen transferowych stosuje się poprzez analogię do transakcji zawieranych przez stały zakład z innymi częściami przedsiębiorstwa w celu zapewnienia, aby pełnienie wszystkich funkcji przez ten zakład w odniesieniu do tych transakcji odbywało się na zasadzie ceny rynkowej⁽⁶⁵⁾.

2.4.3. UWAGI DOTYCZĄCE STOSOWANIA ZATWIERDZONEGO PODEJŚCIA OECD DO WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH

- (90) Sekcja D-2 pkt (iii) lit. c) sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r. dotyczy kwestii przypisywania wartości niematerialnych i prawnych do stałych zakładów. W odniesieniu do wypracowanych wewnętrznie handlowych wartości niematerialnych i prawnych w pkt 86 sprawozdania stwierdzono, że w zależności od modelu organizacji biznesowej przedsiębiorstwa „aktywne podejmowanie decyzji i zarządzanie często może być zdecentralizowane wewnątrz przedsiębiorstwa. Pojawia się pytanie, czy istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia takiej samej sytuacji w przypadku wypracowania wartości niematerialnych i prawnych czy też bardziej prawdopodobne jest, że funkcje decyzyjne i zarządcze istotne dla określenia własności ekonomicznej wartości niematerialnych i prawnych są wykonywane na wysokim poziomie strategicznym przez kadrę kierowniczą wyższego szczebla lub przez połączenie scentralizowanych i zdecentralizowanych funkcji decyzyjnych”. W pkt 87 wyjaśniono, że: „nie ma mocnych dowodów na to, że proces podejmowania decyzji dotyczących wypracowania wartości niematerialnych i prawnych jest co do zasady scentralizowany, w szczególności dlatego, że przy określaniu funkcji decyzyjnych i zarządczych istotnych dla określenia własności ekonomicznej nacisk położony jest na aktywne podejmowanie decyzji i zarządzanie, a nie tylko na zwykłe zgodzenie się lub nie na propozycję. Sugeruje to, że – podobnie jak w przypadku aktywów finansowych – własność ekonomiczną można często określić na podstawie funkcji pełnionych na szczeblach poniżej strategicznego poziomu kadry kierowniczej wyższego szczebla. Jest to poziom, na którym wystąpiłoby aktywne zarządzanie programem w celu wypracowania wartości niematerialnych i prawnych oraz na którym znajduje się zdolność do aktywnego zarządzania ryzykiem związanym z takim programem”.

⁽⁶¹⁾ Pkt 1.42 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. stanowi, że: „w transakcjach między dwoma niezależnymi przedsiębiorstwami rekompensata będzie zwykle odzwierciedlała funkcje pełnione przez każde z tych przedsiębiorstw (z uwzględnieniem użytych aktywów i podejmowanego ryzyka). Dlatego też przy określaniu porównywalności transakcji między podmiotami powiązanimi i niepowiązanimi konieczne jest przeprowadzenie analizy funkcjonalnej. Celem wspomnianej analizy funkcjonalnej jest wskazanie i porównanie istotnych z ekonomicznego punktu widzenia działań i obowiązków podjętych przez strony transakcji, użytych przez nie aktywów oraz podejmowanego przez nie ryzyka”. Zob. pkt 1.20 wytycznych w sprawie cen transferowych z 1995 r. „w transakcjach między dwoma niezależnymi przedsiębiorstwami rekompensata zwykle odzwierciedla funkcje pełnione przez każde z tych przedsiębiorstw (z uwzględnieniem użytych aktywów i podejmowanego ryzyka). Zatem przy określaniu porównywalności transakcji między podmiotami powiązanimi i niepowiązanimi konieczne jest przeprowadzenie porównania funkcji pełnionych przez strony. Porównanie to opiera się na analizie funkcjonalnej, która ma na celu wskazanie i porównanie istotnych z ekonomicznego punktu widzenia działań i obowiązków, które niezależne przedsiębiorstwa powiązane podjęły lub zamierzają podjąć” (podkreślenie dodane).

⁽⁶²⁾ Sekcja B-3 pkt (i) ppkt 15, s. 14 sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r.

⁽⁶³⁾ Sekcja B-3 pkt (i) ppkt 13, s. 14 sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r.

⁽⁶⁴⁾ Sekcja B-3 pkt (i) ppkt 15, s. 14 sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r.

⁽⁶⁵⁾ Sekcja B-3 pkt (i) ppkt 17, s. 14 sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r.

- (91) Jeżeli chodzi o nabyte wartości niematerialne i prawne, w sekcji D-2 pkt (iii) lit. c) pkt 3 lit. A pkt (ii) ppkt 94 wyjaśniono, że „podobnie jak w przypadku wypracowanych wewnętrznie wartości niematerialnych i prawnych najważniejsze pytanie związane z określaniem własności ekonomicznej nabytych wartości niematerialnych i prawnych dotyczy tego, w którym miejscu wewnątrz przedsiębiorstwa podejmowane są funkcje decyzyjne i zarządcze dotyczące aktywnego podejmowania decyzji dotyczących podejmowania ryzyka i zarządzania nim”⁽⁶⁶⁾.

2.4.4. WYTYCZNE OECD W SPRAWIE CEN TRANSFEROWYCH

- (92) W wytycznych OECD w sprawie cen transferowych opisano pięć metod ustalania szacunkowych wolnorynkowych cen transakcji i przypisywania zysku pomiędzy przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw: (i) metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej (zwaną dalej „MPCN”); (ii) metodę koszt plus; (iii) metodę ceny odsprzedaży; (iv) metodę marży transakcyjnej netto (zwaną dalej „MMTN”) oraz (v) metodę podziału zysku transakcyjnego. W wytycznych wprowadza się rozróżnienie między metodami tradycyjnymi opartymi na transakcjach (trzy pierwsze metody) a metodami transakcyjnymi opartymi na zyskach (dwie ostatnie metody). W wytycznych wskazuje się, że preferowanymi metodami do celów określenia, czy ceny transferowe są ustalane zgodnie z ceną rynkową, są tradycyjne metody oparte na transakcjach, takie jak MPCN, a nie metody zysku transakcyjnego, takie jak MMTN⁽⁶⁷⁾. W wytycznych wyjaśnia się również, że przedsiębiorstwa wielonarodowe mają swobodę stosowania metod ustalania cen transferowych, które nie zostały opisane w wytycznych, pod warunkiem że uzyskane w ten sposób ceny będą zgodne z zasadą ceny rynkowej.
- (93) W kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przypisywanie zysku ASI i AOE zostało zatwierdzone przy zastosowaniu metod jednostronnego przypisywania zysku, które – pod względem stosowania – przypominają MMTN opisaną w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. MMTN jest jedną z „pośrednich metod” ustalania szacunkowych wolnorynkowych cen transakcji i przypisywania zysku pomiędzy przedsiębiorstwami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw. MMTN można zestawić z metodą porównywalnej ceny niekontrolowanej, która jest „metodą bezpośrednią” polegającą na porównaniu ceny naliczanej z tytułu transferu majątku lub usług w ramach transakcji między podmiotami powiązаныmi (tzn. w ramach transakcji między przedsiębiorstwami powiązаныmi ze sobą) z ceną naliczaną z tytułu transferu majątku lub usług w ramach transakcji między podmiotami niepowiązаныmi (tzn. w ramach transakcji między przedsiębiorstwami wzajemnie od siebie niezależnymi), a transakcji dokonuje się w porównywalnych warunkach. Za pomocą MMTN szacuje się, ile wyniosłaby wartość zysku wolnorynkowego z całej działalności, a nie z określonych transakcji. Metoda ta nie służy do ustalenia ceny towarów sprzedanych, tylko do oszacowania oczekiwanego zysku, który niezależne przedsiębiorstwa mogłyby osiągnąć z danej działalności, takiej jak sprzedaż towarów. Polega ona na określeniu podstawy („wskaźnik poziomu dochodów”), takiej jak koszty, obrót czy też trwała inwestycja, i zastosowaniu wobec niej wskaźnika zysku odzwierciedlającego zysk odnotowany w przypadku porównywalnych transakcji między podmiotami niepowiązаныmi.
- (94) Stosowanie MMTN jako metody jednostronnego ustalania cen transferowych – tj. badanie rentowności tylko jednej ze stron transakcji między podmiotami powiązаныmi – jest często uzasadnione odniesieniem do pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., zgodnie z którym „weryfikowaną stroną” – czyli stroną transakcji, wobec której weryfikuje się wskaźnik finansowy (narzut na koszty, marżę brutto lub wskaźnik zysku netto) – zasadniczo powinno być przedsiębiorstwo pełniące mniej złożoną funkcję⁽⁶⁸⁾. W szczególności

⁽⁶⁶⁾ Jeżeli chodzi o wprowadzanie do obrotu wartości niematerialnych i prawnych, w sekcji D-2 pkt (iii) lit. c) pkt 3 lit. A pkt (iii) ppkt 97 sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r. wskazano, że „podstawowe zasady dotyczące wprowadzania do obrotu wartości niematerialnych i prawnych są takie same jak w przypadku handlowych wartości niematerialnych i prawnych”.

⁽⁶⁷⁾ Punkt 2.3 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. stanowi, że: „W rezultacie, jeżeli – uwzględniając kryteria określone w pkt 2.2 – możliwe jest zastosowanie zarówno tradycyjnej metody transakcyjnej, jak i metody zysku transakcyjnego przy osiągnięciu takiego samego poziomu wiarygodności, metodą preferowaną jest tradycyjna metoda transakcyjna, a nie metoda zysku transakcyjnego”. Punkt 3.49 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r. stanowi, że: „Do celów określenia, czy cenę transferową ustala się zgodnie z zasadą ceny rynkowej, tzn. czy istnieje szczególna okoliczność mająca wpływ na poziom zysków osiągnąony przez poszczególne przedsiębiorstwa powiązane, należy w pierwszej kolejności stosować tradycyjne metody transakcyjne, a nie metody zysku transakcyjnego. Z dotychczasowego doświadczenia wynika, że w praktyce tradycyjne metody transakcyjne można zastosować w większości przypadków”.

⁽⁶⁸⁾ Mówiąc bardziej szczegółowo, pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. zawiera następujące zalecenie: „stosując metodę koszt plus, metodę ceny odsprzedaży lub metodę marży transakcyjnej netto opisane w rozdziale II, należy wybrać stroną transakcji, wobec której weryfikuje się wskaźnik finansowy (narzut na koszty, marżę brutto lub wskaźnik zysku netto). Wybór weryfikowanej strony powinien być spójny z analizą funkcjonalną transakcji. Zasadniczo weryfikowaną stroną jest podmiot, w przypadku którego metodę ustalania cen transferowych można zastosować w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do którego można wskazać najbardziej wiarygodne elementy porównawcze, tj. najczęściej jest to podmiot, którego analiza funkcjonalna jest mniej złożona”. Podobny opis można znaleźć w pkt 3.43 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

w przypadkach, gdy jedna ze stron transakcji między podmiotami powiązаныmi posiada własność intelektualną, którą udostępnia na zasadzie licencji swojemu kontrahentowi na potrzeby wykonywania takich funkcji jak produkcja lub dystrybucja, doradcy podatkowi często odwołują się do złożoności określenia zwrotu z tej własności intelektualnej na potrzeby wyznaczenia kontrahenta jako strony pełniącej mniej złożoną funkcję, określenia zwrotu w przypadku funkcji pełnionych przez tego kontrahenta oraz przypisania całości zysku tego kontrahenta pozostałej po odliczeniu tego zwrotu, tzn. całego „zysku rezydualnego”, stronie posiadającej prawa własności intelektualnej jako opłatę licencyjną za korzystanie z tej własności intelektualnej.

2.5. DODATKOWE INFORMACJE PRZEKAZANE PRZEZ IRLANDIĘ W ODPOWIEDZI NA DECYZJĘ O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA ORAZ W TRAKCIE FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

- (95) W swojej decyzji o wszczęciu postępowania Komisja zwróciła się do Irlandii o przekazanie wszystkich informacji, które mogą być pomocne przy ocenie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego⁽⁶⁹⁾. W szczególności Komisja zwróciła się do Irlandii o przekazanie rachunków finansowych ASI i AOE za lata 2004–2013, informacji na temat liczby pracowników w przeliczeniu na ekwiwalent pełnego czasu pracy (zwany dalej „EPC”) w ASI i AOE w tym samym okresie (na koniec każdego okresu sprawozdawczego), EPC irlandzkich oddziałów ASI i AOE oraz informacje na temat umów o podziale kosztów, których stroną są ASI i AOE. Komisja zwróciła się również do Irlandii o wyszczególnienie w rachunku zysków i strat wysokości dochodów pasywnych ASI oraz o określenie, czy te dochody pasywne pochodzą z Irlandii.

2.5.1. INFORMACJE FINANSOWE DOTYCZĄCE ASI I AOE

- (96) Dochód obu spółek jest sklasyfikowany w ich rachunkach jako pochodzący ze sprzedaży produktów, co ilustrują wyciągi na rysunku 2 i rysunku 3. Z rachunków tych wynika, że obrót odpowiada sprzedaży netto na rzecz klientów. W rachunkach zarówno ASI, jak i AOE określono (na przykład w odniesieniu do lat 2006 i 2007), że „na sprzedaż netto składają się głównie przychody ze sprzedaży produktów (sprzętu, oprogramowania i urządzeń peryferyjnych) oraz rozszerzonej gwarancji i umów wsparcia”. Jeżeli chodzi o ASI, spółka ta nie odnotowała żadnych istotnych rodzajów dochodu innych niż obrót i stosunkowo niskie kwoty odsetek. W szczególności nie wydaje się, by w ASI odnotowywano jakiegokolwiek dochód z opłaty licencyjnej. Jeżeli chodzi o AOE, oprócz obrotu i stosunkowo niskich kwot odsetek odnotowano wysokie dywidendy wypłacone przez ASI na rzecz AOE za niektóre okresy obrachunkowe.

Rysunek 2

Wyciąg z rachunków ASI z 2007 r.

Apple Sales International

Oświadczenie dotyczące polityki rachunkowości (cd.)

za rok zakończony dnia 29 września 2007 r.

Ujmowanie przychodów

Na sprzedaż netto składają się głównie przychody ze sprzedaży produktów (sprzętu, oprogramowania i urządzeń peryferyjnych) oraz rozszerzonej gwarancji i umów wsparcia. Spółka ujmuje przychody zgodnie z mającymi zastosowanie standardami rachunkowości

⁽⁶⁹⁾ Zob. część operacyjna decyzji o wszczęciu postępowania (sekcja 4).

Rysunek 3

Wyciąg z rachunków AOE z 2006 r.

Apple Operations Europe**Oświadczenie dotyczące polityki rachunkowości (cd.)**

za rok zakończony dnia 30 września 2006 r.

Ujmowanie przychodów

Na sprzedaż netto składają się głównie przychody ze sprzedaży produktów (sprzętu, oprogramowania i urządzeń peryferyjnych) oraz rozszerzonej gwarancji i umów wsparcia. Spółka ujmuje przychody zgodnie z mającymi zastosowanie standardami rachunkowości

- (97) Wybrane informacje finansowe przekazane przez Irlandię dotyczące ASI przedstawiono w tabeli 1, a dotyczące AOE – w tabeli 2.

Tabela 1

Informacje finansowe dotyczące ASI (w mln USD)

Rok	Obrót ASI	Zysk przed opodatkowaniem	Z czego odsetki i dochód z inwestycji pomniejszone o opłaty z tytułu odsetek	Podatek zadeklarowany w wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych
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]

Tabela 2

Informacje finansowe dotyczące AOE (w mln USD)

Rok	Obrót AOE	Zysk przed opodatkowaniem	Z czego odsetki i dochód z inwestycji pomniejszone o opłaty z tytułu odsetek	Podatek zadeklarowany w wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Rok	Obrót AOE	Zysk przed opodatkowaniem	Z czego odsetki i dochód z inwestycji pomniejszone o opłaty z tytułu odsetek	Podatek zadeklarowany w wymaganiach ustawowo sprawozdaniach finansowych
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]

(*) Zastrzeżenie: w 2006 r. uwzględniono dywidendy w wysokości 1 250 mln USD wypłacone przez ASI na rzecz AOE oraz wypłacone przez AOE na rzecz AOI, w latach 2010, 2011, 2012, 2013 i 2014 dochód z przedsiębiorstw należących do grupy wyniósł odpowiednio 6 575 mln USD, 6 253 mln USD, [14 500–15 000] mln USD, [5 000–5 500] mln USD oraz [1 500–2 000] mln USD.

(1) Dane dotyczące obrotu z 2008 r. zostały przekształcone z obrotu wynoszącego 116 696 USD i KWS (19 587 USD) na obrót wynoszący 411 802 USD i KWS (314 693 USD).

- (98) Informacje finansowe przedstawione w tabelach 1 i 2 są oparte na wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych spółek ASI i AOE składanych w Irlandii. ASI i AOE składają wszystkie sprawozdania finansowe w Irlandii, ponieważ są tam zarejestrowane. Komisja zwróciła się do Irlandii ⁽⁷⁰⁾ o wyjaśnienie, czy sporządzane są oddzielne sprawozdania finansowe dla siedzib głównych ASI i AOE oraz ich odpowiednich irlandzkich oddziałów, oraz – jeżeli tak jest – o przedstawienie takich oddzielnych sprawozdań finansowych. Irlandia wskazała, że sprawozdania finansowe ASI i AOE spełniają wymogi sprawozdań finansowych wymaganych ustawowo na mocy prawa irlandzkiego oraz że prawo irlandzkie nie nakłada na ASI i AOE obowiązku przygotowywania oddzielnych sprawozdań finansowych dla ich irlandzkich oddziałów.
- (99) Podatek zadeklarowany przez ASI w wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych stanowi przede wszystkim podatek należny Irlandii od zysków irlandzkich oddziałów ASI, ustalony zgodnie z metodami przypisywania zysku zatwierdzonymi w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego ⁽⁷¹⁾, ponieważ spółka ASI twierdziła, że nie prowadzi działalności podlegającej opodatkowaniu w żadnej innej jurysdykcji podatkowej. W następstwie ocen przeprowadzonych przez organy podatkowe [...] oraz Włoch uznano jednak, że spółka ASI podlega opodatkowaniu w obu tych jurysdykcjach. W latach 2013–2014 spółka ASI zaczęła podlegać podatkowi u źródła w [...], ponieważ [...] organ podatkowy uznał opłatę uiszczoną przez [...] spółkę Apple na rzecz ASI za opłatę licencyjną i obłożył tę płatność podatkiem u źródła ⁽⁷²⁾. W latach 2009–2012 spółka ASI zaczęła podlegać podatkowi od osób prawnych we Włoszech w następstwie oceny przeprowadzonej przez włoski organ podatkowy, w wyniku której ustalono, że w tym okresie spółka ASI prowadziła działalność podlegającą opodatkowaniu we Włoszech ⁽⁷³⁾. Jeżeli chodzi o podatek zadeklarowany przez AOE w swoich wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych, spółka ta posiadała oddział w Singapurze i w latach 2009, 2010 i 2011 podlegała opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w Singapurze ⁽⁷⁴⁾.

⁽⁷⁰⁾ Zob. pismo Komisji z dnia 11 listopada 2015 r., motyw 27.

⁽⁷¹⁾ Wysokość podatku, który spółka ASI była zobowiązana uiszczyć na rzecz irlandzkich organów podatkowych, była wyrażona w euro i wynosiła około 4,8 mln EUR w 2009 r., 4,8 mln EUR w 2010 r., 7,3 mln EUR w 2011 r., [1–10] mln EUR w 2012 r., [0,7–0,8] mln EUR w 2013 r. i [0,9–1] mln EUR w 2014 r., zob. pismo Apple'a z dnia 22 kwietnia 2016 r., s. 8–9.

⁽⁷²⁾ W latach 2013 i 2014 wynosiła ona odpowiednio około [...] i [...], zob. pismo Apple'a z dnia 22 kwietnia 2016 r., s. 10.

⁽⁷³⁾ Powiązany podatek od osób prawnych, jaki spółka ASI była zobowiązana uiszczyć we Włoszech, wynosił około [20–30] mln EUR w 2009 r., [40–50] mln EUR w 2010 r., [50–60] mln EUR w 2011 r. i [30–40] mln EUR w 2012 r., zob. pismo Apple'a z dnia 22 kwietnia 2016 r., s. 10. Kwoty te nie zostały jednak odnotowane w sprawozdaniu ASI przedstawionym w tabeli 1, ponieważ sprawozdania zostały wydane przez przeprowadzeniem oceny przez włoskie organy podatkowe. Irlandia do tej pory nie poinformowała Komisji o ponownym złożeniu sprawozdań ASI.

⁽⁷⁴⁾ Podatek od osób prawnych, jaki spółka AOE musiała uiszczyć w Singapurze, wynosił 42 136 SGD, 1 810 SGD oraz 535 SGD odpowiednio w latach 2009, 2010 i 2011, zob. pismo Apple'a z dnia 22 kwietnia 2016 r., s. 10.

- (100) W dochodzie z odsetek zgłoszonym w wymaganym ustawowo sprawozdaniu finansowym ASI i AOE Irlandia przedstawiła również część dotyczącą nieruchomości poszczególnych irlandzkich oddziałów obu spółek ⁽⁷⁵⁾. Irlandia przedstawiła informacje na temat dochodu ASI z odsetek, które zostały podzielone na dwie kategorie „odsetki wpłacone na rachunek finansowy ASI” oraz „odsetki z majątku”. Na przykład w 2012 r. odsetki wpłacone na rachunek finansowy ASI wynosiły [500–600] mln USD, a dochód z odsetek z majątku oddziału wynosił [1–10] mln USD. W piśmie z dnia 15 kwietnia 2015 r. Irlandia wskazała, że odsetki, które można przypisać irlandzkiemu oddziałowi ASI i irlandzkiemu oddziałowi AOE, zostały uzyskane na oddzielnie identyfikowalnych rachunkach lub funduszach bankowych. Kontrolę nad bieżącymi operacjami na tych rachunkach bankowych sprawują pracownicy ds. finansowych i podatkowych zlokalizowani w Cork w Irlandii ⁽⁷⁶⁾.
- (101) W kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego dochód podlegający opodatkowaniu irlandzkiego oddziału ASI określa się poprzez odniesienie do kosztów operacyjnych. Odrębne księgowanie kosztów operacyjnych oddziału jest jednak niedostępne, ponieważ Apple nigdy nie przekazało Irlandii oddzielnych sprawozdań finansowych. Szczegółowe informacje na temat kosztów operacyjnych ASI jako całości za lata 2011 i 2012 zgłoszone w wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych ASI zostały przedstawione na rysunku 4 do celów poglądowych.

Rysunek 4

Koszty operacyjne ASI przedstawione w sprawozdaniu rocznym za 2012 r.

Koszty operacyjne	2012	2011
	tys. USD	tys. USD
Koszty marketingu, sprzedaży i dystrybucji	[400 000–500 000]	604 888
Koszty administracyjne	[100 000–200 000]	139 870
Badania i rozwój	[1 500 000–2 000 000]	1 538 036

- (102) W kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego dochód podlegający opodatkowaniu irlandzkiego oddziału AOE określa się poprzez odniesienie do kosztów operacyjnych i obrotu. Rachunek zysków i strat AOE jako całość za lata 2011 i 2012 został przedstawiony na rysunku 5 do celów poglądowych.

Rysunek 5

Rachunek zysków i strat AOE przedstawiony w sprawozdaniu rocznym za 2012 r.**Rachunek zysków i strat**

za rok zakończony dnia 29 września 2012 r.

Uwaga	2012	2011
	tys. USD	tys. USD
Obrót – działalność kontynuowana	[400 000–500 000]	518 505
Koszt sprzedaży	[(300 000–400 000)]	(426 594)
Zysk brutto na sprzedaży	[90 000–100 000]	91 911
Koszty operacyjne	[(10 000–20 000)]	(42 654)
Zysk z działalności operacyjnej – działalność kontynuowana	[70 000–80 000]	49 257

⁽⁷⁵⁾ Wspomniana część dotycząca AOE w odniesieniu do lat 2003–2013 wynosi [20–30] tys. USD, zob. pismo Irlandii z dnia 15 kwietnia 2015 r., s. 4. Jeżeli chodzi o ASI, wspomniana część dochodu z odsetek pochodząca z majątku irlandzkiego oddziału wynosi [70–80] mln USD w odniesieniu do lat 2003–2013, zob. pismo Irlandii z dnia 15 kwietnia 2015 r., s. 2, oraz uwagi Irlandii w decyzji o wszczęciu postępowania z dnia 5 września 2014 r., folder 3. Zdaniem Irlandii poszczególne kwoty za 2014 r. nie zostały jeszcze określone według stanu na dzień sporządzenia pisma Irlandii, tj. 15 kwietnia 2015 r.

⁽⁷⁶⁾ Pismo Irlandii z dnia 15 kwietnia 2015 r., s. 3.

		2012	2011
	Uwaga	tys. USD	tys. USD
Dochód z przedsiębiorstw należących do grupy		[14 500 000–15 000 000]	6 252 591
Inne należności z tytułu odsetek i podobne dochody	3	[1 000–10 000]	122
Zobowiązania z tytułu odsetek i podobne koszty	4	[(30–40)]	(2 505)
Kwoty odpisanych aktywów finansowych	11	[(50–60)]	—
Zysk z działalności gospodarczej przed opodatkowaniem	5–8	[14 500 000–15 000 000]	6 299 465
Podatek od zysku z działalności gospodarczej	9	[(1 000–10 000)]	(2 966)
Zysk za rok obrotowy		[14 500 000–15 000 000]	6 296 499

- (103) Jeżeli chodzi o zobowiązanie spółek z tytułu podatku od osób prawnych w Irlandii, w sprawozdaniach finansowych ASI i AOE jest mowa o „stawce niższej niż standardowa stawka podatkowa w Irlandii” za okresy do 2007 r. Wyciąg ze zbadanego sprawozdania finansowego ASI przedstawiony w sprawozdaniu rocznym za 2007 r. przedstawiono na rysunku 6.

Rysunek 6

Wyciąg ze sprawozdania rocznego ASI za 2007 r.

Podatek od zysku z działalności gospodarczej

Obecne obciążenie podatkowe jest niższe od standardowej stawki podatkowej w Irlandii. Uzasadnienie różnic jest następujące:

	2007	2006
	tys. USD	tys. USD
Zysk z działalności gospodarczej przed opodatkowaniem	1 843 933	1 179 637
Obecna stawka podatkowa w wysokości 12,5 % (2006: 12,5 %)	230 492	147 455
Wynik:		
opodatkowania dochodu z odsetek według wyższej stawki (25 %)	2 485	1 610
korekta obciążenia podatkowego w odniesieniu do poprzednich okresów	—	(131)
opodatkowania dochodu według niższych stawek	(224 049)	(142 450)
Całkowite obecne obciążenie podatkowe	8 928	6 484

- (104) W okresach następujących po 2007 r. obciążenie podatkowe spółek zostało przedstawione w sprawozdaniu finansowym jako obliczone przy zastosowaniu stawki podatkowej w wysokości [1–5] %. W sprawozdaniach tych wspomnianą stawkę podatkową opisano jako „średnią stawkę podatkową dla wszystkich jurysdykcji, w których [AOE] prowadzi działalność”. Wyciąg ze zbadanego sprawozdania finansowego ASI przedstawiony w sprawozdaniu rocznym za 2012 r. przedstawiono na rysunku 7.

Rysunek 7

Wyciąg ze sprawozdania rocznego ASI za 2012 r.

Podatek od zysku z działalności gospodarczej

Spółka nie jest rezydentem do celów podatkowych w żadnej jurysdykcji. Prowadzi działalność w różnych państwach. Średnia stawka podatkowa dla wszystkich jurysdykcji, na terenie których spółka prowadzi działalność, wynosi około [1–5] %.

	2012	2011
	tys. USD	tys. USD
Zysk z działalności gospodarczej przed opodatkowaniem	[35 000 000–35 500 000]	[22 000 000–22 500 000]
Podatek według stawki [1–5] %	[1 000 000–1 500 000]	[800 000–900 000]
Wynik:		
opodatkowania dochodu z odsetek według wyższej stawki (25 %)	[600–700]	620
opodatkowania dochodu według (niższych)/wyższych stawek	[(1 000 000–1 500 000)]	(876 117)
Całkowite obecne obciążenie podatkowe	[1 000–10 000]	9 862

- (105) Zgodnie z deklaracjami podatkowymi za okres od dnia 25 września 2011 r. do dnia 24 września 2012 r. podatki efektywnie należne od ASI w Irlandii wyniosły [1–10] mln EUR w odniesieniu do dochodu z działalności operacyjnej (odpowiadający dochód z działalności operacyjnej wyniósł [30–40] mln EUR), którą to kwotę powiększono o wysokość podatku z tytułu dochodu z odsetek w wysokości [0,6–0,7] mln EUR, co daje zobowiązanie podatkowe w wysokości [1–10] mln EUR⁽⁷⁾. Za ten sam okres podatki efektywnie należne od AOE w Irlandii wynosiły [1–10] mln EUR w odniesieniu do dochodu z działalności operacyjnej (odpowiadające dochodowi z działalności operacyjnej w wysokości [10–20] mln EUR), do którego dodano ulgę handlową u źródła, co daje zobowiązanie podatkowe w wysokości [1–10] mln EUR.
- (106) Irlandia wskazała, że środki uznane za przekraczające potrzeby ASI i AOE w zakresie kapitału obrotowego są przekazywane na rachunki bankowe i do funduszy inwestycyjnych ASI i AOE poza Irlandią, które są obsługiwane, zarządzane i kontrolowane w Stanach Zjednoczonych.
- (107) Jeżeli chodzi o rachunki bankowe ASI używane do gromadzenia wpływów ze sprzedaży od klientów w regionie EMEIA, Irlandia wskazała, że przepływ pieniężny różni się w zależności od tego, czy klient jest partnerem dystrybucyjnym, użytkownikiem sklepu internetowego Apple Online Store lub czy sprzedaży dokonano w punktach sprzedaży detalicznej Apple'a. Jeżeli klient jest partnerem dystrybucyjnym⁽⁸⁾, Apple otrzymuje środki pieniężne za pośrednictwem przekazu pieniężnego albo poprzez polecenie zapłaty na rachunek bankowy ASI w lokalnej jurysdykcji klienta lub na wspólny rachunek bankowy ASI w Stanach Zjednoczonych lub Europie, na który wpływają środki ze sprzedaży w wielu państwach. Zgodnie z przekazaniem przez Irlandię przeglądem dotyczącym lokalizacji rachunków bankowych ASI według stanu na marzec 2009 r. żaden rachunek bankowy, na którym gromadzono wpływy ze sprzedaży w regionie EMEIA, nie znajdował się w Stanach Zjednoczonych, a według stanu na marzec 2012 r. na rachunkach bankowych znajdujących się w Stanach Zjednoczonych gromadzone są jedynie wpływy ze sprzedaży z Islandii, Rosji i Turcji oraz częściowo z Bliskiego Wschodu i Afryki. Wszystkie pozostałe wpływy ze sprzedaży są gromadzone na rachunkach bankowych prowadzonych w Europie. Irlandia wskazała również, że zespół Apple'a ds. zasobów finansowych w regionie EMEIA, w skład którego wchodzi trzy osoby będące rezydentami Irlandii, regularnie grupuje środki pieniężne ulokowane na lokalnych rachunkach w regionie EMEIA w „rachunki skoncentrowane” posiadane w imieniu ASI. Zdaniem Irlandii rachunki te są zlokalizowane w Zjednoczonym Królestwie, Stanach Zjednoczonych i Szwajcarii.
- (108) Jeżeli chodzi o fundusze inwestycyjne, zgodnie z informacjami przekazanymi przez Apple'a spółką, która świadczy usługi z zakresu zarządzania środkami pieniężnymi i inwestycji na rzecz ASI i AOE na podstawie umów dotyczących świadczenia usług z zakresu inwestycji i zarządzania zawartych z ASI i AOE, jest Braeburn Capital Inc. (zwane dalej „przedsiębiorstwo Braeburn”), przedsiębiorstwo z siedzibą w Stanach Zjednoczonych.

⁽⁷⁾ Można zaobserwować niewielkie różnice między wysokością podatku przedstawioną w sprawozdaniu finansowym, w tabeli 1 i tabeli 2 oraz w deklaracjach podatkowych, co może być spowodowane wahaniami kursów walut lub zmianami okresów w sprawozdawczości.

⁽⁸⁾ Apple definiuje partnerów dystrybucyjnych jako dystrybutorów i sprzedawców detalicznych będących osobami trzecimi, które nabywają produkty Apple'a w celu dalszej sprzedaży.

Usługi obejmują inwestycje i zarządzanie środkami pieniężnymi [...]. Podczas spotkania rady dyrektorów ASI i AOE w dniu 24 lipca 2006 r. podjęto decyzję o tym, że przedsiębiorstwo Braeburn będzie nadal pomagać ASI i AOE w zarządzaniu ich rezerwami środków pieniężnych ⁽⁷⁹⁾. Zdaniem Irlandii cały dochód uzyskany z tych inwestycji pochodzi ze źródła spoza Irlandii oraz, w związku z tym, odsetki z tych inwestycji nie podlegają opodatkowaniu w Irlandii.

2.5.2. INFORMACJE DOTYCZĄCE PRACOWNIKÓW ASI I AOE

- (109) W odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania Irlandia wskazała, że do dnia 31 grudnia 2011 r. wszyscy pracownicy Apple'a w Irlandii byli formalnie zatrudnieni przez AOE, a irlandzki oddział AOE prowadził jedną listę płac w Irlandii. Zdaniem Irlandii takie ustalenia nie są niezwykłym zjawiskiem w Irlandii, jeżeli chodzi o grupy. Wdrożono mechanizm uzupełniania, w ramach którego koszty pracowników AOE wykonujących działania na rzecz irlandzkiego oddziału ASI były przypisywane co miesiąc temu oddziałowi. Od dnia 1 stycznia 2012 r. ustalenia dotyczące zatrudnienia zostały zmienione, aby pracownicy byli bezpośrednio zatrudnieni przez podmiot, na rzecz którego wykonywali oni działania na potrzeby irlandzkiego oddziału.
- (110) Irlandia przekazała Komisji dane liczbowe dotyczące EPC ⁽⁸⁰⁾ otrzymane od Apple'a. EPC irlandzkiego oddziału AOE dotyczące okresu poprzedzającego dzień 1 stycznia 2012 r. zostały rozdzielone między irlandzkie oddziały ASI i AOE według miejsca, w którym poniesiono koszty.

Tabela 3

Dane dotyczące EPC w irlandzkich oddziałach spółek ASI i AOE

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

- (111) Oprócz informacji na temat pracowników irlandzkich oddziałów Apple poinformowało Irlandię, że AOE posiadała EPC również w Singapurze, gdzie posiadała oddział, którego działalność początkowo opierała się na wykonywaniu działań produkcyjnych, a następnie obejmowała usługi grupowe związane z działaniami w zakresie dystrybucji ⁽⁸¹⁾. Wspomniana działalność realizowana przez ten oddział ustała w 2009 r., a aktywa tego oddziału zostały sprzedane podmiotowi zależnemu Apple'a w Singapurze. Od tego czasu oddział w Singapurze jest nieaktywnym oddziałem AOE. Średnia liczba pracowników zatrudnionych w oddziale AOE w Singapurze była następująca: 185 w 2004 r., 189 w 2005 r., 257 w 2006 r., 300 w 2007 r. i 352 w 2008 r.

⁽⁷⁹⁾ Zob. przegląd protokołu posiedzenia rady dyrektorów, które odbyło się podczas przewodnictwa Tima Cooka, dostarczony przez Apple'a Stałej Senackiej Podkomisji Śledczej Stanów Zjednoczonych podczas przesłuchania w sprawie Apple, APL-PSI-000342/000343.

⁽⁸⁰⁾ Ekwiwalent pełnego czasu pracy (EPC) oznacza liczbę godzin przepracowanych przez jednego pracownika w pełnym wymiarze czasu pracy, wskazuje liczbę pracowników, licząc pracowników zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy, w sposób proporcjonalny do liczby przepracowanych przez nich godzin.

⁽⁸¹⁾ Według informacji przekazanych przez Apple'a Stałej Senackiej Podkomisji Śledczej Stanów Zjednoczonych główną działalnością oddziału w Singapurze oraz jego poprzedników prawnych do 2003 r. była produkcja mikrokomputerów, części komputerowych i urządzeń peryferyjnych. Oddział w Singapurze był stroną umowy o podziale kosztów, aby uzyskać i zatrzymać prawa do produkcji i dystrybucji produktów Apple'a. W okresie od końca 2003 r. do 2009 r. oddział w Singapurze pełnił funkcję operatora świadczącego usługi na rzecz podmiotów zależnych Apple'a w regionie APAC. Usługi te obejmowały wsparcie finansowe, wsparcie systemów informacyjnych i wsparcie technologiczne, jak również zarządzanie łańcuchem dostaw i logistyką, zob. APL-PSI-000234.

- (112) Irlandia utrzymywała, że otrzymała od Apple'a informacje, zgodnie z którymi ani ASI ani AOE nie zatrudniały żadnych EPC oprócz EPC zatrudnionych w ich odpowiednich irlandzkich oddziałach oraz w oddziale AOE w Singapurze. Zdaniem Apple'a spółki ASI i AOE były funkcjonalnie zarządzane i kontrolowane w Stanach Zjednoczonych, a wszystkie istotne decyzje biznesowe (również dotyczące takich spraw jak własność intelektualna, opracowywanie produktów, tego, jakie produkty i części będą produkowane i sprzedawane, oraz strategii marketingowej) były podejmowane w Stanach Zjednoczonych, a nie w irlandzkich oddziałach spółek ASI i AOE.

2.5.3. DZIAŁALNOŚĆ RAD DYREKTORÓW SPÓŁEK ASI I AOE

- (113) Zarówno Irlandia ⁽⁸²⁾, jak i Apple ⁽⁸³⁾ twierdzą, że decydującą działalność gospodarczą prowadzoną przez lub w imieniu ASI i AOE wykonywano poza Irlandią, na przykład za pośrednictwem pracowników Apple Inc. lub rady dyrektorów ASI i AOE, którzy – zdaniem Apple'a – podejmowali decyzje dotyczące między innymi wprowadzania różnych zmian do umowy o podziale kosztów ⁽⁸⁴⁾ zawartej z Apple Inc. Apple stwierdziło ponadto, że „zarządzanie spółkami ASI i AOE i ich kontrola ze Stanów Zjednoczonych przejawiają się nie tylko podczas posiedzeń rady, lecz również w niezliczonych innych sytuacjach” ⁽⁸⁵⁾, nie podając żadnych dodatkowych szczegółów.
- (114) Rada dyrektorów ASI składa się z trzech dyrektorów i jednego sekretarza. Spośród tych czterech osób trzech członków rady dyrektorów zamieszkuje w Stanach Zjednoczonych i są oni zatrudnieni przez Apple Inc. Czwarty członek rady dyrektorów zamieszkuje w Irlandii i jest zatrudniony przez ADI. Rada dyrektorów spółki AOE składa się z dwóch dyrektorów i jednego sekretarza, z których sekretarz i jeden z dyrektorów zasiadają również w radzie dyrektorów spółki ASI. Spośród tych trzech osób dwóch członków rady dyrektorów zamieszkuje w Stanach Zjednoczonych i są oni zatrudnieni przez Apple Inc. Trzeci członek rady dyrektorów zamieszkuje w Irlandii i jest zatrudniony przez ADI. Zgodnie ze sprawozdaniem finansowym ASI spółka ASI ⁽⁸⁶⁾ nie wypłaciła żadnego wynagrodzenia żadnemu ze swoich dyrektorów w latach 2004–2014, za które przekazano dokumenty finansowe. Z kolei dyrektorzy spółki AOE otrzymywali wynagrodzenie w tym okresie. Na przykład spółka wypłaciła [...] USD w 2012 r. i [...] USD w 2011 r. na wynagrodzenia dla swoich dyrektorów.
- (115) Komisja zwróciła się o przekazanie wszystkich protokołów posiedzenia rad dyrektorów spółek ASI i AOE, które Apple dostarczyło. Pierwsze posiedzenie rady dyrektorów ASI odbyło się w dniu 5 kwietnia 1990 r. w Dublinie (Irlandia). Pierwsze posiedzenie rady dyrektorów AOE odbyło się w dniu 15 września 1980 r. w Dublinie (Irlandia). Dla przykładu tabela 4 zawiera podsumowanie działalności rady dyrektorów ASI w okresie od stycznia 2009 r. do września 2011 r. (16 posiedzeń rady dyrektorów, 3 zwyczajne walne zgromadzenia i 9 uchwał pisemnych), natomiast tabela 5 zawiera podsumowanie działalności rady dyrektorów AOE w okresie od grudnia 2008 r. do września 2011 r. (13 posiedzeń rady dyrektorów, 4 zwyczajne walne zgromadzenia i 12 uchwał pisemnych).

Tabela 4

Uchwała dyrektorów spółki ASI i protokół posiedzenia rady dyrektorów

Data	Rodzaj dokumentu	Streszczenie protokołu ASI
30.1.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (w składzie: Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Podjęcie decyzji o upoważnieniu określonych wymienionych osób fizycznych do otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków bankowych, inwestycyjnych, maklerskich i innych spółki ASI lub zarządzania nimi w inny sposób.
11.2.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (w składzie: Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Podjęcie decyzji o upoważnieniu określonych wymienionych osób fizycznych do otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków bankowych, inwestycyjnych, maklerskich i innych spółki ASI lub zarządzania nimi w inny sposób.

⁽⁸²⁾ Pismo Irlandii z dnia 4 maja 2015 r.

⁽⁸³⁾ Pismo Apple'a z dnia 4 maja 2015 r.

⁽⁸⁴⁾ Pismo Apple'a z dnia 4 maja 2015 r.

⁽⁸⁵⁾ Pismo Apple'a z dnia 4 maja 2015 r.

⁽⁸⁶⁾ Noty objaśniające nr 6, 7 lub 8 do rocznego sprawozdania finansowego ASI za lata obrotowe 2004–2013.

Data	Rodzaj dokumentu	Streszczenie protokołu ASI
18.3.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (w składzie Jae Allen i Cathy Kearney)	Udzielenie pełnomocnictwa.
20.7.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (w składzie: Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen oraz Tim Cook)	Podjęcie decyzji o zatwierdzeniu projektu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2008 oraz wynagrodzenia biegłego rewidenta, podjęcie decyzji o przeprowadzeniu zwyczajnego walnego zgromadzenia w dniu 3 sierpnia 2009 r. oraz podjęcie decyzji o powołaniu [doradcy podatkowego Apple'a] na biegłego rewidenta w miejsce [...].
3.8.2009	Protokół zwyczajnego walnego zgromadzenia (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego i pełnomocnika (ang. <i>corporate representative</i>) zarówno spółki AOI, jak i spółki AOE oraz Gene Levoff w charakterze pełnomocnika Baldwin Holdings Unlimited)	Podjęcie decyzji o przyjęciu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2008, podjęcie decyzji o powołaniu [doradcy podatkowego Apple'a] na biegłego rewidenta, podjęcie decyzji o upoważnieniu dyrektorów do określenia wynagrodzenia biegłych rewidentów oraz podjęcie decyzji, że następne zwyczajne walne zgromadzenie może się odbyć poza granicami Irlandii.
23.10.2009	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego i Jae Allen)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy na rzecz AOE w wysokości 3 482 850 781,21 USD w dniu 27 października 2009 r. i podjęcie decyzji o wypłaceniu kolejnej zaliczki na poczet dywidendy na rzecz AOE w wysokości odsetek naliczonych od kwot głównych na dzień 27 października 2009 r.
10.12.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (w składzie: Peter Oppenheimer, Cathy Kearney i Jae Allen)	Udzielenie pełnomocnictwa [...], przedsiębiorstwu zarejestrowanemu na Ukrainie z udziałem inwestycji zagranicznych w wysokości 100 %, do działania w imieniu ASI jako dystrybutor z wartością dodaną.
10.12.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (w składzie: Peter Oppenheimer, Cathy Kearney i Jae Allen)	Uchwała pisemna i wniosek dyrektorów skierowany do Tima Cooka o rezygnację ze stanowiska dyrektora ASI i podjęcie decyzji o tym, że Tim Cook tym samym przestaje pełnić stanowisko dyrektora ASI.
31.1.2010	Uchwała pisemna dyrektorów (w składzie: Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Podjęcie decyzji o powołaniu Elisabeth S. Rafael na dyrektora ASI.
3.3.2010	Uchwała pisemna dyrektorów (w składzie: Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Podjęcie decyzji o powołaniu Tima Cooka na dyrektora ASI.
31.3.2010	Uchwała pisemna dyrektorów (w składzie: Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 800 000 000 USD na rzecz AOE w dniu 8 kwietnia 2010 r.
12.5.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Jae Allen w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 1 000 000 000 USD na rzecz AOE w dniu 20 maja 2010 r.

Data	Rodzaj dokumentu	Streszczenie protokołu ASI
16.6.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 600 000 000 USD na rzecz AOE w dniu 17 czerwca 2010 r.
22.6.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Zatwierdzenie udzielenie pełnomocnictw Gary'emu Wipflerowi, Cathy Kearney i Michaelowi O'Sullivanowi do działania w imieniu ASI. Zakres pełnomocnictwa obejmuje następujące aspekty: (i) korespondencję przedsiębiorstwa, (ii) stosunki z rządem i innymi urzędami, (iii) audyty, (iv) ubezpieczenie, (v) umowy sprzedaży, dzierżawy z opcją zakupu i finansowania związane z aktywami i usługami, (vi) umowy najmu, dostawy, depozytu oraz umowy o użytkowanie aktywów, (vii) przeniesienie majątku osobistego, (viii) przyjmowanie dostaw towarów i wystawianie odpowiednich potwierżeń odbioru, (ix) radę pracowniczą oraz (x) umowy handlowe.
23.7.2010	Protokół zwyczajnego walnego zgromadzenia (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego i pełnomocnika zarówno spółki AOI, jak i spółki AOE oraz Gene Levoff w charakterze pełnomocnika Baldwin Holdings Unlimited)	Podjęcie decyzji o przyjęciu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2009, podjęcie decyzji o ponownym powołaniu [doradcy podatkowego Apple'a] na biegłego rewidenta, podjęcie decyzji o upoważnieniu dyrektorów do określenia wynagrodzenia biegłych rewidentów, odnotowanie, iż zaliczki na poczet dywidendy w kwocie 5 884 972 906,56 USD zostały zadeklarowane i wypłacone na rzecz AOE od zakończenia roku obrotowego 2009, oraz podjęcie decyzji, że następne zwyczajne walne zgromadzenie może się odbyć poza granicami Irlandii.
23.7.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael jako przewodnicząca)	Podjęcie decyzji o przeprowadzeniu zwyczajnego walnego zgromadzenia w dniu 23 lipca 2010 r.
20.9.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Jae Allen)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 690 000 000 USD na rzecz AOE w dniu 21 września 2010 r.
17.11.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 1 750 000 000 USD na rzecz AOE w dniu 18 listopada 2010 r.
21.12.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael jako przewodnicząca)	Zatwierdzenie udzielenia tymczasowego pełnomocnictwa Gerardowi Lane'owi do prowadzenia bieżących spraw ASI ze względu na zaplanowane coroczne urlopy dyrektorów ASI.
4.3.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 1 000 000 000 USD na rzecz AOE w dniu 7 marca 2011 r., odnotowanie rezygnacji Jae'a Allena ze stanowiska dyrektora i powołanie Marka Stevensa na dyrektora z dniem 15 marca 2011 r. oraz zatwierdzenie nowej uchwały o bankowości.

Data	Rodzaj dokumentu	Streszczenie protokołu ASI
21.3.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 1 000 000 000 USD na rzecz AOE w dniu 24 marca 2011 r.
21.4.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Mark Stevens, Elisabeth Rafael jako przewodnicząca)	Podjęcie decyzji o upoważnieniu określonych wymienionych osób fizycznych do otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków bankowych, inwestycyjnych, maklerskich i innych spółki ASI lub zarządzania nimi w inny sposób.
11.5.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 1 000 000 000 USD na rzecz AOE w dniu 12 maja 2011 r.
29.6.2011	Protokół zwyczajnego walnego zgromadzenia (Audrey Fernandez-Elliott w charakterze przewodniczącej i pełnomocnika zarówno spółki AOI, jak i spółki AOE oraz Gene Levoff w charakterze pełnomocnika Baldwin Holdings Unlimited)	Podjęcie decyzji o przyjęciu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2010, podjęcie decyzji o ponownym powołaniu Elisabeth Rafael, Tima Cooka i Marka Stevensa na dyrektorów ASI, podjęcie decyzji o ponownym powołaniu [doradcy podatkowego Apple'a] na biegłego rewidenta, podjęcie decyzji o upoważnieniu dyrektorów do określenia wynagrodzenia biegłych rewidentów, zatwierdzenie zaliczek i odnotowanie, iż zaliczki na poczet dywidendy w kwocie 11 324 972 906,56 USD zostały zadeklarowane i wypłacone na rzecz AOI od zakończenia roku obrotowego 2009, oraz podjęcie decyzji, że następne zwyczajne walne zgromadzenie może się odbyć poza granicami Irlandii.
29.6.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Mark Stevens, Elisabeth Rafael jako przewodnicząca)	Zatwierdzenie projektu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2010 oraz wynagrodzenia biegłego rewidenta, odnotowanie, iż zaliczki na poczet dywidendy w łącznej kwocie 11 324 972 906,56 USD zostały zadeklarowane i wypłacone na rzecz AOE od zakończenia roku obrotowego 2009 r., podjęcie decyzji o przeprowadzeniu zwyczajnego walnego zgromadzenia w dniu 29 czerwca 2011 r., odnotowanie rezygnacji Petera Oppenheimera ze stanowiska dyrektora i sekretarza ASI oraz powołanie Gene'a Levoffa na dyrektora i sekretarza ASI w jego miejsce.
27.7.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Gene Levoff w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Udzielenie pełnomocnictwa.
7.9.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Gene Levoff w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Odnótowanie, iż praktyczniejszym rozwiązaniem leżącym w najlepszym interesie handlowym spółki byłoby zaproponowanie członkom ASI wypłacenia dywidendy w formie papierów wartościowych o stałej kwocie dochodu. Podjęcie decyzji o zaleceniu członkom rady wypłacenia zaliczki na poczet dywidendy na rzecz AOE w formie papierów wartościowych o stałej kwocie dochodu o łącznej przewidywanej wartości 1 502 298 132 USD w dniu 8 września 2011 r.
7.9.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Gene Levoff w charakterze przewodniczącego, Elisabeth Rafael)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy na rzecz AOE w formie papierów wartościowych o stałej kwocie dochodu o łącznej przewidywanej wartości 1 502 298 132 USD w dniu 8 września 2011 r.

Tabela 5

Uchwała dyrektorów AOE i protokół spotkania rady dyrektorów

Data	Rodzaj dokumentu	Streszczenie protokołu AOE
17.12.2008	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler w charakterze przewodniczącego)	Podjęcie decyzji o zawarciu umowy o udzielenie dotacji na zatrudnienie.
14.1.2009	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler w charakterze przewodniczącego)	Podjęcie decyzji o upoważnieniu określonych wymienionych osób fizycznych do otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków bankowych, inwestycyjnych, maklerskich i innych spółki AOE lub zarządzania nimi w inny sposób.
25.2.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera, Tima Cooka)	Podjęcie decyzji o zawarciu umowy powierniczej i regulaminu programu emerytalnego AOE.
20.7.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera, Tima Cooka)	Podjęcie decyzji o zatwierdzeniu projektu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2008 oraz wynagrodzenia biegłego rewidenta, podjęcie decyzji o powołaniu Petera Oppenheimera i Cathy Kearney do działania w charakterze pełnomocników do celów udziału w zwyczajnym walnym zgromadzeniu spółki AOE w 2009 r., podjęcie decyzji o przeprowadzeniu zwyczajnego walnego zgromadzenia w dniu 3 sierpnia 2009 r. oraz podjęcie decyzji o powołaniu [doradcy podatkowego Apple'a] na biegłego rewidenta w miejsce [...].
22.7.2009	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Gary Wipfler)	Podjęcie decyzji o zawarciu umowy przeniesienia przedsiębiorstwa w celu przeniesienia przedsiębiorstwa singapurskiego oddziału AOE do Apple South Asia Pte. Ltd.
3.8.2009	Protokół zwyczajnego walnego zgromadzenia (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego i pełnomocnika AOI oraz Gene Levoff w charakterze pełnomocnika Baldwin Holdings Unlimited)	Podjęcie decyzji o przyjęciu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2008, podjęcie decyzji o powołaniu [doradcy podatkowego Apple'a] na biegłego rewidenta, podjęcie decyzji o upoważnieniu dyrektorów do określenia wynagrodzenia biegłych rewidentów oraz podjęcie decyzji, że następne zwyczajne walne zgromadzenie może się odbyć poza granicami Irlandii.
23.10.2009	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Gary Wipfler)	Odnotowanie zbliżającego się otrzymania dywidendy w wysokości 3 482 850 781,21 USD od ASI w dniu 27 października 2009 r., podjęcie decyzji o wypłaceniu dywidendy w wysokości 4 607 274 666,29 USD na rzecz AOI oraz podjęcie decyzji o wypłaceniu kolejnej zaliczki na poczet dywidendy na rzecz AOI w wysokości odsetek naliczonych na dzień 27 października 2009 r.
21.12.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera)	Podjęcie decyzji o zawarciu uzupełniającej umowy przeniesienia przedsiębiorstwa w celu przeniesienia przedsiębiorstwa singapurskiego oddziału AOE do Apple South Asia Pte.Ltd. oraz o udzieleniu pełnomocnictwa.

Data	Rodzaj dokumentu	Streszczenie protokołu AOE
21.12.2009	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera)	Uchwała pisemna i wniosek dyrektorów skierowany do Tima Cooka o rezygnację ze stanowiska dyrektora AOE i podjęcie decyzji o tym, że Tim Cook tym samym przestaje pełnić stanowisko dyrektora AOE.
31.3.2010	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera)	Podjęcie decyzji o przyjęciu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 800 000 000 USD od ASI w dniu 8 kwietnia 2010 r. i o wypłaceniu takiej samej kwoty na rzecz AOI.
23.4.2010	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera)	Podjęcie decyzji o złożeniu wniosku o zastąpieniu tytułów własności określonego zarejestrowanego majątku w Singapurze.
14.5.2010	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera)	Podjęcie decyzji o przyjęciu zaliczki na poczet dywidendy w wysokości 1 000 000 000 USD od ASI w dniu 20 maja 2010 r. i wypłaceniu takiej samej kwoty na rzecz AOI.
14.6.2010	Protokół zwyczajnego walnego zgromadzenia (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego i pełnomocnika AOI oraz Gene Levoff w charakterze pełnomocnika Baldwin Holdings Unlimited)	Podjęcie decyzji o przyjęciu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2009, podjęcie decyzji o ponownym powołaniu [doradcy podatkowego Apple'a] na biegłego rewidenta, podjęcie decyzji o upoważnieniu dyrektorów do określenia wynagrodzenia biegłego rewidenta, odnotowanie, iż zaliczki na poczet dywidendy w kwocie 5 284 972 906,56 USD zostały zadeklarowane i wypłacone na rzecz AOI od zakończenia roku obrotowego 2009, oraz podjęcie decyzji, że następne zwyczajne walne zgromadzenie może się odbyć poza granicami Irlandii.
16.6.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Gary Wipfler)	Odnotowanie zbliżającego się otrzymania dywidendy w wysokości 600 000 000 USD od ASI w dniu 17 czerwca 2010 r. i podjęcie decyzji o wypłaceniu takiej samej kwoty na rzecz AOI.
23.7.2010	Protokół zwyczajnego walnego zgromadzenia (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego i pełnomocnika AOI oraz Gene Levoff w charakterze pełnomocnika Baldwin Holdings Unlimited)	Podjęcie decyzji o przyjęciu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2009, podjęcie decyzji o ponownym powołaniu [doradcy podatkowego Apple'a] na biegłego rewidenta, podjęcie decyzji o upoważnieniu dyrektorów do określenia wynagrodzenia biegłego rewidenta, odnotowanie, iż zaliczki na poczet dywidendy w kwocie 5 884 972 906,56 USD zostały zadeklarowane i wypłacone na rzecz AOI od zakończenia roku obrotowego 2009, oraz podjęcie decyzji, że następne zwyczajne walne zgromadzenie może się odbyć poza granicami Irlandii.
23.7.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler w charakterze przewodniczącego)	Podjęcie decyzji o przeprowadzeniu zwyczajnego walnego zgromadzenia w dniu 23 lipca 2010 r.
20.9.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler w charakterze przewodniczącego)	Odnotowanie zbliżającego się otrzymania dywidendy w wysokości 690 000 000 USD od ASI w dniu 21 września 2010 r. i podjęcie decyzji o wypłaceniu dywidendy w wysokości 900 000 000 USD na rzecz AOI.

Data	Rodzaj dokumentu	Streszczenie protokołu AOE
15.11.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler w charakterze przewodniczącego)	Podjęcie decyzji o zatwierdzeniu zawarcia umowy leasingu nieruchomości, która to nieruchomość zostanie przeznaczona na dodatkową przestrzeń magazynową, aby ułatwić wzrost produkcji.
17.11.2010	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler w charakterze przewodniczącego)	Odnotowanie zbliżającego się otrzymania dywidendy w wysokości 1 750 000 000 USD od ASI w dniu 18 listopada i podjęcie decyzji o wypłaceniu takiej samej kwoty na rzecz AOI.
3.12.2010	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera)	W której zatwierdza się udzielenie pełnomocnictw Cathy Kearney i Michaelowi O'Sullivanowi do działania w imieniu AOE. Zakres pełnomocnictw obejmuje następujące aspekty: (i) korespondencję przedsiębiorstwa, (ii) stosunki z rządem i innymi urzędami, (iii) audyty, (iv) ubezpieczenie, (v) umowy sprzedaży, dzierżawy z opcją zakupu i finansowania związane z aktywami i usługami, (vi) umowy najmu, dostawy, depozytu oraz umowy o użytkowanie aktywów, (vii) przeniesienie majątku osobistego, (viii) przyjmowanie dostaw towarów i wystawianie odpowiednich potwierdzeń odbioru, (ix) radę pracowniczą oraz (x) umowy handlowe.
4.3.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Gary Wipfler)	Odnotowanie zbliżającego się otrzymania dywidendy w wysokości 1 000 000 000 USD w dniu 7 marca 2011 r. i podjęcie decyzji o wypłaceniu takiej samej kwoty na rzecz AOI.
21.3.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer w charakterze przewodniczącego, Gary Wipfler)	Odnotowanie zbliżającego się otrzymania dywidendy w wysokości 1 000 000 000 USD w dniu 24 marca 2011 r. i podjęcie decyzji o wypłaceniu takiej samej kwoty na rzecz AOI.
26.4.2011	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera)	Podjęcie decyzji o upoważnieniu określonych wymienionych osób fizycznych do otwierania, prowadzenia i zamykania rachunków bankowych, inwestycyjnych, maklerskich i innych spółki AOE lub zarządzania nimi w inny sposób.
11.5.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler w charakterze przewodniczącego)	Odnotowanie zbliżającego się otrzymania dywidendy w wysokości 1 000 000 000 USD w dniu 12 maja 2011 r. i podjęcie decyzji o wypłaceniu takiej samej kwoty na rzecz AOI.
23.6.2011	Uchwała pisemna dyrektorów (Petera Oppenheimera, Cathy Kearney, Gary'ego Wipflera)	Podjęcie decyzji o zatwierdzeniu projektu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2010 oraz wynagrodzenia biegłych rewidentów, podjęcie decyzji o powołaniu Audrey Fernandez-Elliott i Cathy Kearney do działania w charakterze pełnomocników AOE do celów udziału w zwyczajnym walnym zgromadzeniu spółki ASI w 2011 r., odnotowanie, iż zaliczki na poczet dywidendy w łącznej kwocie 12 659 796 428,08 USD zostały zadeklarowane i wypłacone na rzecz AOI od zakończenia roku obrotowego 2009 r., podjęcie decyzji o przeprowadzeniu zwyczajnego walnego zgromadzenia w dniu 27 czerwca 2011 r., odnotowanie rezygnacji Petera Oppenheimera ze stanowiska dyrektora i sekretarza AOE ze skutkiem od dnia 1 lipca 2011 r. oraz powołanie Gene'a Levoffa na stanowisko dyrektora i sekretarza w jego miejsce.

Data	Rodzaj dokumentu	Streszczenie protokołu AOE
27.6.2011	Protokół zwyczajnego walnego zgromadzenia (Audrey Fernandez-Elliott w charakterze przewodniczącej i pełnomocnika AOI oraz Gene Levoff w charakterze pełnomocnika Baldwin Holdings Unlimited)	Podjęcie decyzji o przyjęciu sprawozdania dyrektorów i sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2010, podjęcie decyzji o ponownym powołaniu [doradcy podatkowego Apple'a] na biegłego rewidenta, podjęcie decyzji o upoważnieniu dyrektorów do określenia wynagrodzenia biegłego rewidenta, odnotowanie i zatwierdzenie, iż zaliczki na poczet dywidendy w kwocie 12 659 796 428,08 USD zostały zadeklarowane i wypłacone na rzecz AOI od zakończenia roku obrotowego 2009, oraz podjęcie decyzji, że następne zwyczajne walne zgromadzenie może się odbyć poza granicami Irlandii.
7.9.2011	Protokół posiedzenia rady dyrektorów (Gene Levoff w charakterze przewodniczącego i Gary Wipfler)	Odnotowanie, iż praktyczniejszym rozwiązaniem leżącym w najlepszym interesie handlowym spółki byłoby zaproponowanie członkom AOE wypłacenia dywidendy w formie papierów wartościowych o stałej kwocie dochodu. Podjęcie decyzji o zaleceniu członkom rady wypłacenia zaliczki na poczet dywidendy na rzecz AOI w formie papierów wartościowych o stałej kwocie dochodu o łącznej przewidywanej wartości 1 502 298 132 USD w dniu 8 września 2011 r. Podjęcie decyzji o wypłaceniu kolejnej zaliczki na poczet dywidendy na rzecz AOI w wysokości naliczonych odsetek.
7.9.2011	Uchwała pisemna członków (AOI i Baldwin Holding Unlimited)	Podjęcie decyzji o wypłaceniu zaliczki na poczet dywidendy na rzecz AOI w formie papierów wartościowych o stałej kwocie dochodu o łącznej przewidywanej wartości 1 502 382 564 USD w dniu 8 września 2011 r.
7.9.2011	Powołanie pełnomocnika do celów sporządzania pisemnych decyzji	Powołanie przez AOI, jako członka AOE, Gene'a Levoffa na pełnomocnika AOI do celów sporządzania pisemnych decyzji w imieniu AOI w celu zadeklarowania zarekomendowanej zaliczki na poczet dywidendy i polecenia wypłaty tej zaliczki w gotówce. Baldwin Holding Unlimited, jako drugi członek AOE, powołał Gary'ego Wipflera do pełnienia tej funkcji.

2.5.4. UMOWA O PODZIALE KOSZTÓW ZAWARTA MIĘDZY APPLE INC., ASI I AOE

- (116) W dniu 8 grudnia 2015 r. Irlandia przedstawiła kopie umowy o podziale kosztów (zwanej dalej „umową o podziale kosztów”) oraz wszystkich umów o (dalszym) przeniesieniu wartości niematerialnych i prawnych zawartych między Apple Inc., AOI, ASI i AOE (i ich poprzednikami prawnymi) od czasu rozpoczęcia działalności przez Apple'a w Irlandii ⁽⁸⁷⁾.
- (117) Zgodnie z przekazanymi informacjami Apple Inc. zawarła umowę o podziale kosztów z AOE (wówczas istniejącą pod nazwą Apple Computer Limited) w grudniu 1980 r. Od tamtej pory umowę o podziale kosztów zmieniono 16 razy, ostatnio w 2013 r. W 1999 r. spółka ASI (wówczas istniejąca pod nazwą Apple Computer International) również stała się stroną umowy o podziale kosztów. W tym samym czasie co zawarcie umowy o podziale kosztów, tj. w grudniu 1980 r., Apple Inc. zawarła również „umowę o przeniesieniu wartości niematerialnych i prawnych” z AOI. Z kolei spółka AOI zawarła z AOE „umowę o dalszym przeniesieniu wartości niematerialnych i prawnych, na mocy której spółka AOE otrzymała wyłączną, nieodpłatną licencję na korzystanie z nazw handlowych, znaków towarowych, tajemnic przedsiębiorstwa i patentów początkowo w Europie Zachodniej, a później w regionie EMEA, oraz na udzielanie sublicencji na te prawa i licencje ⁽⁸⁸⁾. W odniesieniu do takiego wstępnego przeniesienia istniejących wówczas wartości niematerialnych i prawnych Apple'a poprzednik spółki AOE dokonał płatności w ramach zakupu na otwartym rynku.

⁽⁸⁷⁾ W dniu 5 września 2014 r. Irlandia przedstawiła umowę o podziale kosztów zawartą między Apple Inc., ASI i AOE, która obowiązuje od dnia 30 września 2007 r.

⁽⁸⁸⁾ Sekcja B.5 umowy o dalszym przeniesieniu wartości niematerialnych i prawnych z dnia 1 grudnia 1980 r.

- (118) Na mocy umowy o podziale kosztów spółka Apple Inc., z jednej strony, i spółki ASI i AOE, z drugiej strony, zgodziły się połączyć swoje wysiłki w zakresie badań i rozwoju oraz podzielić się kosztami i prawami związanymi z „Programem rozwoju”. Program rozwoju odnosi się do: (i) rozwoju nowych wartości niematerialnych i prawnych, (ii) wprowadzenia ulepszeń, aktualizacji, dostosowań, tłumaczeń, zmian lokalizacji i innych modyfikacji do istniejących wartości niematerialnych i prawnych, (iii) rozwoju i usprawniania procesów produkcyjnych każdego produktu oraz (iv) rozwoju, nabywania i ochrony wartości niematerialnych i prawnych wprowadzanych do obrotu.
- (119) W umowie o podziale kosztów wartości niematerialne i prawne definiuje się jako „wszystkie technologie, procedury, procesy, wzory i prawa do wzorów, wynalazki, odkrycia, know-how, patenty (w tym zgłoszenia patentowe itd.), prawa autorskie (i inne prawa pokrewne), tajemnice przedsiębiorstwa, programy komputerowe (w formie kodu źródłowego i kodu obiektu), diagramy, formuły, ulepszenia, aktualizacje, tłumaczenia, dostosowania, informacje, specyfikacje, technologię procesową, wymogi produkcyjne, normy kontroli jakości, własności niematerialne i prawne dotyczące marketingu oraz wszelkie inne podobne wartości niematerialne i prawne określone na mocy przepisów skarbowych §1.482-4 lit. b) opracowanych zgodnie z Programem rozwoju”⁽⁸⁹⁾. Wartości niematerialne i prawne wprowadzone do obrotu definiuje się jako „wszelkie znaki towarowe, znaki usługowe, nazwy handlowe, opakowania, nazwy domeny, oznaczenia biznesowe, wzory, strategie marketingowe, rejestracje, trwające rejestracje i prawa autorskie do logo lub obrazków graficznych, wartość firmy i wartość niematerialną powiązaną z wszelkimi znakami oraz inne podobne wartości niematerialne i prawne wprowadzone do obrotu, które są stosowane podczas gospodarczego wykorzystania produktów”⁽⁹⁰⁾.
- (120) Zgodnie z umową o podziale kosztów wszystkie strony umowy mają prawo do korzystania z wartości niematerialnych i prawnych Apple’a w celu produkcji i sprzedaży produktów Apple’a. Apple Inc. posiada prawo do produkcji i sprzedaży produktów Apple’a we wszystkich państwach Ameryki Północnej i Południowej (zwanymi dalej razem: „Amerykami”). ASI i AOE posiadają prawo do produkcji i sprzedaży produktów Apple’a na rynkach poza granicami obu Ameryk. Tytuł prawny do wszystkich wartości niematerialnych i prawnych utrzymywany jest wyłącznie w imieniu Apple Inc. ASI i AOE posiadają na swoim terytorium własność rzeczywistą wartości niematerialnych i prawnych opracowanych w wyniku działań badawczo-rozwojowych prowadzonych na mocy umowy o podziale kosztów⁽⁹¹⁾. Sposób, w jaki własność rzeczywistą wartości niematerialnych i prawnych przyznaje się ASI i AOE, został zmieniony na mocy poszczególnych zmian do umowy o podziale kosztów. Do 1988 r. spółka Apple Inc. przyznawała AOE wyłączną licencję na mocy umowy o podziale kosztów na korzystanie z własności intelektualnej Apple’a na swoim terytorium. W umowach o podziale kosztów zawartych i zmienionych od 1988 r. prawa do ulepszeń własności intelektualnej i nowo opracowanej własności intelektualnej przyznaje się „na zasadzie braku wyłączności lub częściowej wyłączności”⁽⁹²⁾. Od 2007 r. Apple udziela ASI i AOE wyłącznej licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple’a, przy czym ASI i AOE udzielają takiej samej licencji Apple’a w formie niewyłącznego prawa⁽⁹³⁾.
- (121) Na mocy umowy o podziale kosztów koszty badań i rozwoju produktów Apple’a są dzielone pomiędzy strony. Aby obliczyć udział każdej ze stron, Apple Inc., ASI i AOE opłacają część wspólnych kosztów na podstawie procentowego udziału w sprzedaży produktów, która odbywa się na ich terytorium. Na przykład w 2012 r. koszty badań i rozwoju produktów Apple’a na całym świecie wyniosły w sumie [3–3,5] mld USD. W tym roku około 45 % ogólnoświatowej sprzedaży produktów Apple’a odnotowano w Amerykach. W związku z tym Apple Inc. pokryła 45 % kosztów badań i rozwoju zgodnie z umową o podziale kosztów, zaś ASI i AOE pokryły pozostałe 55 % tych kosztów zgodnie z przedmiotową umową. Podział kosztów w latach 2008–2014 przedstawiono w tabeli 6.

Tabela 6

Koszty prac rozwojowych Apple’a objęte umową o podziale kosztów oraz finansowanie tych kosztów przez ASI i AOE

(w USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Całkowite koszty prac rozwojowych Apple’a objęte umową o podziale kosztów	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⁾ Sekcja 1.7 umowy o podziale kosztów z dnia 30 września 2007 r.

⁽⁹⁰⁾ Sekcja 1.12 umowy o podziale kosztów z dnia 30 września 2007 r.

⁽⁹¹⁾ Zob. motyw F umowy o podziale kosztów z dnia 26 września 1999 r. i motyw G umowy o podziale kosztów z dnia 30 września 2007 r.

⁽⁹²⁾ Sekcja IV pkt A umowy o podziale kosztów z dnia 26 września 1992 r. i 1999 r.

⁽⁹³⁾ Sekcje 5.2 i 5.3 umów o podziale kosztów z dnia 30 września 2007 r., 5 stycznia 2009 r. i 29 września 2013 r.

(w USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Część finansowana przez 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]
Część finansowana przez 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]
Procent kosztów prac rozwojowych Apple'a, które są finansowane przez ASI i AOE (%)	37	40	50	57	[50–55]	[55–60]	[55–60]

(122) W umowach o podziale kosztów z lat 2009 i 2013 wymieniono funkcje i ryzyko przypisane poszczególnym stronom umowy o podziale kosztów⁽⁹⁴⁾. Funkcje i ryzyko przypisane spółce Apple Inc. (zwanej „Apple” w umowie o podziale kosztów) oraz ASI i AOE (zwanym łącznie „międzynarodowym uczestnikiem” w umowie o podziale kosztów) na mocy umowy o podziale kosztów streszczono w przedmiotowej umowie i przedstawiono odpowiednio na rysunku 8 i na rysunku 9.

Rysunek 8

Funkcje pełnione przez Apple'a i międzynarodowego uczestnika (ASI i AOE) na mocy umowy o podziale kosztów.

FUNKCJE	APPLE	UCZESTNIK MIĘDZY-NARODOWY
Działalność badawcza i rozwojowa w zakresie wartości niematerialnych i prawnych z podziałem kosztów	X	X
Kontrola jakości wartości niematerialnych i prawnych z podziałem kosztów	X	X
Prognozowanie, planowanie finansowe i analiza finansowa w odniesieniu do działalności rozwojowej dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych	X	
Zarządzanie zapleczem dotyczącym działalności badawczej i rozwojowej	X	X
Zawieranie umów z podmiotami powiązanymi lub osobami trzecimi w odniesieniu do działalności rozwojowej dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych	X	X
Zarządzanie umowami w odniesieniu do działalności rozwojowej dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych	X	X
Wybór i zatrudnianie pracowników, wykonawców i podwykonawców do prowadzenia wszelkiej działalności rozwojowej dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych oraz ich nadzorowanie	X	X
Rejestracja i ochrona praw własności intelektualnej	X	
Rozwój sytuacji rynkowej	X	X

⁽⁹⁴⁾ Załącznik B do umowy o podziale kosztów z 2009 r. i załącznik B do umowy o podziale kosztów z 2013 r.

Rysunek 9

Ryzyko podejmowane przez Apple'a i międzynarodowego uczestnika (ASI i AOE) na mocy umowy o podziale kosztów.

RYZYKO	APPLE	UCZESTNIK MIĘDZY-NARODOWY
Ryzyko związane z opracowywaniem produktów	X	X
Ryzyko związane z kontrolą jakości i jakością produktów	X	X
Ryzyko związane z rozwojem sytuacji rynkowej	X	X
Ryzyko rynkowe	X	X
Ryzyko polityczne	X	X
Ryzyko walutowe	X	X
Ryzyko związane z odpowiedzialnością za produkt	X	X
Ryzyko związane z aktywami (aktywami trwałymi/rzeczowymi aktywami trwałymi)	X	X
Ryzyko związane ze zmianami w systemach regulacyjnych	X	X
Ryzyko związane z ochroną i naruszeniem praw własności intelektualnej	X	X
Ryzyko związane z opracowywaniem i uznawaniem marki	X	X

- (123) Komisja zwróciła się do Irlandii o wyjaśnienie, do jakich działań odnoszą się poszczególne funkcje i ryzyka przedstawione na rysunku 8 i rysunku 9, oraz o przedstawienie konkretnych przykładów działań prowadzonych przez ASI i AOE w ramach tych funkcji. Komisja zwróciła się również do Irlandii o wskazanie w protokołach posiedzeń rady dyrektorów ASI i AOE jakichkolwiek działań związanych z działaniami wymienionymi na rysunku 8 i rysunku 9, które zdaniem Irlandii lub Apple'a są prowadzone przez rady dyrektorów ASI i AOE.
- (124) W odpowiedzi na te żądania Irlandia i Apple wskazały, że tabele zaczerpnięte z umów o podziale kosztów z lat 2009 i 2013, przedstawione na rysunku 8 i rysunku 9, nie ukazują działań faktycznie prowadzonych przez strony umowy o podziale kosztów, ale zawierają jedynie podsumowanie działań, do wykonywania których każda ze stron jest upoważniona na mocy tej umowy. Apple wyjaśniło ponadto, że tabele zaczerpnięte z umów o podziale kosztów z lat 2009 i 2013 przedstawione na rysunku 8 i rysunku 9 dodano do umowy o podziale kosztów w celu spełnienia wymogów wynikających z regulacji tymczasowych wydanych przez Departament Skarbu Stanów Zjednoczonych i obowiązujących od dnia 5 stycznia 2009 r., zgodnie z którymi umowa o podziale kosztów zawarta między podmiotami powiązanymi odzwierciedla pełnione funkcje i ryzyko podjęte przez strony ⁽⁹⁵⁾.
- (125) Apple wskazało ponadto, że działania badawczo-rozwojowe wymienione w tabeli przedstawionej na rysunku 8 – wartości niematerialne i prawne z podziałem kosztów, kontrola jakości wartości niematerialnych i prawnych z podziałem kosztów, zarządzanie zapleczem dotyczącym działalności badawczej i rozwojowej, zawieranie umów z podmiotami powiązanymi lub osobami trzecimi w odniesieniu do działalności rozwojowej dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych oraz wybór i zatrudnianie pracowników, wykonawców i podwykonawców do prowadzenia wszelkiej działalności rozwojowej dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych oraz ich nadzorowanie – były prowadzone prawie wyłącznie przez pracowników Apple Inc. w Stanach Zjednoczonych. Pracownicy z irlandzkiego oddziału uczestniczyli tylko w tych działaniach, które dotyczą rutynowej lokalizacji i testowania produktów.

⁽⁹⁵⁾ Pismo Apple'a z dnia 22 kwietnia 2016 r., s. 15–16.

- (126) Irlandia i Apple twierdziły również, że ASI i AOE nie odgrywają żadnej roli w zakresie zarządzania własnością intelektualną Apple'a i pełnią tylko ograniczoną rolę w ramach restrykcyjnych parametrów określonych przez kadre zarządzającą Apple Inc. w Stanach Zjednoczonych podczas negocjacji umów handlowych. Twierdziły również, że żaden pracownik ASI lub AOE nie uczestniczy w tworzeniu, nabywaniu własności intelektualnej Apple'a, zarządzaniu tą własnością lub jej ochronie. Wszystkie funkcje, które zwiększają zyski Apple'a, są kierowane przez kadre zarządzającą Apple Inc. w Stanach Zjednoczonych i głównie tam wykonywane. Ponadto żadna własność intelektualna utworzona lub nabyta przez Apple'a nie jest prawną własnością ASI lub AOE ani nie została przez nie zarejestrowana. Spółki ASI i AOE zawarły jedynie następujące umowy handlowe w miarę własnych możliwości: (i) umowy w sprawie zamówienia publicznego z dostawcami komponentów, (ii) umowy w sprawie podprodukcji z producentami oryginalnego sprzętu regulujące zakup wyrobów gotowych oraz (iii) terminowe umowy sprzedaży typu *forward*.
- (127) Jeżeli chodzi o zaangażowanie ASI i AOE w zarządzanie własnością intelektualną Apple'a, pierwsze wzmianki o jakiegokolwiek formie własności intelektualnej w protokołach rady dyrektorów którejkolwiek ze spółek, które przekazano Komisji za okres od utworzenia spółek ASI i AOE (lata 1980–2015), znajdują się w protokołach posiedzenia rady dyrektorów ASI z dnia 13 sierpnia 2013 r. i posiedzenia rady dyrektorów AOE z dnia 16 sierpnia 2013 r., gdy obie rady udzieliły pełnomocnictw pracownikom Apple Inc. w odniesieniu do ochrony praw własności intelektualnej ⁽⁹⁶⁾.
- (128) W tym samym okresie pierwszą wzmiankę o umowie o podziale kosztów w protokołach posiedzeń rady dyrektorów ASI i AOE zarejestrowano w protokole posiedzeń zorganizowanych w sierpniu 2014 r., w którym omówiono i uzgodniono nową strukturę korporacyjną Apple'a w Irlandii [...]. W przypadku rady dyrektorów AOE posiedzenie opisywane jako „telefoniczne” odbyło się w dniu [...] sierpnia 2014 r., podczas którego omówiono [...] [...]. W przypadku rady dyrektorów ASI posiedzenie odbyło się w dniu [...] sierpnia 2014 r. w [...]. Zgodnie z protokołem podczas tego posiedzenia dyrektorów ASI poinformowano również o rozmowach dotyczących umowy o podziale kosztów prowadzonych między Apple Inc., ASI i AOE. Podczas tego posiedzenia rada dyrektorów zgodziła się przystąpić do umowy o podziale kosztów z 2013 r. ⁽⁹⁷⁾.
- (129) Kolejne posiedzenie rady dyrektorów ASI odbyło się po zakończeniu roku obrotowego 2014 spółki ASI w dniu [...] grudnia 2014 r. w [...] ⁽⁹⁸⁾. W trakcie tego posiedzenia uchwalono, że rezydencja podatkowa [...] będzie znajdowała się w [...], a nie w [...], jak wcześniej proponowano.

2.5.5. INFORMACJE NA TEMAT APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

- (130) Spółka ADI została utworzona w Irlandii w 2009 r. Od 2012 r. spółka ADI przejęła pewne obowiązki związane z działalnością dystrybucyjną Apple'a w regionie EMEA. Od 2014 r. ADI odpowiada za sprzedaż, dystrybucję i działalność Apple'a Online Store w całym regionie EMEA i Chinach. ADI otrzymuje zlecenia od klientów, angażuje się w prognozowanie popytu i sprzedaży oraz zapewnia zarządzanie umowami partnerów dystrybucyjnych. ADI zarządza działalnością logistyczną związaną z dostarczaniem produktów do klientów.
- (131) Spółka odpowiada za zapewnienie wsparcia posprzedażowego w ramach gwarancji i poza gwarancją. Usługi te świadczone są za pośrednictwem zespołu wsparcia AppleCare należącej do ADI. ADI zapewnia wsparcie posprzedażowe również za pośrednictwem centrów obsługi telefonicznej będących osobami trzecimi i sieci usługodawców zatwierdzonych przez Apple'a.
- (132) Mimo zadeklarowania zysków ⁽⁹⁹⁾ spółka ADI nie zadeklarowała zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych za lata 2009, 2010 i 2011. Wynika to z tego, że spółka ADI pierwotnie obliczyła swoje zobowiązanie z tytułu podatku od osób prawnych zgodnie z metodami przypisywania zysku zatwierdzonymi w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r., ponieważ interpretacja ta zawierała „klauzulę restrukturyzacyjną” ⁽¹⁰⁰⁾, zgodnie z którą wspomniana metoda przypisywania zysku miałyby również zastosowanie do nowej

⁽⁹⁶⁾ Apple wskazało, że zgodnie z sekcją 5.4 umowy o podziale kosztów z 2007 r. i podobnymi postanowieniami innych umów o podziale kosztów Apple Inc. zachowała wyłączne prawo do kontrolowania wszystkich działań mających na celu ochronę własności intelektualnej Apple'a oraz ponosi wyłączną odpowiedzialność za te działania. Dlatego wszystkie działania związane z ochroną własności intelektualnej są inicjowane, zarządzane i prowadzone z terytorium Stanów Zjednoczonych (zob. pismo Apple'a z dnia 22 kwietnia 2016 r., s. 7). W związku z tym nie jest jasne, dlaczego rady dyrektorów ASI i AOE udzieliły pełnomocnictwa w odniesieniu do ochrony własności intelektualnej, ponieważ przede wszystkim, zgodnie z umową o podziale kosztów, obie spółki nie miałyby żadnego prawa w tym zakresie.

⁽⁹⁷⁾ Rada dyrektorów AOE zgodziła się przystąpić do umowy o podziale kosztów z 2013 r. podczas posiedzenia telefonicznego, które odbyło się w dniu [...] sierpnia 2014 r.

⁽⁹⁸⁾ Rok obrotowy ASI i AOE trwa do końca września każdego roku.

⁽⁹⁹⁾ [100–200] mln USD w 2011 r., [10–20] mln USD w 2010 r. i [1 000–10 000] USD w 2009 r., zob. wymagane ustawowo sprawozdania finansowe ADI za odnośne okresy.

⁽¹⁰⁰⁾ Uwagi Irlandii z dnia 29 stycznia 2016 r., s. 8–9.

spółki zależnej w przypadku restrukturyzacji struktury korporacyjnej Apple'a w Irlandii. Irlandzki organ podatkowy uznał jednak, że metody przypisywania zysku zatwierdzone w tej interpretacji nie miały zastosowania do określania dochodu podlegającego opodatkowaniu spółki będącej rezydentem. W 2014 r. spółka ADI przyjęła stanowisko irlandzkiego organu podatkowego i dokonała rozliczenia wszystkich okresów obrachunkowych do 2012 r. włącznie [...]. W wyniku tych działań rozliczono kwotę [...] EUR, na którą składały się podatki w wysokości [...], odsetki i kary. [...].

2.5.6. UMOWY O ŚWIADCZENIE USŁUG I POROZUMIENIA DYSTRYBUCYJNE ZAWARTE PRZEZ ASI

- (133) W 2008 r. spółka ASI zawarła umowę w sprawie usług marketingowych z Apple Inc. Na mocy tej umowy Apple Inc. przenosi na ASI część kosztów marketingowych jakie sama ponosi w związku ze świadczeniem usług w imieniu ASI⁽¹⁰¹⁾. Irlandia wyjaśniła, że część kosztów marketingowych przenosi się na siedzibę główną ASI⁽¹⁰²⁾. Umowa została jednak zawarta między Apple Inc. i ASI bez jakiegokolwiek odniesienia do siedziby głównej ASI. W umowie jako adres kontrahenta umowy podano natomiast adres pocztowy irlandzkiej siedziby ASI w Cork. Ponadto według Irlandii irlandzki oddział ASI pokrywa bezpośrednio lokalne koszty marketingowe w wyniku zobowiązań umownych z przedsiębiorstwami dystrybucyjnymi będącymi osobami trzecimi.
- (134) W 2010 r. ASI i ADI zawarły porozumienie dystrybucyjne. Na mocy tej umowy spółka ASI wyznaczyła ADI na niewyłącznego globalnego dystrybutora ds. sprzedaży produktów Apple'a, przyznając jej niewyłączną licencję na niektóre prawa rzeczowe w celu promowania sprzedaży produktów Apple'a. Porozumienie dystrybucyjne dało ADI prawo do zakupu produktów Apple'a od ASI lub bezpośrednio od producentów będących osobami trzecimi. Spółki ASI i ADI uzgodniły, że suma wszystkich opłat za produkty i usługi świadczone w ramach porozumienia dystrybucyjnego odpowiadałaby takiej kwocie, która pozwoliłaby ADI osiągnąć zysk netto przed opodatkowaniem równy około [1–5] % kwoty [...].
- (135) Aby spółka ADI mogła prowadzić dystrybucję dla ASI w regionie EMEA w protokole ustaleń z dnia 23 kwietnia 2012 r. uzgodniono, że ADI nabędzie aktywa i przejmie pasywa ASI związane z dystrybucją w regionie EMEA z dniem 1 kwietnia 2012 r. Po stronie aktywów największa pozycja bilansowa przeniesiona w dniu 1 kwietnia 2012 r. z ASI na ADI dotyczyła należności z tytułu dostaw i usług [...]. Po stronie pasywów największa pozycja bilansowa przeniesiona z ASI na ADI dotyczyła [...] rozliczeń międzyokresowych z tytułu gwarancji [...] (103).

2.5.7. NOWA STRUKTURA KORPORACYJNA APPLE'a W IRLANDII WEDŁUG STANU NA 2015 R.

- (136) Podczas posiedzenia zorganizowanego w dniu 9 stycznia 2015 r. (104) Apple przedstawiło Komisji swoją nową strukturę korporacyjną w Irlandii. Tę nową strukturę korporacyjną wprowadzono w związku ze zmianą art. 23 A ustawy podatkowej z 1997 r. obowiązującą od dnia 1 stycznia 2015 r. (105), w wyniku której irlandzka spółka akcyjna nie może już deklarować, że jej rezydencja podatkowa znajduje się poza Irlandią, nie mając przy tym rezydencji podatkowej w żadnym innym państwie, jak to było w przypadku ASI i AOE. [...]. Apple wskazało, że zgodnie z nową strukturą korporacyjną interpretacja indywidualna z 2007 r. nie będzie już wykorzystywana do ustalenia podstawy opodatkowania spółek ASI i AOE w Irlandii. [...]. Zgodnie z informacjami dostarczonymi przez Apple'a 2014 r. ostatnim rokiem obrotowym, w którym obowiązywała interpretacja indywidualna z 2007 r., jest rok obrotowy kończący się dnia 27 września 2014 r., jak wynika z wymaganych ustawowo sprawozdań finansowych ASI i AOE.
- (137) Zgodnie z nową strukturą korporacyjną [...].
- (138) Zgodnie z informacjami przekazanymi Komisji przez Apple'a w dniu 19 stycznia 2015 r. (106) [...].

(101) Zdaniem Irlandii przypisanie odbywa się zgodnie z zasadą ceny rynkowej i obowiązującymi amerykańskimi ustawami i rozporządzeniami w zakresie ustalania cen transferowych (zob. uwagi Irlandii z dnia 29 stycznia 2016 r., s. 3). Zgodnie z umową w sprawie usług marketingowych opłata za usługę wypłacana Apple Inc. przez ASI na mocy tej umowy co do zasady odpowiada [100–150] % „uzasadnionych poniesionych kosztów”, a w niektórych przypadkach [50–100] % takich kosztów (zob. umowa w sprawie usług marketingowych, s. 3).

(102) Uwagi Irlandii z dnia 29 stycznia 2016 r., s. 3.

(103) Kolejną wysoką pozycją bilansową [...] jest wsparcie w zakresie gwarancji rozliczanych międzyokresowo [...].

(104) Zob. motyw 12.

(105) Zob. art. 39 ustawy budżetowej (nr 2) z dnia 18 grudnia 2013 r., zmiana art. 23 A ustawy podstawowej (siedziba przedsiębiorstwa).

(106) Zob. motyw 12.

- (139) W swoim piśmie z dnia 25 lutego 2015 r. ⁽¹⁰⁷⁾ Irlandia przedstawiła dodatkowe wyjaśnienia dotyczące nowej struktury Apple'a. W szczególności zgodnie z notatkami z konferencji telefonicznej zorganizowanej w dniu [...] grudnia 2014 r. z udziałem irlandzkiego organu podatkowego i Apple'a, irlandzki organ podatkowy zwrócił się do Apple'a o [...]. Zgodnie z tymi notatkami doprecyzowano, że [...].
- (140) Pismem z dnia 11 listopada 2015 r. ⁽¹⁰⁸⁾ Komisja zwróciła się o przekazanie informacji na temat [...], o których mowa w uwagach Apple'a z dnia 19 stycznia 2015 r. ⁽¹⁰⁹⁾, oraz o wszelkie dokumenty potwierdzające, takie jak sprawozdania w sprawie cen transferowych. W swoich uwagach z dnia 29 stycznia 2016 r. Irlandia [...]. W swoim piśmie z dnia 8 marca 2016 r. Komisja [...]. W swoim piśmie z dnia 23 marca 2016 r. Irlandia wskazała, że Apple poinformowało Irlandię o tym, że [...].
- (141) W protokole posiedzenia rady dyrektorów [...], który przekazano Komisji w dniu 24 maja 2016 r., przedstawiono informacje dotyczące [...].
- (142) W szczególności w protokole posiedzenia rady dyrektorów [...] zorganizowanego w [...] w dniu [...] sierpnia 2015 r. stwierdzono, że [...].
- (143) W protokole posiedzenia rady dyrektorów [...] zorganizowanego w Cupertino w Stanach Zjednoczonych w dniu [...] kwietnia 2016 r. odnotowano, że [...].
- (144) Załącznik 1 do protokołu posiedzenia z dnia [...] kwietnia 2016 r. zawiera protokół posiedzenia rady dyrektorów, które odbyło się w dniu [...] sierpnia 2015 r., na którym wprowadzono pewne zmiany i podkreślono pewne kwestie, np. wykreślenie [...].

3. POWODY WSZCZĘCIA FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

- (145) Komisja podjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, ponieważ z jej wstępnych ustaleń wynikało, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego wiążą się z przyznaniem przez Irlandię na rzecz Apple'a, ASI i AOE pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu oraz że pomoc ta jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 i 3 Traktatu.
- (146) W szczególności Komisja wyraziła wątpliwości w kwestii tego, że metody przypisywania zysku zatwierdzone w tych interpretacjach w celu ustalenia kwoty dochodu ASI i AOE podlegającego opodatkowaniu w Irlandii odpowiadają wynagrodzeniu za działania podejmowane w irlandzkich oddziałach ASI i AOE, które ostrożny, niezależny przedsiębiorca działający w normalnych warunkach rynkowych uznałby za możliwe do przyjęcia.
- (147) Komisja odnotowała w szczególności, że podstawa opodatkowania wskazana w interpretacji indywidualnej z 1991 r. wydawała się być wynikiem spekulacji i nie opierała się na odniesieniu do porównywalnych transakcji oraz że irlandzki organ podatkowy nie wydawał się być zainteresowany przyjęciem metody przypisywania zysku bazującej na cenach transferowych.
- (148) Komisja odnotowała również, że w momencie, w którym zwracano się o sporządzenie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, irlandzki organ podatkowy nie dysponował żadnymi badaniami dotyczącymi przypisywania zysku ani żadnym sprawozdaniem w sprawie cen transferowych oraz że metody stosowane przez irlandzki organ podatkowy nie wydawały się w żaden sposób uzasadnione. Komisja skrytykowała również decyzję o zatwierdzeniu metody jednostronnego przypisywania zysków w obydwu interpretacjach, w ramach której jako wskaźnik poziomu zysków wykorzystano koszty operacyjne nieuwzględniające opłat pobranych przez przedsiębiorstwa powiązane – decyzja ta nie została nigdy uzasadniona, mimo że doprowadziła do uzyskania istotnie różnych rezultatów w omawianym przypadku. Dlatego też Komisja wyraziła wątpliwości co do adekwatności metody ustalania cen transferowych zastosowanej w interpretacji indywidualnej z 2007 r.
- (149) Komisja zwróciła również uwagę na szereg niespójności związanych ze stosowaniem metody wybranej w celu ustalenia kwoty zysku, jaką można przypisać AOE i ASI, która to metoda wydaje się niezgodna z zasadą ceny rynkowej. Jeżeli chodzi o interpretację indywidualną z 1991 r., wspomniane niespójności dotyczyły narzutu na koszty przypisywane irlandzkiemu oddziałowi AOE, kwoty ulg inwestycyjnych uzgodnionej dla AOE oraz okresu obowiązywania interpretacji indywidualnej z 1991 r., którą Apple stosowało przez 15 lat. Jeżeli chodzi

⁽¹⁰⁷⁾ Zob. motyw 13.

⁽¹⁰⁸⁾ Zob. motyw 27.

⁽¹⁰⁹⁾ Zob. motyw 138.

o interpretację indywidualną z 2007 r., Komisja wyraziła wątpliwości odnośnie do narzutu w wysokości [10–15] % na koszty operacyjne oddziału AOE w sytuacji, w której w odniesieniu do kosztów operacyjnych ASI uzgodniono niższy narzut w wysokości [10–15] % ⁽¹¹⁰⁾. Ponadto w metodzie przypisywania zysku irlandzkiemu oddziałowi ASI, zatwierdzonej w interpretacji indywidualnej z 2007 r., nie wzięto pod uwagę zmiany wielkości sprzedaży. Ponieważ zysk uzyskiwany przez ASI pochodzi z czynnego dochodu, Komisja uznała, że sytuacja, w której wzrostowi poziomu sprzedaży nie towarzyszy wzrost zdolności operacyjnej poza Irlandią, może świadczyć o braku spójności w zakresie przypisywania obrotów między ASI a jego oddziałem w Irlandii.

- (150) Podsumowując, stwierdzono, że metody przypisywania zysku przyjęte w celu przypisania zysku ASI i AOE ich irlandzkim oddziałom prowadzą do wypłaty wynagrodzeń w tych oddziałach, których wysokość byłaby nie do przyjęcia przez ostrożnego, niezależnego przedsiębiorcę działającego w normalnych warunkach rynkowych, a zatem są one niezgodne z zasadą ceny rynkowej. W rezultacie Komisja sformułowała wstępny wniosek, zgodnie z którym w przedmiotowych interpretacjach zaniżono poziom obciążeń podatkowych spoczywających na tych przedsiębiorstwach, co przyniosło im korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Komisja uznała, że korzyść ta ma selektywny charakter, ponieważ została przyznana wyłącznie ASI i AOE, oraz że postawiła przedmiotowe przedsiębiorstwa w korzystniejszej sytuacji niż inne przedsiębiorstwa znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Komisja uznała również, że korzystny sposób traktowania, jakim selektywnie objęto obydwa przedsiębiorstwa, wynikał z decyzji podejmowanych przez irlandzki organ podatkowy, które wykraczały poza zwykłe zarządzanie dochodami podatkowymi w oparciu o obiektywne kryteria.
- (151) Ponieważ wszystkie inne warunki przewidziane w art. 107 ust. 1 Traktatu zostały spełnione i z uwagi na brak oczywistej podstawy pozwalającej uznać środki za zgodne z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu Komisja stwierdziła wstępnie, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego stanowiły pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

4. UWAGI IRLANDII DOTYCZĄCE DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA

- (152) W swoich uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania Irlandia przedstawia argumenty dotyczące głównie krajowych przepisów regulujących kwestie związane z ustalaniem istnienia korzyści do celów art. 107 ust. 1 Traktatu, braku jakiegokolwiek rodzaju selektywnego traktowania ASI i AOE oraz szeregu niedociągnięć proceduralnych.
- (153) Jeżeli chodzi o przepisy krajowe obowiązujące w Irlandii w chwili sporządzania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz przepisy decydujące o istnieniu rzekomej korzyści, Irlandia argumentuje, że wbrew przyjętemu przez Komisję założeniu i przy braku jakiegokolwiek umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. stanowi wyłączną podstawę prawną regulującą kwestie związane z obliczaniem kwoty zobowiązań podatkowych przedsiębiorstw niebędących rezydentami prowadzących działalność w Irlandii za pośrednictwem oddziału. W opinii Irlandii stosowanie ogólnych zasad opracowanych przez OECD nie jest uzasadnione w omawianym przypadku, chyba że zasady te zostałyby wyraźnie włączone do prawa irlandzkiego, co zdaniem Irlandii nie miało miejsca w tej sytuacji. W art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. nie odniesiono się do sformułowanej przez OECD zasady ceny rynkowej, co oznacza, że zasada ta nie ma decydującego znaczenia w kontekście przypisywania zysków irlandzkiemu oddziałowi.
- (154) Jednak nawet jeżeli ramy OECD miałyby zastosowanie w tym przypadku, umowa dotycząca przypisywania zysków oddziałowi przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem zgodnie z art. 7 modelowej konwencji OECD została zawarta na szczelbu OECD dopiero w 2010 r., tj. po wydaniu kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, i dotyczyła wyłącznie stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, która nie jest istotna w omawianym przypadku. Ani ASI, ani AOE nie są rezydentami do celów podatkowych w Irlandii ani w państwie, z którym Irlandia podpisała umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- (155) Ponadto praktyka decyzyjna, na którą Komisja powołała się w celu uzasadnienia zastosowania zasady ceny rynkowej w odniesieniu do Irlandii, nie ma zastosowania, ponieważ dotyczy przypadków, w których państwa członkowskie włączyły pewne zasady OECD regulujące transakcje między przedsiębiorstwami do swojego prawa krajowego, a następnie przewidziały wyjątki dla niektórych podatników. Decyzje te nie są istotne dla Irlandii, ponieważ Irlandia nie wprowadziła zasady ceny rynkowej do swojego ustawodawstwa krajowego, a w żadnej z tych decyzji nie brano zasady ceny rynkowej pod uwagę w kontekście przypisywania zysków oddziałowi przedsiębiorstwa.

⁽¹¹⁰⁾ Wyniki działalności i rentowność często mierzy się za pomocą wskaźników określanych jako „marże” lub „narzuty”. Zdaniem Irlandii metoda przyjęta w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego opiera się na „narczucie” na koszty operacyjne, w ramach której podstawa opodatkowania odpowiada uzgodnionej wartości procentowej. W swoich uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania Apple odnosi się do „marży” od kosztów operacyjnych, a nie „narczutu”. O ile nie stwierdzono inaczej, wspomniane dwa terminy stosuje się w niniejszej decyzji zamiennie.

- (156) Ponadto zawarte w decyzji o wszczęciu postępowania odniesienie do testu prywatnego inwestora należy uznać za nieprzekonujące, ponieważ prowadzi do pomieszczenia dwóch kwestii, które nie powinny być ze sobą łączone: roli państwa jako organu publicznego oraz jego zachowania na rynku. Jeżeli jednak treść decyzji o wszczęciu postępowania miałaby zostać odczytana jako nakładająca na przedsiębiorstwa obowiązek poddania się testowi prywatnego inwestora, stanowiłoby to nowatorskie przedłużenie zasady prywatnego inwestora. W ten sposób Komisja nałożyłaby obowiązek postępowania zgodnie z zasadą prywatnego inwestora na samego podatnika, mimo że norma ta ma zastosowanie wyłącznie do działań państwa.
- (157) Jeżeli chodzi o selektywność, Irlandia twierdzi, że pomimo tego, iż irlandzki organ podatkowy musi kierować się swobodą uznania w kontekście przypisywania zysku oddziałowi przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem, taka swoboda uznania nie oznacza, że podatnicy są traktowani uznaniowo, a zatem uzyskują selektywną korzyść w porównaniu z innymi podmiotami. W przypadkach, w których irlandzki organ podatkowy korzysta z przysługującej mu swobody uznania, musi robić to w bezstronny, uczciwy i spójny sposób. W opinii Irlandii przeprowadzona w omawianym przypadku ocena była w pełni zgodna ze standardową praktyką administracyjną. Irlandzki organ podatkowy nie odszedł od standardowej podstawy obliczania kwoty zobowiązań podatkowych irlandzkich oddziałów ASI i AOE, dlatego też nie doszło do przypadku selektywnego traktowania.
- (158) W opinii Irlandii w ramach procesu prowadzącego do wydania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego nie doszło do żadnego przypadku preferencyjnego traktowania Apple'a. Z punktu widzenia irlandzkiego organu podatkowego proces ten nie jest procesem negocjacyjnym, który ma doprowadzić do uiszczenia przez przedsiębiorstwo ściśle określonej kwoty podatku. Celem jest raczej zapewnienie prawidłowości podstawy wykorzystywanej do przypisywania zysku.
- (159) Jeżeli chodzi o przypadki przypisywania zysku uzgodnione w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, Irlandia twierdzi, że podejście zastosowane przez irlandzki organ podatkowy w pełni odzwierciedla wkład oddziału w ogólną strukturę zysków przedsiębiorstwa i stanowi przykład prawidłowego zastosowania przepisów art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. Uzgodnione metody przypisywania zysku miały doprowadzić do uzyskania poziomu dochodu podlegającego opodatkowaniu odpowiadającego wartości wkładu w ogólną rentowność przedsiębiorstwa wnoszonego przez irlandzki oddział w poszczególnych przypadkach. W szczególności irlandzki organ podatkowy przypisał szczególnie duże znaczenie faktowi, że irlandzkie oddziały nie miały żadnych praw do licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które stanowiły istotne źródło dochodu spółek. Dlatego też specjalista ds. zarządzania zyskiem nie uznał za stosowne ani zrównoważone przypisywania irlandzkim oddziałom wartości wynikającej z unikalnych praw własności intelektualnej Apple'a.
- (160) Irlandia przedstawia również szereg argumentów dotyczących procedury, stwierdzając, że Komisja nie zachowała bezstronności przy sporządzaniu decyzji o wszczęciu postępowania, ponieważ decyzja ta została sformułowana w zdecydowanym, zbyt stanowczym języku, przez co można odnieść wrażenie, że ostateczna decyzja w tej sprawie została już podjęta. Irlandia argumentuje również, że Komisja naruszyła przysługujące Irlandii prawo do bycia wysłuchanym, ponieważ omówiła kwestie związane ze sprawą z OECD bez udziału Irlandii. Ponadto Irlandia odniosła się do czasu, jaki upłynął od przyznania pierwszego domniemanego środka pomocy (1991 r.) do podjęcia przez Komisję pierwszych działań w ramach postępowania (2013 r.), co ma utrudniać Irlandii skuteczną obronę i sprawiać, że sytuacja podatników staje się niemożliwa do przewidzenia. Irlandia argumentuje również, że należy wykluczyć możliwość odzyskania środków, ponieważ pomoc stanowi istniejącą pomoc albo ponieważ obliczenie kwoty pomocy byłoby bardzo trudne.

5. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON DOTYCZĄCE DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA

5.1. UWAGI APPLE'a

- (161) Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania pokrywają się w dużej mierze z uwagami Irlandii, w szczególności jeżeli chodzi o mające zastosowanie przepisy prawa krajowego regulujące kwestie związane z ustaleniem istnienia korzyści.
- (162) Apple twierdzi, że własność intelektualna Apple'a była i w dalszym ciągu jest opracowywana głównie w amerykańskiej siedzibie Apple Inc. w Cupertino w Stanach Zjednoczonych. To właśnie tam pracuje zdecydowana większość zatrudnianych przez Apple'a inżynierów ds. badań i rozwoju. Kadra zarządzająca podejmująca wszystkie strategiczne i ostateczne decyzje związane z działalnością w obszarze badań i rozwoju i komercjalizacją koncepcji począwszy od etapu opracowywania produktu aż do etapu wprowadzenia produktu na rynek również ma swoją siedzibę w Stanach Zjednoczonych. Apple Inc. jest wyłącznym właścicielem tytułu prawnego do wszystkich praw własności intelektualnej Apple'a.
- (163) W Irlandii nie podejmuje się żadnych decyzji dotyczących wykorzystania praw własności intelektualnej Apple'a ani opracowywania produktów Apple'a (takich jak decyzje w sprawie wyboru praw własności intelektualnej, które należy skomercjalizować, lub wyboru produktów, które mają być produkowane). Żaden pracownik irlandzkich oddziałów nie jest odpowiedzialny za kwestie związane z badaniami i rozwojem ani za żadne inne decyzje związane z prawem do stosowania i wykorzystywania praw własności intelektualnej Apple'a. Wszystkie tego rodzaju decyzje są podejmowane w Stanach Zjednoczonych przez rady dyrektorów Apple Inc. lub ASI i AOE, które zarządzają spółkami i kontrolują spójność spozu terytorium Irlandii.

- (164) Kwestie związane z marketingiem mają kluczowe znaczenie dla działalności prowadzonej przez Apple'a. Realizacja strategii marketingowej również jest kontrolowana i zarządzana ze Stanów Zjednoczonych, gdzie podejmowane są wszystkie kluczowe decyzje. Wszystkie strategie marketingowe są przygotowywane i opracowywane w Stanach Zjednoczonych. Irlandzkie oddziały nie biorą udziału w tworzeniu i opracowywaniu kampanii marketingowych, a irlandzki oddział ASI wypłaca Apple Inc. rekompensatę z tytułu świadczenia globalnych usług marketingowych.
- (165) Jeżeli chodzi o ocenę istnienia korzyści, Komisja nie zidentyfikowała prawidłowego alternatywnego scenariusza, aby stwierdzić istnienie takiej korzyści, który musiałby obejmować krajowe przepisy podatkowe regulujące kwestie związane z traktowaniem przedsiębiorstw będących rezydentami do celów innych niż podatkowe mające zastosowanie wyłącznie do irlandzkich oddziałów (tj. art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r.), a nie zasady OECD, które nie mają mocy prawnej w Irlandii. Ponieważ metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego były zgodne z praktyką administracyjną irlandzkiego organu podatkowego przewidzianą w art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., kwota obciążeń podatkowych ASI i AOE nie została obniżona w rezultacie wydania tych interpretacji, dlatego też nie przyznały one tym spółkom żadnej korzyści. Podobnie testu prywatnego operatora rynku nie można przeprowadzić w celu zastosowania zasady ceny rynkowej, aby ustalić istnienie korzyści, ponieważ tego rodzaju test nie może zostać przeprowadzony w odniesieniu do państwa działającego jako organ publiczny ani w odniesieniu do podatnika.
- (166) Ponadto w omawianej sytuacji nie doszło do żadnego przypadku selektywnego traktowania, ponieważ w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego wyłącznie potwierdzono zyski, jakie należało przypisać irlandzkim oddziałom zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. oraz zgodnie z powiązaną praktyką administracyjną – irlandzki organ podatkowy zastosowałby przepisy art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. w taki sam sposób w odniesieniu do wszystkich innych podatników znajdujących się w podobnej sytuacji. Nie doszło również do przypadku selektywnego traktowania w oparciu o swobodę uznania irlandzkiego organu podatkowego, który mógł podejmować decyzje wyłącznie w oparciu o obiektywne kryteria związane z systemem podatkowym.
- (167) Ponadto nawet w sytuacji, w której zasada ceny rynkowej zostałaby zastosowana w odniesieniu do tych transakcji, w sprawozdaniu *ad hoc* przekazanym Apple'owi przez [doradcę podatkowego Apple'a] stwierdzono, że przypisywanie zysku irlandzkim oddziałom mieści się w zakresie odpowiednich wyników zgodnie z wymogami aktualnie obowiązujących zasad ustalania cen transferowych, a zatem kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie prowadzą do przyznania ASI i AOE żadnej korzyści. Zgodnie z treścią tego sprawozdania ASI i AOE przyjęły na siebie kluczowe czynniki ryzyka związane z powodzeniem produktu i wadami produktu na rynkach międzynarodowych. Dystrybutorzy i odsprzedawcy produktów Apple'a (podmioty powiązane i osoby trzecie) były chronione przed tym ryzykiem na podstawie postanowień umownych, polityk globalnych i podejść do kwestii dystrybucji (takich jak kontrole zapasów). Polityka w zakresie zarządzania ryzykiem prowadzenia działalności gospodarczej i ograniczania tego ryzyka została opracowana przez Apple Inc. w Stanach Zjednoczonych. ASI i AOE dysponowały wystarczającą zdolnością finansową, by pokryć wszelkie ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej oraz by podejmować decyzje strategiczne niezbędne do ograniczenia narażenia przedsiębiorstwa na ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej. W szczególności w sprawozdaniu zidentyfikowano istotną z ekonomicznego punktu widzenia działalność irlandzkich oddziałów w odniesieniu do ich funkcji i okoliczności faktycznych, stwierdzono, że MMTN stanowi najodpowiedniejszą metodę przypisywania zysków w kontekście ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu tych przedsiębiorstw, a także stwierdzono, że najodpowiedniejszym wskaźnikiem poziomu dochodów dla irlandzkiego oddziału ASI jest wskaźnik Berry'ego ⁽¹¹¹⁾, a dla irlandzkiego oddziału AOE – narzut na koszty całkowite.
- (168) W opinii [doradcy podatkowego Apple'a] w przypadku dystrybutora takiego jak ASI, który sprzedaje towary innym dystrybutorom będącym podmiotami powiązanymi, za jedyną funkcję zwiększającą wartość uznaje się logistykę procesu dystrybucji towarów; koszt towarów jest po prostu przenoszony na kolejnego nabywcę produktu. Koszty prowadzenia dystrybucji powinny stanowić koszty operacyjne przedsiębiorstwa. W takim przypadku przedsiębiorstwo powinno być uprawnione do uzyskania wynagrodzenia już za sam fakt poniesienia tego rodzaju wydatków. Zastosowanie wskaźnika Berry'ego powinno zapewnić dystrybutorowi możliwość odzyskania poniesionych przez niego kosztów wyliczonych metodą koszt plus z tytułu kosztów dystrybucji (kosztów zwiększających wartość) przedsiębiorstwa. W dalszej części sprawozdania przedstawiono dane dotyczące rentowności pozyskane w oparciu o zbiór wybranych przedsiębiorstw będących osobami trzecimi pełniących funkcje zbliżone do funkcji pełnionych przez irlandzkie oddziały oraz oceniono faktyczny poziom przypisywania zysku przewidziany w interpretacjach pod kątem jego zgodności z danymi przekazanymi przez osoby trzecie. Jeżeli chodzi o ocenę rezultatów przypisywania zysków irlandzkim oddziałom zgodnie z interpretacją indywidualną z 1991 r., w sprawozdaniu przedstawiono kompleksowy zbiór przekazanych przez

⁽¹¹¹⁾ Wskaźnik Berry'ego to stosunek zysku brutto do kosztów operacyjnych ogółem. Doradca podatkowy powołał się na pkt 2.100–2.102 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. W przypadku dystrybutora sprzedającego towary innym dystrybutorom będącym podmiotami powiązanymi, za jedyną funkcję zwiększającą wartość uznaje się logistykę procesu dystrybucji towarów; koszt towarów jest po prostu przenoszony na kolejnego nabywcę produktu. Koszty prowadzenia dystrybucji powinny stanowić koszty operacyjne przedsiębiorstwa. W takim przypadku przedsiębiorstwo powinno być uprawnione do uzyskania wynagrodzenia już za sam fakt poniesienia tego rodzaju wydatków. Zasadniczo zastosowanie wskaźnika Berry'ego w taki sposób skutkuje zwróceniem dystrybutorowi poniesionych przez niego kosztów wyliczonych metodą koszt plus z tytułu kosztów dystrybucji (kosztów zwiększających wartość) przedsiębiorstwa.

osoby trzecie danych dotyczących rentowności w latach 2004, 2005 i 2006 ⁽¹¹²⁾ oraz porównano faktyczne zyski przypisywane irlandzkim oddziałom w latach obrotowych 2004–2007 z informacjami zawartymi w tym porównywalnym zbiorze danych. Wynik przedstawionego w sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] badania porównawczego dotyczącego ASI przeprowadzonego przy wykorzystaniu wskaźnika Berry'ego przedstawiono na rysunku 10, a wynik badania dotyczącego AOE przeprowadzonego w oparciu o narzut na koszty całkowite przedstawiono na rysunku 11.

Rysunek 10

Zakres wskaźnika Berry'ego ustalony zgodnie z zasadą ceny rynkowej poprzez odniesienie do niezależnych podmiotów zajmujących się sprzedażą/dystrybucją zgodnie z ustaleniami [doradcy podatkowego Apple'a]

Trzyletnia średnia ważona	Wskaźnik Berry'ego – 2004–2006	Wskaźnik Berry'ego – 2009–2011
Kwartył górny	1,21	1,40
Mediana	1,10	1,17
Kwartył dolny	1,01	1,06
Liczba uwag	11	25

Rysunek 11

Zakres narzutu na koszty całkowite ustalony poprzez odniesienie do niezależnych producentów zgodnie z ustaleniami [doradcy podatkowego Apple'a]

Trzyletnia średnia ważona	Narzut na koszty całkowite – 2004–2006	Narzut na koszty całkowite – 2009–2011
Kwartył górny	9,3 %	10,1 %
Mediana	6,5 %	7,5 %
Kwartył dolny	4,4 %	4,9 %
Liczba uwag	8	13

- (169) W oparciu o wyniki tego badania w sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] stwierdzono, że zyski przypisane irlandzkim oddziałom ASI i AOE były w pełni zgodne z ustanowioną przez OECD zasadą ceny rynkowej. W sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] przedstawiono również „faktyczny profil” irlandzkich oddziałów. [Doradca podatkowy Apple'a] nie zdefiniował pojęcia „profilu” narzutu. Jeżeli chodzi o AOE, profil narzutu na koszty całkowite jest przedstawiony w sprawozdaniu za lata 2011 i 2012, jak zilustrowano na rysunku 12.

Rysunek 12

Faktyczny narzut na koszty całkowite AOE według [doradcy podatkowego Apple'a] w latach obrotowych 2011 i 2012

Rok obrotowy	Narzut na koszty całkowite (%)
Wartość faktyczna w roku obrotowym 2011	[5–10]
Wartość faktyczna w roku obrotowym 2012	[5–10]

⁽¹¹²⁾ Zgodnie z informacjami przedstawionymi w sprawozdaniu przeprowadzenie analizy wymaganej zgodnie z postanowieniami wytycznych OECD w sprawie cen transferowych było niemożliwe z uwagi na brak dostatecznie wiarygodnej bazy danych obejmującej wcześniejsze lata.

- (170) W dniu 17 listopada 2014 r. Apple przedstawiło kolejne badanie *ad hoc* przeprowadzone przez [drugiego doradcę Apple'a], w którym skoncentrowano się na dwóch kwestiach poruszonych w decyzji o wszczęciu postępowania: (i) twierdzenia, że przy przypisywaniu zysku irlandzkiemu oddziałowi ASI nie wzięto pod uwagę zmiany cen ⁽¹¹³⁾, oraz (ii) twierdzenia, że wspomniane dwa różne narzuty (65 % i 20 %) uzgodnione dla AOE nie mogą być oba zgodne z zasadą ceny rynkowej ⁽¹¹⁴⁾. W badaniu stwierdzono, że w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego prawidłowo przypisano zyski irlandzkim oddziałom w oparciu o narzut na koszty bez uwzględniania zmiany cen.
- (171) Z badania *ad hoc* [drugi doradca Apple'a] wynika, że można oczekiwać, iż za podstawę obiera się koszty, gdyż irlandzkie oddziały prowadzą działalność na rynku konkurencyjnym a podmioty gospodarcze będące osobami trzecimi, z którymi Apple zawiera umowy na usługi podobne do tych świadczonych przez irlandzkie oddziały zazwyczaj otrzymują rekompensatę również na podstawie poniesionych kosztów. Jeżeli chodzi o fakt, że przypisywanie zysku nie odpowiada zmianom sprzedaży, [drugi doradca Apple'a] twierdzi, że działalność prowadzona przez irlandzki oddział ASI przynosi korzyści skali. Kwestia, czy klienci irlandzkiego oddziału ASI nabywają dużą czy małą liczbę produktów, nie ma istotnego wpływu na koszty, ponieważ działalność prowadzona przez irlandzki oddział ASI (taka jak kontakt z klientami, organizacja logistyki) w dużym stopniu wiąże się z ilością produktów nabywanych przez klientów.
- (172) Ponadto opracowany przez AOE system obniżania poziomu narzutu można uzasadnić zarówno z ekonomicznego, jak i handlowego punktu widzenia. Z ekonomicznego punktu widzenia narzut na koszty operacyjne ma pokryć jednorazowe koszty stałe. Następnie początkowy narzut w wysokości 65 % musiałby pokryć koszty stałe związane z całą działalnością. W pewnym momencie jednak kwota marży wygenerowana przez taki narzut znacznie przekroczy kwotę konieczną do pełnego pokrycia poniesionych wstępnych kosztów stałych. W związku z tym nie należy dokonywać dalszych płatności przeznaczonych na pokrycie kosztów stałych powyżej określonego poziomu kosztów, które – jak wynika z badania *ad hoc* przeprowadzonego przez [drugiego doradcę Apple'a] – uzasadniałyby nawet obniżenie narzutu z 65 % do 0 %.
- (173) Ponadto według Apple'a egzekwowanie zasad pomocy państwa nie jest odpowiednim narzędziem do osiągnięcia harmonizacji krajowych przepisów dotyczących opodatkowania działalności gospodarczej, czego Komisja miałaby dokonać, wymagając od państw członkowskich przestrzegania norm takich jak zasada ceny rynkowej, która nie stanowi elementu systemu podatkowego niektórych państw członkowskich, co sprawia, że interpretacje indywidualne wydawane przez takie państwa członkowskie mogą łatwo zostać uznane za pomoc państwa.

5.2. UWAGI INNYCH ZAINTERESOWANYCH STRON

- (174) Uwagi otrzymane od innych zainteresowanych stron, mianowicie uwagi Ibecu i wspólne pismo podpisane przez kilka stowarzyszeń branżowych (zwane dalej „wspólną opinią”), nie dotyczą wątpliwości podniesionych w decyzji o wszczęciu postępowania, lecz koncentrują się na skutkach podejścia przyjętego w tej decyzji dla otoczenia biznesowego. W szczególności w powyższych uwagach stwierdza się, że inicjatywa Komisji podważy pewność prawa i zajmuje się praktykami w ramach zasad pomocy państwa, podczas gdy fora międzynarodowe, takie jak OECD lub inne kanały polityczne, są bardziej odpowiednie do zwalczania szkodliwej konkurencji podatkowej. Komisja nie powinna dążyć do harmonizacji systemów podatkowych w ramach procedur pomocy państwa, jeżeli nie ma kompetencji w tym zakresie.
- (175) W uwagach kwestionuje się również podejście w kwestii selektywności przyjęte przez Komisję w sytuacjach, w których organy podatkowe powinny dysponować pewnym marginesem swobody, oraz zauważa się, że ustalanie cen transferowych to nie nauka ścisła. Jeżeli Komisja stwierdzi, że przedmiotowe interpretacje indywidualne stanowią pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym, należy wykluczyć odzyskanie środków na podstawie zasady uzasadnionych oczekiwań i nowości podejścia.
- (176) W swoich uwagach wyrażonych na poparcie prowadzonego przez Komisję postępowania wyjaśniającego Oxfam zachęca Komisję do zwiększenia swoich zdolności w zakresie prowadzenia postępowania, biorąc pod uwagę również fakt, że Komisja może być bardziej odpowiednia niż organy krajowe do przeprowadzenia strukturalnej oceny praktyk państw członkowskich w zakresie wydawania interpretacji. Oxfam wzywa Komisję do zapewnienia nałożenia odpowiednich sankcji w przypadkach, w których potwierdzono istnienie selektywnych korzyści, oraz szybkiego wycofania szkodliwych praktyk podatkowych. Oxfam wskazuje również, że okresy stosowania zasady praw nabytych trwające 6 lat w przypadku irlandzkich przepisów dotyczących rezydencji podatkowej, które ułatwiają powstawanie przypadków rozbieżności w kwalifikacji podmiotów hybrydowych, są stanowczo zbyt długie.

⁽¹¹³⁾ Decyzja o wszczęciu postępowania, pkt 67.

⁽¹¹⁴⁾ Decyzja o wszczęciu postępowania, pkt 63.

6. UWAGI IRLANDII DOTYCZĄCE UWAG OSÓB TRZECICH

- (177) W swoich uwagach do uwag udzielonych przez osoby trzecie w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania Irlandia powtarza swój argument, że zasada ceny rynkowej OECD nie stanowi elementu prawa irlandzkiego, jeżeli chodzi o przypisywanie zysków oddziałów, a Komisja nie wykazała, aby ASI i AOE były w jakikolwiek sposób traktowane selektywnie, ponieważ ocena irlandzkiego organu podatkowego w tej sprawie była całkowicie zgodna ze zwykłą praktyką administracyjną, co potwierdzono również w uwagach Apple'a. Ponadto, że sprawozdanie *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a i badanie *ad hoc* przeprowadzone przez [drugiego doradcę Apple'a] pokazują, że wynik zastosowania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego był porównywalny z wynikiem, który zostałby osiągnięty, gdyby zastosowano zasadę ceny rynkowej.
- (178) Irlandia odnosi się również do argumentów wysuniętych we wspólnej opinii w odniesieniu do pewności prawa. Zdaniem Irlandii we wspólnej opinii słusznie zauważono, że działający rozsądnie i wykazujący należyłą staranność podatnik nie mógł przewidzieć, że Komisja ustali *prima facie* pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym. Ponadto Komisja porównuje irlandzkie przepisy prawa podatkowego do zewnętrznych ram odniesienia, co jest sprzeczne z utrwalonym orzecznictwem, zgodnie z którym jedynym ważnym odniesieniem jest krajowy system podatkowy. Wszystkie przytoczone argumenty świadczą o naruszeniu zasady pewności prawa.
- (179) W odpowiedzi na uwagi przedstawione przez Oxfam Irlandia stwierdziła, że Komisja powinna prowadzić swoje postępowania wyjaśniające dotyczące praktyk państw członkowskich w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w uczciwy i tak samo kompleksowy sposób, niezależnie od wielkości państwa członkowskiego. Ponadto w odniesieniu do uwagi Oxfam dotyczącej irlandzkich przepisów dotyczących rezydencji podatkowej Irlandia oświadcza, że jej przepisów dotyczących rezydencji podatkowej przedsiębiorstw nie opracowano z myślą o ułatwieniu międzynarodowym przedsiębiorstwom agresywnego planowania podatkowego. Irlandia wskazuje, że tak zwana „podwójna irlandzka” struktura podatkowa nie jest ani nigdy nie była elementem irlandzkiego systemu podatkowego, tylko międzynarodowym porozumieniem w sprawie planowania podatkowego opracowanym i rozwiniętym przez doradców podatkowych i prawników.

7. INNE UWAGI WYMIENIONE PO WYDANIU DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA

7.1. WYMIANA PISM PO PRZEDSTAWIENIU PISMA Z DNIA 17 KWIETNIA 2015 R.

7.1.1. PISMO Z DNIA 17 KWIETNIA 2015 R.

- (180) W odpowiedzi na wniosek Irlandii do Komisji z dnia 25 lutego 2015 r. o bardziej szczegółowe przedstawienie oceny Komisji wynikającej z przeprowadzonego przez nią postępowania wyjaśniającego dotyczącego kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, która to ocena zdaniem Irlandii wydaje się oparta na niezrozumieniu mającego zastosowanie prawa krajowego przez Komisję, służby Komisji przesłały pismo z dnia 17 kwietnia 2015 r. adresowane do Irlandii z prośbą do Irlandii o przekazanie egzemplarza Apple'owi.
- (181) W piśmie Komisja wyjaśniła, że, jeżeli chodzi o system odniesienia dla istnienia selektywności, za odpowiedni system odniesienia, obejmujący zarówno przedsiębiorstwa będące rezydentami, jak i oddziały przedsiębiorstw niebędących rezydentami, uznała zwykle przepisy podatkowe irlandzkiego systemu podatku od osób prawnych, zważywszy na to że art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. regulował wyłącznie opodatkowanie oddziałów. Następnie Komisja w następujący sposób podsumowała, jak rozumie działalność ASI i AOE na podstawie uwag, które otrzymała od Irlandii i Apple w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania: „ponieważ poza działalnością gospodarczą w ramach swoich irlandzkich oddziałów ani ASI, ani AOE nie prowadzą żadnej innej działalności gospodarczej, działalność polegająca na zakupie, produkcji, sprzedaży i dystrybucji produktów Apple'a poza Amerykami jest prowadzona przez irlandzkie oddziały ASI i AOE. Wydaje się, że wszelkie licencje na korzystanie z własności intelektualnej posiadane przez ASI i AOE są wykorzystywane wyłącznie przez irlandzkie oddziały oraz posiadane wyłącznie na ich potrzeby, jako że tylko irlandzkie oddziały są odpowiedzialne za zakup, produkcję, sprzedaż i dystrybucję produktów Apple'a poza Amerykami. Wydaje się, że potwierdzeniem tego ustalenia jest również fakt, że ASI i AOE posiadają pracowników wyłącznie w swoich irlandzkich oddziałach, a zatem nie dysponują żadną zdolnością operacyjną poza granicami Irlandii”. Komisja wyjaśniła następnie, w odpowiedzi na argumenty przedstawione przez Apple'a w jego uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania ⁽¹¹⁵⁾, że funkcje pełnione przez pracowników Apple Inc. wykraczają poza zakres oceny kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego: „fikcyjne wynagrodzenie z tytułu usług świadczonych nieodpłatnie przez pracowników grupy na rzekomą korzyść ASI lub AOE nie może skutkować obniżeniem zysków rozdzielonych między siedziby główne ASI i AOE a odpowiednio ich oddziały”.

⁽¹¹⁵⁾ Zob. motywy 162–164.

- (182) Ponadto Komisja odpowiedziała na konkretny argument przedstawiony przez Irlandię w uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania, zgodnie z którym Komisja zatwierdziła fakt, że irlandzkim oddziałom ASI i AOE nie przypisano żadnych praw związanych z własnością intelektualną. Komisja wyjaśniła, że w decyzji o wszczęciu postępowania jedynie opisano ustalenia dokonane w ramach umowy o podziale kosztów w zakresie przypisania własności intelektualnej, które zostały przedstawione przez władze irlandzkie, a które nie zostały jednak zatwierdzone przez Komisję w przeprowadzonej przez nią ocenie. Komisja wyjaśniła również, że w przeciwieństwie do tego, co twierdzi Irlandia, nie zastosowała zasady ceny rynkowej OECD w decyzji o wszczęciu postępowania jako źródła prawa.

7.1.2. UWAGI PRZEDSTAWIONE PRZEZ IRLANDIĘ W ODPOWIEDZI NA PISMO Z DNIA 17 KWIETNIA 2015 R.

- (183) W piśmie z dnia 4 maja 2015 r. Irlandia stwierdziła, że pismem z dnia 17 kwietnia 2015 r. Komisja znacząco zmieniła swoją ocenę domniemanej pomocy, w szczególności jeżeli chodzi o ramy odniesienia. Zdaniem Irlandii tego rodzaju zmiana stanowi naruszenie przysługującego Irlandii prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy. Irlandia stwierdziła, że wydaje się, iż Komisja zrezygnowała ze stosowania zasady ceny rynkowej, w związku z czym powinna wydać nową lub dodatkową decyzję o wszczęciu postępowania zawierającą nową analizę.
- (184) Jeżeli chodzi o ramy odniesienia, Irlandia twierdzi, że nie jest jasne, jakie ramy odniesienia proponuje Komisja. ASI i AOE nie są rezydentami do celów podatkowych w Irlandii i podlegają podatkowi od osób prawnych na zasadach ogólnych. O ile osoby będące rezydentami w Irlandii podlegają opodatkowaniu na podstawie całego uzyskanego dochodu niezależnie od miejsca jego uzyskania, to jednak osoby niebędące rezydentami, zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., podlegają opodatkowaniu wyłącznie w przypadku irlandzkiego źródła dochodu.
- (185) Irlandia wyjaśniła ponadto, że cały dochód irlandzkich oddziałów ASI i AOE, oprócz dochodu z odsetek, stanowi dochód z działalności operacyjnej. Oddziały nie uzyskują żadnego dochodu wynikającego z „zastosowania/wykorzystania prawa własności intelektualnej”, traktowanego jako oddzielny dochód względem dochodu z działalności operacyjnej oddziałów. W praktyce irlandzkie oddziały ASI i AOE nie dysponują żadnym oddzielnym strumieniem dochodu z tytułu własności intelektualnej, a co więcej błędem byłoby traktowanie jakiegokolwiek części dochodu oddziałów jako dochód z tytułu własności intelektualnej. Ponadto Irlandia jeszcze raz podkreśliła, że przedstawiająca wysoką wartość własność intelektualna Apple'a obejmująca technologię, projekt i wprowadzanie do obrotu jest tworzona, rozwijana i zarządzana w Stanach Zjednoczonych i w żaden sposób nie można jej przypisać irlandzkim oddziałom ASI i AOE. Co więcej, w oddziałach nie prowadzi się żadnej działalności związanej z zarządzaniem licencjami przyznanymi na mocy umowy o podziale kosztów. W związku z powyższym zysków osiągniętych przez ASI i AOE w wyniku umowy o podziale kosztów nie przypisuje się irlandzkim oddziałom.
- (186) Irlandia oświadczyła, że dochód z działalności operacyjnej stanowi dochód z działalności operacyjnej netto po potrąceniach, a nie wpływy z działalności operacyjnej brutto. Dochód netto musi być „uzyskany [...] za pośrednictwem lub z oddziału”, co oznacza, że „oddział jest przyczynowym źródłem dochodu, do którego dochód jest odpowiednio przypisywany”. Nie należy przyjmować interpretacji art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., zgodnie z którą stanowi on, że przepływ wpływów brutto przez oddział decyduje o przypisaniu oddziałowi całego dochodu spółki. Irlandia ponownie podkreśla, że taka interpretacja miałaby absurdalne skutki niemające żadnego związku z rzeczywistością gospodarczą. Zdaniem Irlandii znaczna część dochodu ASI i AOE nie została opodatkowana w wyniku rozbieżności między krajowymi systemami podatkowymi, których nie można uwidocznić, stosując zasady pomocy państwa.
- (187) Ponadto Irlandia utrzymuje, że zasada ceny rynkowej nie stanowi elementu irlandzkiego systemu podatkowego, a podane w piśmie Komisji „wyjaśnienie”, że Komisja stosuje zasady OECD w decyzji o wszczęciu postępowania jako „niewiążące” zalecenie, znacznie odbiega od stanowiska przedstawionego przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania. Zdaniem Irlandii decyzja o wszczęciu postępowania ściśle opiera się na sformułowanej przez OECD definicji zasady ceny rynkowej. Jeżeli Komisja sugeruje, że istnieje drugiego rodzaju zasada ceny rynkowej „nieokreślona przez OECD”, powinna była wysłuchać argumentów Irlandii w tej kwestii.

7.1.3. UWAGI APPLE'a DO PISMA Z DNIA 17 KWIETNIA 2015 R.

- (188) W piśmie z dnia 4 maja 2015 r. Apple wskazało, że nie zgadza się z podejściem przyjętym przez Komisję, zgodnie z którym, jak się wydaje, przedsiębiorstwa będące irlandzkimi rezydentami do celów podatkowych i irlandzkie oddziały ASI i AOE powinny być traktowane w ten sam sposób i podlegać opodatkowaniu na podstawie dochodu, jaki uzyskują na całym świecie. Zdaniem Apple'a działalność generująca dochód przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem prowadzona poza granicami Irlandii nie ma znaczenia dla kwoty podatku należnego w Irlandii.

- (189) Ponadto Apple twierdzi, że Komisja błędnie przypisuje wszystkie zyski irlandzkim oddziałom na podstawie nieistotnego i niesłusznego założenia, że ASI i AOE nie prowadzą żadnej działalności gospodarczej poza ich irlandzkimi oddziałami. Apple twierdzi, że kluczowa działalność prowadzona przez lub dla ASI i AOE odbywa się poza Irlandią, i podaje przykład, zgodnie z którym rady dyrektorów ASI i AOE podjęły decyzję o zawarciu umowy o podziale kosztów z Apple Inc., natomiast negocjacje dotyczące umów sprzedaży, zakupu i produkcji są zarządzane przez kadre zarządzającą Apple Inc. w imieniu ASI i AOE. Ponadto Apple twierdzi, że pozostała część zysków, które nie podlegają opodatkowaniu w Irlandii, ostatecznie podlegają opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych.
- (190) Apple zaprzecza, jakoby jakiegokolwiek licencje na korzystanie z własności intelektualnej posiadane przez ASI i AOE były wykorzystywane wyłącznie przez irlandzkie oddziały oraz posiadane wyłącznie na potrzeby tych oddziałów. Wynika to z błędnego twierdzenia ze strony Komisji, że ASI i AOE nie prowadzą żadnej działalności gospodarczej poza działalnością w ramach irlandzkich oddziałów. Tymczasem irlandzkie oddziały pełniące role odpowiednio centrum zakupów i dystrybucji oraz podmiotu zajmującego się rutynowym montażem produktów miały jedynie ograniczony dostęp do objętej licencją własności intelektualnej na montaż i wysyłkę produktów. Apple twierdzi, że nawet w ramach zatwierzonego podejścia OECD irlandzkie oddziały ASI i AOE nie byłyby uprawnione do tego, aby przypisano im zyski w oparciu o ich ograniczony dostęp do licencjonowanej własności intelektualnej, tak samo jak niezależne przedsiębiorstwo nie otrzymałoby zwrotu z podobnej licencjonowanej własności intelektualnej. Apple podsumowuje stwierdzeniem, że prawa własności intelektualnej decydujące o narzutach – takie jak prawa związane z projektem i inżynierią sprzętu i oprogramowania – nie są prawami, na których irlandzkie oddziały opierają działalność w zakresie zakupów, dystrybucji lub montażu, a zatem tego rodzaju praw nie można przypisać irlandzkim oddziałom.
- (191) Apple nie zgadza się również, że odnosząc się w opisowej części decyzji o wszczęciu postępowania do faktu, iż „irlandzkim oddziałom ASI/AOE nie przypisano żadnych praw związanych z daną własnością intelektualną”, Komisja nie zatwierdziła tego faktu. Zdaniem Apple’a Komisja nie kwestionowała tego faktu w części decyzji o wszczęciu postępowania poświęconej ocenie. Kwestia ta, jako niekwestionowany fakt, pozostaje istotna dla sprawy a strony mogą opierać się na tego rodzaju stwierdzeniach dotyczących sytuacji faktycznej i prawnej, zawartych w decyzji o wszczęciu postępowania. Apple kwestionuje również twierdzenie, że Komisja zastosowała wytyczne OECD w sprawie cen transferowych wyłącznie jako dokument referencyjny, jako że Komisja w dużym stopniu opierała się na tychże wytycznych w decyzji o wszczęciu postępowania.

7.2. WYMIANA PISM PO SPOTKANIU KOMISJI Z IRLANDIĄ W DNIU 7 MAJA 2015 R.

7.2.1. SPOTKANIE, KTÓRE ODBYŁO SIĘ W DNIU 7 MAJA 2015 R.

- (192) Na wniosek Irlandii w dniu 7 maja 2015 r. odbyło się spotkanie służb Komisji z przedstawicielami Irlandii. Na spotkaniu dyskutowano na następujące tematy: (i) wykładnia art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. oraz kwestia terytorialności; (ii) opodatkowanie przedsiębiorstw będących rezydentami i przedsiębiorstw niebędących rezydentami; (iii) identyfikacja systemu odniesienia; (iv) test prywatnego operatora rynku; (v) rola zasady ceny rynkowej w prawie irlandzkim i unijnym; (vi) oraz znaczenie działalności prowadzonej w ramach spółek należących do grupy Apple innych niż ASI i AOE, jeżeli chodzi o przypisywanie zysku w ASI i AOE.
- (193) Wiadomością e-mail z dnia 9 lipca 2015 r. Komisja wysłała do Irlandii projekt protokołu spotkania, które odbyło się w dniu 7 maja 2015 r., i wezwała Irlandię do zatwierdzenia projektu protokołu lub przedstawienia propozycji zmian do tego protokołu.

7.2.2. PISMA IRLANDII Z DNIA 17 LIPCA 2015 R. (ZAWIERAJĄCE EKSPERTYZĘ) I 14 SIERPNIĄ 2015 R.

- (194) W swoim piśmie z dnia 17 lipca 2015 r. Irlandia wyraziła swoją opinię na temat kilku kwestii omawianych na spotkaniu, które odbyło się w dniu 7 maja 2015 r.
- (195) Zdaniem Irlandii Komisja miała przyznać na tym spotkaniu, że zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rezydencji ASI i AOE we wszystkich odnośnych okresach były przedsiębiorstwami niebędącymi

rezydentem, a ich zobowiązanie podatkowe podlegało ocenie na podstawie art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. Oznacza to, że irlandzki organ podatkowy zgodnie z zasadą terytorialności, która nie została zakwestionowana przez Komisję, nie może nałożyć podatku na zyski ASI i AOE uzyskane na całym świecie, a irlandzkie oddziały podlegają opodatkowaniu wyłącznie w przypadku dochodów uzyskanych w Irlandii. W związku z tym Irlandia nie zgadza się, jak sugerowano na spotkaniu, które odbyło się w dniu 7 maja 2015 r., że ramami odniesienia jest zwykły system podatku od osób prawnych. Ustawie podatkowej z 1997 r. nie przyświeca jeden nadrzędny cel. Zamiast tego, chociaż celem ustawy podatkowej z 1997 r. jest opodatkowanie zysków uzyskiwanych na całym świecie przez przedsiębiorstwa będące rezydentami w Irlandii, to jednak celem ustawy w odniesieniu do przedsiębiorstw niebędących rezydentami jest opodatkowanie zysków uzyskanych w Irlandii. Ramami odniesienia może być wyłącznie art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. i Irlandia opodatkowała cały zysk uzyskany przez AOE i ASI objęty jurysdykcją podatkową Irlandii, czyli cały zysk uzyskany przez przedmiotowe spółki, który pochodzi z działalności irlandzkich oddziałów. Mając na uwadze, że: funkcje pełnione przez irlandzkie oddziały ASI i AOE zasadniczo sprowadzały się do rutynowej działalności operacyjnej i logistycznej, a kluczowe strategiczne i handlowe decyzje podejmowała kadra zarządzająca wyższego szczebla w Stanach Zjednoczonych; rozwój i wykorzystanie własności intelektualnej Apple'a jako główny czynnik generujący rentowność spółki miały miejsce poza granicami Irlandii; a podjęcie decyzji o uczestnictwie w umowie o podziale kosztów, a także zarządzanie ryzykiem na podstawie tejże umowy i sprawowanie na jej podstawie kontroli odbywały się poza granicami Irlandii, dochodu wynikającego z umowy o podziale kosztów nie można w żaden sposób przypisać irlandzkim oddziałom ASI i AOE.

- (196) W tym kontekście Irlandia uznaje, że Komisja nie podała żadnego źródła ani wyjaśnienia swojej opinii, zgodnie z którą klasyfikacja dochodu jako dochód z działalności w tym przypadku ma znaczenie, a dochód z działalności musi podlegać gdzieś aktywnemu zarządzaniu. Cały dochód irlandzkich oddziałów ASI i AOE, oprócz dochodu z odsetek, stanowi dochód z działalności operacyjnej, a oddziały te nie uzyskują żadnego dochodu z tytułu stosowania lub wykorzystywania praw własności intelektualnej Apple'a, który można traktować jako oddzielny dochód względem dochodu z działalności operacyjnej oddziałów. W związku z tym dochód z odsetek jest jedynym dochodem oddziałów, który spełnia definicję „dochodu z majątku lub praw wykorzystywanych lub posiadanych przez oddział lub agencję lub w ich imieniu” zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. Komisja nie może twierdzić, że dochód z własności intelektualnej Apple'a powinien zostać opodatkowany w Irlandii na podstawie art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. Irlandia może i powinna uwzględnić funkcje pełnione przez same oddziały, a zatem jedynym co mogła ustalić, był fakt, że badania i rozwój generujące przedmiotową własność intelektualną oraz aktywne zarządzanie tą własnością intelektualną nie odbywały się w Irlandii. Ponadto miejsce rejestracji zysków nie ma znaczenia. Zyski ASI i AOE rejestruje się na rachunkach tych spółek, nie zostały one jednak opodatkowane – poza zyskami uzyskanymi przez irlandzkie oddziały i zwrotem z inwestycji uzyskanym w Stanach Zjednoczonych – ponieważ spółki te nie są rezydentami w Stanach Zjednoczonych. Tego rodzaju brak opodatkowania zysków wynika z niedopasowania państwowego systemu podatkowego i nie ma znaczenia do celów pomocy państwa.
- (197) Zdaniem Irlandii na spotkaniu, które odbyło się w dniu 7 maja 2015 r., Komisja miała również przyznać, że zasada ceny rynkowej i zatwierdzone podejście nie stanowią elementu prawa irlandzkiego w zakresie opodatkowania oddziałów, a w prawie unijnym nie wymaga się wprowadzenia zasady ceny rynkowej w drodze wykładni do art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. Z powyższego wynika, jak twierdzi Irlandia, że w zakresie, w jakim w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego nie stosowano zasady ceny rynkowej, nie ma mowy o żadnym odejściu ani odstępstwie od wymogów irlandzkiego systemu podatku od osób prawnych w ujęciu ogólnym, a w szczególności art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. Jeżeli chodzi o opinię Komisji, zgodnie z którą zasada ceny rynkowej ma zastosowanie jako odpowiednie narzędzie pomocy państwa, Irlandia argumentuje, że jest to całkowicie nowy argument i znaczne odejście od stanowiska Komisji prezentowanego w decyzji o wszczęciu postępowania, która miała zawierać odniesienie do faktu, iż irlandzki organ podatkowy nie zastosował zasady ceny rynkowej OECD. Ponadto zdaniem Irlandii retrospektywne zastosowanie zasady ceny rynkowej jako narzędzia pomocy państwa nie znajduje potwierdzenia w orzecznictwie sądów unijnych ani w praktyce decyzyjnej Komisji, a, co więcej, nie można stwierdzić, że wynika ono z testu prywatnego operatora rynku ani że jest ono poparte warunkami rynkowymi. Stosowanie zasady ceny rynkowej jako narzędzia pomocy państwa i sugerowanie, że stanowi ona element prawa unijnego od 1958 r., stanowiłoby tworzenie historii zupełnie od nowa i byłoby niezgodne z zasadą pewności prawa. W związku z powyższym, mając na uwadze, że zasada ceny rynkowej nie stanowi elementu prawa irlandzkiego, przyjęcie, że brak zastosowania zasady ceny rynkowej stanowi korzyść również nie jest właściwe. Nawet jeżeli uznano by, że w tym przypadku zasada ceny rynkowej ma zastosowanie, to jednak w sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego

Apple'a] ⁽¹¹⁶⁾ stwierdza się, że faktyczne przypisanie zysków irlandzkim oddziałom jest w pełni zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Jeżeli Komisja nie zgadzała się z tą analizą, powinna była powiadomić o tym Irlandię i dać jej szansę na odpowiedź.

- (198) Jeżeli chodzi o kwestię selektywności, Irlandia twierdzi, że Komisja nie przeprowadziła żadnej analizy selektywności. W szczególności Komisja nigdy nie twierdziła, że ASI i AOE były traktowane korzystnie w porównaniu z innymi oddziałami. Trybunał Sprawiedliwości uznał, że przedsiębiorstwa będące rezydentami i przedsiębiorstwa niebędące rezydentami nie znajdują się w takiej samej sytuacji prawnej i faktycznej ⁽¹¹⁷⁾. Zobowiązanie Irlandii do traktowania przedsiębiorstw będących rezydentami i przedsiębiorstw niebędących rezydentami tak, jakby były to porównywalne podmioty, byłoby sprzeczne z praktyką międzynarodową, międzynarodowymi zasadami podatkowymi, takimi jak zasada terytorialności, a także byłoby niezgodne z irlandzkim prawem krajowym. Ponadto, nawet jeżeli odmienny sposób traktowania uznano by za traktowanie selektywne, byłoby ono w sposób oczywisty uzasadnione charakterem lub ogólnym systemem ustawy podatkowej.
- (199) W swoim piśmie z dnia 17 lipca 2015 r. Irlandia przedłożyła również opinię Cooke'a na poparcie twierdzenia Irlandii, że opodatkowanie ASI i AOE zawsze były zgodne z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., i tym samym sposób ich traktowania pod względem opodatkowania nie obejmował przyznania pomocy państwa. Zgodnie z opinią Cooke'a w przeciwieństwie do domniemanego twierdzenia Komisji, zgodnie z którym irlandzki organ podatkowy powinien traktować ASI i AOE tak, jakby były one rezydentami do celów podatkowych w Irlandii, i nakładać na nie podatek od osób prawnych na podstawie art. 21 ustawy podatkowej z 1997 r., irlandzki organ podatkowy nie dysponuje żadną swobodą uznania umożliwiającą mu odejście od wyraźnej treści art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. Cooke powołuje się na wyroki Wysokiego Trybunału (High Court) i Sądu Najwyższego (Supreme Court) w sprawie McGrath przeciwko McDermott ⁽¹¹⁸⁾, w których twierdzono, że sąd nie powinien brać pod uwagę złożonych i wcześniej zaplanowanych transakcji, których jedynym komercyjnym celem biznesowym jest unikanie opodatkowania. Wysoki Trybunał miał wskazać, że ustalając, czy zachodzi zobowiązanie podatkowe, sąd nie rozważa ani podstawy, ani finansowego rezultatu transakcji. Bierze on pod uwagę faktyczny skutek prawny i prawa stron zgodnie z pojęciami i koncepcjami prawnymi.
- (200) Mając na uwadze fakt, że ASI i AOE podlegają centralnemu zarządzaniu i centralnej kontroli w Stanach Zjednoczonych, zgodnie z opinią Cooke'a irlandzki organ podatkowy prawidłowo potraktował te jednostki zależne jako podatników niebędących rezydentami. Zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. opodatkowaniu podlegają wyłącznie zyski, w przypadku których wykazano, że pochodzą z handlu prowadzonego za pośrednictwem lub przez oddział lub agencję, a Komisja utożsamia spółki z oddziałami, wymagając, aby irlandzki organ podatkowy nakładał podatek na zyski handlowe osiągane przez spółkę, a nie przez oddział. Ponadto analogicznie irlandzki organ podatkowy nie dysponował swobodą do zastosowania zasady ceny rynkowej, gdyż w badanym okresie zasada ta nie funkcjonowała w irlandzkim kodeksie podatkowym. W podsumowaniu w opinii Cooke'a stwierdza się, że w prawie irlandzkim nie ma żadnych podstaw do opodatkowania wszystkich zysków AOE i ASI w Irlandii. W badanych latach irlandzki organ podatkowy był uprawniony jedynie do opodatkowania części zysków ASI i AOE, która była współmierna do działalności oddziałów tych spółek w Irlandii.
- (201) Ponadto zgodnie z opinią Cooke'a utrzymywanie, że cały przedmiotowy dochód z handlu można przypisać funkcjom pełnionym przez te oba oddziały, nie byłoby poparte realiami handlowymi. Świadczy o tym fakt, że klienci nie stoją nocami w kolejce przed sklepami Apple'a na całym świecie po najnowszy model iPhone'a lub iPada dlatego, że są one sprzedawane z Corku, lecz raczej ze względu na wartość, jaką mają tego rodzaju produkty dzięki intensywnym inwestycjom, innowacjom inżynierskim i technologicznym, reputacji projektowej i wszystkim innym elementom właściwym dla oferty produktów Apple'a, przy czym większość tego rodzaju elementów można przypisać osiągnięciom dokonywanym w Stanach Zjednoczonych lub w innych regionach.

7.2.3. PISMO APPLE'a Z DNIA 7 WRZEŚNIA 2015 R. (ZAWIERAJĄCE EKSPERTYZĘ)

- (202) Pismem z dnia 7 września 2015 r. Apple przedstawiło swoje uwagi dotyczące protokołu, który Komisja przesłała Irlandii w ramach działań następczych w związku ze spotkaniem, które odbyło się w dniu 7 maja 2015 r. Apple zauważyło, że Komisja nie wykazała, iż Apple uzyskało korzyść za sprawą kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, a irlandzki organ podatkowy traktował ASI i AOE w sposób selektywny w porównaniu z przedsiębiorstwami znajdującymi się w podobnej sytuacji.

⁽¹¹⁶⁾ Irlandia odnosi się do sprawozdania *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] w swoim piśmie z dnia 18 lutego 2016 r., w którym przekazała Komisji sprawozdanie *ad hoc* PwC. Zgodnie z pismem Irlandii w dniu „17 listopada 2014 r. Apple przekazało analizę [doradcy podatkowego Apple'a] [...]. Na chwilę obecną zgodnie z wiedzą Irlandii Komisja na żadnym etapie nie zakwestionowała tej analizy ani nie wyraziła sprzeciwu wobec niej”.

⁽¹¹⁷⁾ Sprawa C-446/03, Marks & Spencer przeciwko Halsey, EU:C:2005:763.

⁽¹¹⁸⁾ [1988] IR 258.

- (203) Jeżeli chodzi o prawidłowe stosowanie art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., nieprawidłowe ustalenie ram odniesienia oraz brak stosowania zasady ceny rynkowej, Apple podniosło te same argumenty co Irlandia w swoim piśmie z dnia 17 lipca 2015 r. Podobnie jeżeli chodzi o cel irlandzkiego systemu podatku od osób prawnych i rezydencji w Irlandii do celów podatkowych, Apple przedstawia zasadniczo takie same argumenty co Irlandia. Skoro ASI i AOE nie są rezydentami w Irlandii do celów podatkowych, nie znajdują się one w porównywalnej faktycznej i prawnej sytuacji co przedsiębiorstwa będące rezydentami w Irlandii na podstawie wyraźnego brzmienia irlandzkiego prawa podatkowego.
- (204) Na poparcie swojego stanowiska Apple przedstawiło opinię [doradcy Apple'a]. W opinii w podsumowaniu stwierdza się, że Irlandia słusznie uznała, że ASI i AOE to przedsiębiorstwa niebędące rezydentami, a przyjęty przez Irlandię odmienny sposób traktowania ASI i AOE jako przedsiębiorstw niebędących rezydentami w porównaniu z przedsiębiorstwami będącymi rezydentami w Irlandii jest zgodny z międzynarodową podatkową zasadą terytorialności. Sytuacja prawna i faktyczna ASI i AOE nie jest zatem porównywalna z sytuacją przedsiębiorstw będących rezydentami Irlandii. Ponadto z przedmiotowej opinii wynika, że irlandzkim oddziałom nie można przypisać żadnej własności intelektualnej Apple'a ani żadnego wynikającego z tego rodzaju własności intelektualnej zysku, gdyż wszystkie „funkcje decyzyjne i zarządcze” w odniesieniu do własności intelektualnej są pełnione poza granicami Irlandii. Zgodnie z tą opinią, aby przypisać dochód oddziałom, należy przeprowadzić porównanie z hipotetycznym przedsiębiorstwem będącym rezydentem, które prowadzi wyłącznie działalność lokalną i ani z prawnego, ani z ekonomicznego punktu widzenia nie posiada ani nie wykorzystuje żadnych praw własności intelektualnej. Przypisanie dochodu powinno się zatem odbywać na podstawie funkcji pełnionych przez irlandzkie oddziały, podejmowanego przez nie ryzyka oraz posiadanych przez nie aktywów, a nie na podstawie zasady „pozytywnych bodźców”, która została wyraźnie odrzucona przez OECD i która prowadzi do przypisania tym oddziałom dochodu ze źródeł innych niż źródło irlandzkie. Przydział zysków irlandzkim oddziałom wyłącznie na podstawie działalności prowadzonej w ramach tych oddziałów, czyli bez uwzględniania działalności prowadzonej poza oddziałami, czy to w ramach ASI/AOE, czy też w ramach spółek należących do grupy Apple, był zatem całkowicie zgodny ze sposobem przypisywania zysku oddziałom wynikającym z prawa międzynarodowego publicznego i międzynarodowych zasad podatkowych, w tym ze sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r. i orzecznictwa unijnego.
- (205) Ponadto zgodnie z opinią [doradcy Apple'a] irlandzkie oddziały nie posiadają żadnej własności intelektualnej ani w żaden sposób nie uczestniczą w żadnym aspekcie zarządzania własnością intelektualną. Całe zarządzanie własnością intelektualną, w tym wszystkie działania niezbędne do sfinansowania, powstania, uznania i ochrony własności intelektualnej, odbywa się poza granicami Irlandii. Wszystkie „funkcje decyzyjne i zarządcze” pełnione są poza granicami Irlandii, a zatem całość tworzenia wartości odbywa się poza granicami Irlandii. Komisja myli się, twierdząc, że rady dyrektorów ASI i AOE nie zajmują się aktywnym zarządzaniem własnością intelektualną. Z opinii [doradcy Apple'a], protokołów posiedzeń rady dyrektorów ASI i AOE oraz dalszych opinii przedstawionych Komisji przez Apple'a wynika, że cały proces decyzyjny w kwestiach o kluczowym strategicznym znaczeniu dla ASI i AOE, obejmujący: (i) kwestie finansowe, takie jak decyzje inwestycyjne, dostęp do rachunków bankowych i kwestie związane z zachowaniem kapitału; (ii) rozważanie i zatwierdzanie sprawozdań finansowych; oraz (iii) delegowanie uprawnień w ramach określonych parametrów w odniesieniu do działalności gospodarczej, odbywał się w Stanach Zjednoczonych, a nie w Irlandii.
- (206) Zgodnie z opinią [doradcy Apple'a] do celów ustalenia kwoty zysków, które należy przydzielić stałemu zakładowi przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem zgodnie z modelową konwencją OECD (a także krajowymi przepisami prawa podatkowego wielu państw), po ustaleniu w ramach analizy funkcjonalnej, w jakiej sytuacji faktycznie znajduje się dany stały zakład, należy przeprowadzić porównanie z (fikcyjnym) przedsiębiorstwem będącym rezydentem. Tego rodzaju porównanie („tak jakby”) przeprowadza się, gdyż ze względu na brak prawnie odrębnego podmiotu nie ma żadnej prawnej miary na potrzeby wyodrębnienia w ramach przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem kwoty zysków uznanej za uzyskaną lokalnie przez przedsiębiorstwo niebędące rezydentem. W przypadku tego rodzaju porównania duże znaczenie ma następująca kwestia: charakter (fikcyjnego) przedsiębiorstwa będącego rezydentem, z którym dokonuje się porównania, jest dokładnie sprecyzowany – jest to przedsiębiorstwo będące rezydentem, które czerpie dochód wyłącznie z działalności lub aktywów w państwie, w którym jest rezydentem do celów podatkowych. O ile przedsiębiorstwo będące rezydentem zasadniczo podlega, w swoim państwie rezydencji podatkowej, opodatkowaniu na podstawie dochodu uzyskanego na całym świecie, przedsiębiorstwo będące rezydentem do celów porównania uzyskuje dochód wyłącznie z działalności lub aktywów w swoim państwie rezydencji podatkowej. Innymi słowy, porównania należy dokonać wyłącznie z przedsiębiorstwem będącym rezydentem, którego działalność i aktywa ograniczają się do państwa, w którym przedsiębiorstwo niebędące rezydentem prowadzi działalność za pośrednictwem swojego stałego zakładu. W przypadku Apple'a irlandzkich oddziałów ASI i AOE nie można traktować tak, jakby były właścicielem faktycznym tego rodzaju praw. W związku z powyższym porównania należy

dokonać z przedsiębiorstwem, które podobnie nie jest ani prawnym, ani ekonomicznym właścicielem tego rodzaju praw własności intelektualnej, natomiast ma dostęp do takiej własności intelektualnej w ograniczonym zakresie niezbędnym do prowadzenia swojej działalności (montaż produktu/zakup, sprzedaż i dystrybucja).

- (207) Zgodnie z opinią [doradcy Apple'a] przy ustalaniu, czy własność intelektualną (oraz wynikające z niej zyski) można przypisać irlandzkim oddziałom, nie ma znaczenia, czy pracownicy lub członkowie rady dyrektorów ASI i AOE brali udział (wraz z pracownikami lub członkami rady dyrektorów Apple Inc. lub bez nich) w wykonywaniu tego rodzaju bardzo istotnych „funkcji decyzyjnych i zarządczych”. Mając na uwadze, że ani ASI, ani AOE nie są rezydentami do celów podatkowych w Irlandii, jedynym istotnym faktem, który należy ustalić, jest kwestia, czy pracownicy lub członkowie rady dyrektorów wykonywali swoje funkcje decyzyjne i zarządcze w stałym zakładzie, za pośrednictwem którego ASI i AOE prowadziły działalność gospodarczą w Irlandii. Z analizy funkcjonalnej irlandzkich oddziałów wyraźnie wynika, że funkcje wykonywane za pośrednictwem stałych zakładów w Irlandii i w tego rodzaju zakładach ograniczają się do działalności w zakresie zakupu, sprzedaży i dystrybucji (ASI) oraz montażu produktów (AOE). W stopniu, w jakim oddziały te w ramach prowadzonej działalności wykorzystują własność intelektualną Apple'a, do której prawa są przyznane ASI i AOE na mocy umowy o podziale kosztów, oddziały nie występują w takich sytuacjach w charakterze licencjodawcy, który zarządza prawami własności intelektualnej i je wykorzystuje.
- (208) Ponadto w opinii [doradcy Apple'a] wyjaśnia się, że zgodnie z tak zwaną zasadą „pozytywnych bodźców” uznaje się, że cały dochód uzyskany w państwie źródła inny niż dochód uzyskany przez dany oddział przypisuje się danemu oddziałowi w takim państwie źródła. OECD i jej państwa członkowskie wyraźnie odrzuciły jednak stosowanie tejże zasady. Porównanie przedsiębiorstw będących rezydentami, które wykorzystują swoją własność intelektualną w ramach prowadzonej lokalnie działalności gospodarczej, z lokalnymi oddziałami przedsiębiorstw niebędących rezydentami, które nie są właścicielami faktycznymi tego rodzaju własności intelektualnej, takimi jak irlandzkie oddziały ASI i AOE, stanowiłoby rażące naruszenie zasad OECD.

7.3. PISMA APPLE'a Z DNIA 25 STYCZNIA 2016 R., 18 LUTEGO 2016 R. (ZAWIERAJĄCE EKSPERTYZĘ)
I 14 MARCA 2016 R.

- (209) W swoich pismach z dnia 25 stycznia, 18 lutego i 14 marca 2016 r. Apple wyjaśnia, że Apple Inc. posiada tytuł prawny do własności intelektualnej opracowywanej i kontrolowanej poza granicami Irlandii, a opodatkowanie przez Irlandię jakichkolwiek zysków wynikających z takiej własności intelektualnej byłoby niezgodne z prawem irlandzkim i międzynarodowymi zasadami podatkowymi. Ponadto Apple wyjaśnia, że zyski ASI i AOE, inne niż zyski pochodzące z działalności irlandzkich oddziałów, podlegają odroczonego opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych. Apple stwierdza również, że Komisja od momentu wydania decyzji o wszczęciu postępowania zmieniła swoją teorię dotyczącą pomocy państwa, a podejście Komisja, którego celem jest nałożenie z mocą wsteczną ogromnego podatku na Apple'a poprzez przypisanie irlandzkim oddziałom wszystkich światowych zysków spółki jest sprzeczne z zasadą ceny rynkowej.
- (210) Wraz ze swoim pismem z dnia 18 lutego 2016 r. Apple przedłożyło aktualizację sprawozdania *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] zawierającą dodatkową analizę, w której uwzględniono uwagi przedstawione od momentu sporządzenia tego sprawozdania (drugie sprawozdanie *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a]). Drugie sprawozdanie *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] zawiera bardziej szczegółowy opis funkcji, których nie pełnią oddziały, i koncentruje się na działalności prowadzonej przez rady dyrektorów ASI i AOE. W sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] nie ma mowy o roli pełnionej przez rady dyrektorów, a jedynie określa się ASI i AOE jako „podmioty prawne” w podrównaniu z „irlandzkimi oddziałami AOE i ASI”. Zgodnie z drugim sprawozdaniem *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] posiadanie własności intelektualnej, zarządzanie nią i jej finansowanie należy przypisać do funkcji ASI i AOE niepełnionych przez oddziały⁽¹¹⁹⁾, gdyż ASI i AOE przyjmują ryzyko i zobowiązania na podstawie umowy o podziale kosztów w ramach uprawnień wykonywanych przez rady dyrektorów działające poza granicami Irlandii. Zgodnie z drugim sprawozdaniem *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] każdy punkt umowy o podziale kosztów został zatwierdzony i wykonany

⁽¹¹⁹⁾ W podsumowaniu w sprawozdaniu stwierdza się, że „w związku z tym, iż rady dyrektorów AOE i ASI działające poza granicami Irlandii wykonują funkcje decyzyjne i zarządcze poza oddziałami, które wiążą się z uczestnictwem w umowie o podziale kosztów, rozwojem wartości intelektualnej, zarządzaniem wartością intelektualną, wprowadzaniem nowych produktów, ustalaniem cen, zamówieniami, ponoszeniem i finansowaniem kluczowych rodzajów ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej oraz posiadaniem i finansowaniem istotnych cennych wartości niematerialnych i prawnych, właściwe jest określenie funkcji AOE i ASI wykonywane poza oddziałami jako przedsięwzięcia i uprawnionego właściciela wartości intelektualnej Apple'a poza Amerykami”.

przez rady dyrektorów ASI i AOE poza granicami Irlandii. Rady dyrektorów ASI i AOE aktywną i kluczową rolę w odniesieniu do zarządzania własnością intelektualną, które odbywa się poza Irlandią. Rady dyrektorów ASI i AOE uczestniczą we wprowadzaniu nowych produktów oraz w procesie ustalania światowych cen produktów Apple'a poza granicami Irlandii. Zgodnie ze sprawozdaniem pod kierownictwem rady dyrektorów ASI i Apple Inc. zawarły umowę w sprawie usług marketingowych, na podstawie której Apple Inc. wykonuje w imieniu ASI funkcje w zakresie wprowadzania do obrotu. Ponadto w sprawozdaniu opisuje się, że rada dyrektorów lub prokurenci ASI zajmują się negocjowaniem, zatwierdzeniem i zawieraniem umów z przedsiębiorstwami telekomunikacyjnymi oraz z dostawcami i producentami wcześniej wybranymi przez Apple Inc. do celów sprzedaży produktów Apple'a poza Amerykami.

- (211) Następnie w drugim sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] rozwija się kwestię zatwierdzonego podejścia OECD w odniesieniu do umowy o podziale kosztów i stałych zakładów. W tym kontekście sprawozdanie zawiera odesłanie do pkt 212 sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r., w którym stwierdza się, że w określonych warunkach stały zakład i siedzibę główną, której podlega, można uznać za podmioty wspólnie uczestniczące w działalności gospodarczej związanej z umową o podziale kosztów. W sprawozdaniu stwierdza się następnie, że taka sytuacja nie zachodzi w przypadku ASI i AOE i ich irlandzkich oddziałów, gdyż żadne decyzje związane z wykorzystaniem własności intelektualnej nie były podejmowane w Irlandii, a irlandzkie oddziały nie wykorzystywały ani nie pełniły żadnych funkcji decyzyjnych i zarządczych związanych z wykorzystaniem własności intelektualnej ani nie ponosiły żadnego ryzyka związanego z finansowaniem własności intelektualnej. W sprawozdaniu ostatecznie stwierdza się, że na podstawie analizy funkcjonalnej wybór irlandzkich oddziałów jako mniej złożone podmioty i weryfikowaną stronę do celów metod przypisywania zysku zatwierdzonych w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego był uzasadniony, ponieważ oddziały prowadziły wyłącznie stosunkowo rutynową działalność związaną ze sprzedażą i dystrybucją oraz produkcją, i nie wносиły żadnego szczególnego wkładu.

7.4. PISMO IRLANDII Z DNIA 18 LUTEGO 2016 R. (ZAWIERAJĄCE EKSPERTYZĘ)

- (212) W dniu 18 lutego 2016 r. Irlandia przedstawiła Komisji „Ekspertyzę dotyczącą zysku przypisanego irlandzkiemu oddziałowi ASI i irlandzkiemu oddziałowi AOE w latach 2007–2011” sporządzoną przez doradcę podatkowego PwC (sprawozdanie *ad hoc* PwC). Celem tego sprawozdania było przedstawienie opinii dotyczącej wolnorynkowego charakteru wyniku przypisania zysku irlandzkim oddziałom ASI i AOE.
- (213) W sprawozdaniu *ad hoc* PwC twierdzi się, że zastosowano w nim dwuetapowe podejście przyjęte w ramach zatwierdzonego podejścia OECD. Zgodnie z tym sprawozdaniem pierwszy etap podejścia polega na przeprowadzeniu analizy funkcjonalnej, w ramach której ustala się funkcje decyzyjne i zarządcze. Drugi etap polega na zbadaniu zastosowania zasady ceny rynkowej do cen stosowanych w okresie stosowania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego⁽¹²⁰⁾. Na podstawie analizy funkcjonalnej w sprawozdaniu stwierdza się, że irlandzkie oddziały ASI i AOE nie wносиły szczególnego cennego wkładu w światowym łańcuchu wartości Apple'a, a jedynie wykonywały rutynową działalność⁽¹²¹⁾. Następnie w sprawozdaniu identyfikuje się obszary, w których oddziały nie miały swojego wkładu, takie jak tworzenie własności intelektualnej Apple'a, zarządzanie nią, jej wprowadzenie lub wyznaczenie strategicznego kierunku jej rozwoju. W sprawozdaniu zaznacza się również, że irlandzki oddział ASI nie prowadził żadnej działalności marketingowej.
- (214) W drugiej części sprawozdania *ad hoc* PwC poświęconej badaniu wolnorynkowego charakteru porozumienia zawartego przez irlandzkie oddziały ASI i AOE dokonuje się wyboru wskaźników poziomu zysków, tj. wskaźnika Berry'ego dla ASI i narzutu na koszty całkowite dla AOE. W sprawozdaniu oblicza się wartość wybranych wskaźników dla ASI i AOE w latach 2007–2011. Wynik porównuje się z wartością, którą w sprawozdaniu określa się mianem „podstawy przemysłowej” dla niezależnych przedsiębiorstw. W sprawozdaniu *ad hoc* PwC podstawa przemysłowa przyjmuje formę wskaźników statystycznych, obejmujących: kwartył górny, medianę, kwartył dolny i liczbę przedsiębiorstw uwzględnionych w próbie.

⁽¹²⁰⁾ Oba etapy opisane w sprawozdaniu *ad hoc* PwC nie są tożsame z dwustopniowym podejściem przedstawionym w sprawozdaniu OECD na temat przepisywania zysków, mimo że doradca podatkowy powołał się na zatwierdzone podejście OECD.

⁽¹²¹⁾ W ramach przeprowadzonej analizy funkcjonalnej nie identyfikuje się funkcji decyzyjnych i zarządczych pełnionych w siedzibach głównych ASI i AOE lub w irlandzkich oddziałach. Sprawozdanie zawiera natomiast odniesienie do kadry zarządzającej wyższego szczebla w Stanach Zjednoczonych.

- (215) Jeżeli chodzi o ASI, elementy porównawcze były wyszukiwane przez PwC wśród przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie sprzedaży hurtowej elektrycznego sprzętu gospodarstwa domowego, produktów komputerowych i oprogramowania komputerowego oraz sprzętu elektronicznego i telekomunikacyjnego, a także działalność w zakresie magazynowania i wsparcia na potrzeby transportu⁽¹²²⁾. Następnie w sprawozdaniu *ad hoc* PwC przedstawia się trzy rodzaje ryzyka ponoszonego przez irlandzki oddział ASI. Po pierwsze, irlandzki oddział ASI ponosi ryzyko związane z zapasami, a w szczególności z posiadaniem niedostatecznych albo nadmiernych zapasów. Po drugie, irlandzki oddział ASI jest narażony na ryzyko gwarancyjne. ASI prowadzi serwis gwarancyjny i posprzedażny. Wsparcie techniczne i procesy produkcji na potrzeby linii kontroli w ramach AppleCare kontrolował zespół zlokalizowany w Stanach Zjednoczonych. Po trzecie, irlandzki oddział ASI jest narażony na ryzyko kredytowe związane z brakiem możliwości uzyskania płatności od klientów. Dzięki przyjętej przez grupę polityce zarządzania ryzykiem wszystkie te rodzaje ryzyka są bardzo ograniczone.
- (216) W sprawozdaniu stwierdzono, że, jeżeli chodzi o irlandzki oddział ASI, średni rozstęp wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej w ramach wskaźnika Berry'ego dla porównywalnych usługodawców ponoszących ograniczone ryzyko wynosi 108,3–137,95 %, a mediana – 116,72 %. W latach 2007–2011 wskaźnik Berry'ego dla irlandzkiego oddziału ASI przekraczał kwartył dolny.
- (217) Jeżeli chodzi o irlandzki oddział AOE, średni rozstęp wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej w zakresie narzutu na koszty całkowite dla porównywalnych producentów ponoszących ograniczone ryzyko w latach 2007–2011 wyniósł 3,19–7,95 %, a mediana – 5,21 %. W tym okresie narzut na koszty całkowite osiągnięty przez irlandzki oddział AOE corocznie przekraczał tę medianę.

7.5. PISMA IRLANDII Z DNIA 17 LUTEGO I 23 MARCA 2016 R.

- (218) W pismach z dnia 17 lutego i 23 marca 2016 r. Irlandia ponownie skomentowała domniemany brak spójności między rozumowaniem przyjętym w decyzji o wszczęciu postępowania a teorią dotyczącą pomocy państwa rozwiniętą przez Komisję od czasu wydania odnośnej decyzji, a także domniemaną odmowę Komisji wzięcia udziału w dialogu z Irlandią i Apple'em. Zdaniem Irlandii fakt, że Komisja nie wyjaśniła swojego rozumowania, podważa przysługujące jej prawo do obrony, a na Komisji spoczywa obowiązek wyjaśnienia swojego stanowiska zanim podjęta zostanie ostateczna decyzja. Ponadto brak jakiegokolwiek odpowiedzi ze strony Komisji na sprawozdania ekspertów przedstawione przez Irlandię i Apple'a można, zdaniem Irlandii, interpretować wyłącznie jako akceptację przez Komisję wniosków sformułowanych w tychże sprawozdaniach.
- (219) Irlandia twierdzi również, że przeprowadzone przez Komisję postępowanie wyjaśniające dotyczące kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego było stronnicze, o czym świadczą oświadczenia publiczne urzędników Komisji z góry osądzających wynik tego postępowania oraz ponawiane wnioski o przekazanie informacji ze strony Komisji. Zdaniem Irlandii wystosowanie wniosków dotyczących dużych ilości informacji obejmujących duży zakres kwestii świadczy o dążeniu Komisji do ustalenia istnienia pomocy państwa niezgodnej z prawem i lekceważeniu przez nią spoczywającego na niej obowiązku przeprowadzenia bezstronnego postępowania wyjaśniającego.

8. OCENA SPORNYCH ŚRODKÓW POMOCY

8.1. ISTNIENIE POMOCY

- (220) Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem

⁽¹²²⁾ Pełny wykaz 52 przedsiębiorstw uwzględnionych przez PwC na potrzeby porównania jest następujący: 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, PROFESSIONAL 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, ENAPEIS ΔYNAMIKA MEΣA E.I.T.E., SIAM S.R.L., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA, EARPRO SA, REMLE, SA, CONFIG, INTERDAS S.P.A., SANGHA FRANCE, SUMELEC NAVARRA SL, APRA S.P.A., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA, VERE 85 SA, APLICACIONES TECNOLOGICAS SA, DIGIT ACCESS, AMSTESO ELECTRIC LIMITED, OLISYS, TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, TRANS AUDIO VIDEO S.R.L., KONTORLAND AS, CONNECT DATA, FRIGO 2000 S.R.L., NEO TECHNOLOGY, DUWIN SRL, IPOH S.R.L., GIGALOGIE, MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, FERNANDO CRISTINO, LDA, MOBIMAQUE II – EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA, INTERPONTO – COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA, TELSERVICE S.R.L., K1 ELECTRONIC GMBH, MT COMPONENTS LIMITED, TULSI IMPORT EXPORT LTD, MEMTEC IBERICA, LAZANAS – XAPAPADAKOU EISAGOGIKI A.E.E.

wewnętrzny w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby zakwalifikować środek jako pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1, muszą zostać spełnione wszystkie warunki określone w tym przepisie ⁽¹²³⁾. W związku z powyższym ugruntowaną praktyką jest, że aby móc zakwalifikować środek jako pomoc państwa, po pierwsze musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy pomocy zasobów państwowych; po drugie, ta interwencja musi być tego rodzaju, że może wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi przyznawać przedsiębiorstwu selektywną korzyść gospodarczą oraz, po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem ⁽¹²⁴⁾.

- (221) Jeżeli chodzi o pierwszy warunek stwierdzenia istnienia pomocy państwa, kwestionowana interpretacja indywidualna prawa podatkowego została wydana przez irlandzki organ podatkowy, czyli organ podatkowy Irlandii. ASI i AOE zastosowały przedmiotowe interpretacje w celu obliczenia swojego rocznego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych należnego w Irlandii. Irlandzki organ podatkowy zatwierdził te obliczenia i na ich podstawie uznał, że podatek uiszczony przez ASI i AOE w Irlandii w latach, w których obowiązywały przedmiotowe interpretacje indywidualne, odpowiada ich zobowiązaniu z tytułu podatku od osób prawnych w Irlandii. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego można zatem przypisać Irlandii. Jeżeli chodzi o finansowanie środków z zasobów państwa, zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości środek, za pośrednictwem którego organy publiczne przyznają pewnym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które, choć nie wiąże się z pozytywnym przekazaniem zasobów państwowych, stawia jednak osoby, do których się ono stosuje, w korzystniejszej sytuacji finansowej od innych podatników, stanowi pomoc państwa ⁽¹²⁵⁾. W sekcji 8.2 Komisja wykaże, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego powodują obniżenie zobowiązania podatkowego ASI i AOE w Irlandii poprzez odstąpienie od podatku, który w innym przypadku przedsiębiorstwa te byłyby zobowiązane uiścić zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii. Poprzez rezygnację z dochodów podatkowych, które w innym przypadku Irlandia byłaby uprawniona uzyskać od ASI i AOE zgodnie z powyższym systemem podatkowym, kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego skutkują utratą zasobów państwowych ⁽¹²⁶⁾.
- (222) Jeżeli chodzi o drugi warunek stwierdzenia istnienia pomocy państwa, ASI i AOE należą do grupy Apple, która jest grupą wielonarodową prowadzącą działalność na światową skalę i funkcjonującą we wszystkich państwach członkowskich, zatem jakakolwiek pomoc na rzecz tych podmiotów może wpłynąć na handel wewnątrzunijny. Podobnie uznaje się, że środek przyznany przez państwo stanowi zakłócenie lub grozi zakłóceniem konkurencji w przypadku, gdy powoduje on poprawę pozycji konkurencyjnej jego beneficjenta w porównaniu z pozycją innych przedsiębiorstw, z którymi beneficjent konkuruje ⁽¹²⁷⁾. Apple projektuje, produkuje i wprowadza na rynek urządzenia łączności ruchomej i urządzenia multimedialne, komputery osobiste oraz przenośne cyfrowe odtwarzacze muzyczne. Spółka sprzedaje różnorodne powiązane oprogramowanie, usługi, urządzenia peryferyjne, rozwiązania sieciowe oraz treści i aplikacje cyfrowe dostarczane przez osoby trzecie na całym świecie. ASI prowadzi działalność w zakresie zakupu, sprzedaży i dystrybucji związaną ze sprzedażą produktów Apple'a na rzecz podmiotów powiązanych oraz klientów będących osobami trzecimi w regionach EMEA i APAC. AOE zajmuje się produkcją szeregu specjalistycznych produktów komputerowych przeznaczonych na rynek EMEA oraz dostarczaniem podmiotom powiązanim wszystkich swoich produktów końcowych. W zakresie, w jakim w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego ASI i AOE zwalnia się ze zobowiązania podatkowego, które w innym przypadku musiałyby uiścić zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstwa uzyskanego w Irlandii, pomoc przyznana w ramach tych interpretacji stanowi pomoc operacyjną w tym sensie, że zwalnia te przedsiębiorstwa z obciążenia, które normalnie zobowiązane byłyby ponieść w ramach bieżącego zarządzania lub normalnej działalności. Trybunał Sprawiedliwości konsekwentnie stoi na stanowisku, że pomoc operacyjna zasadniczo zakłóca konkurencję ⁽¹²⁸⁾, w związku z czym wszelka pomoc przyznana ASI i AOE powinna być uważana za zakłócającą konkurencję lub grożącą zakłóceniem konkurencji poprzez wzmocnienie pozycji finansowej ASI, AOE i grupy Apple na rynkach, na których prowadzą one działalność. W szczególności dzięki zwolnieniu tych przedsiębiorstw ze zobowiązania podatkowego, z którego w innym przypadku musiałyby się wywiązać, tak jak muszą się z niego wywiązać konkurencyjne przedsiębiorstwa, kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego uwalniają zasoby, które przedsiębiorstwa te mogą zainwestować w prowadzoną działalność gospodarczą, a tym samym zakłócają konkurencję na rynku, a zatem w tym przypadku spełniony został również czwarty warunek stwierdzenia istnienia pomocy.

⁽¹²³⁾ Zob. sprawa C-399/08 P, Komisja przeciwko Deutsche Post, EU:C:2010:481, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽¹²⁴⁾ Zob. sprawa C-399/08 P, Komisja przeciwko Deutsche Post, EU:C:2010:481, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽¹²⁵⁾ Zob. sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja Europejska przeciwko Rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, EU:C:2011:732, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽¹²⁶⁾ Zob. sprawa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, EU:C:2009:709, pkt 58.

⁽¹²⁷⁾ Zob. sprawa 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, pkt 11 oraz sprawy połączone T-298/97, T-312/97 itd. Alzetta, EU:T:2000:151, pkt 80.

⁽¹²⁸⁾ Sprawa C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, pkt 55 (podkreślenie dodane). Zob. również sprawa C-494/06 P, Komisja przeciwko Włochom i Wam, EU:C:2009:272, pkt 54 i przywołane tam orzecznictwo oraz C-271/13 P, Rousse Industry przeciwko Komisji, EU:C:2014:175, pkt 44. Sprawy połączone C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, Comitato „Venezia vuole vivere” i inni przeciwko Komisji, EU:C:2011:368, pkt 136. Zob. również sprawa C-156/98, Niemcy przeciwko Komisji, EU:C:2000:467, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo.

- (223) Jeżeli chodzi o trzeci warunek stwierdzenia istnienia pomocy, do celów art. 107 ust. 1 Traktatu korzyść oznacza korzyść gospodarczą, której dane przedsiębiorstwo nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych, tj. bez interwencji państwa⁽¹²⁹⁾. W związku z tym korzyść występuje zawsze, ilekroć sytuacja finansowa przedsiębiorstwa ulega poprawie w wyniku interwencji państwa. Taką poprawę można wykazać poprzez porównanie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa wynikającej z zastosowania kwestionowanego środka z sytuacją finansową tego przedsiębiorstwa, która miałaby miejsce, gdyby środek ten nie zostałby przyznany⁽¹³⁰⁾. Korzyść może polegać zarówno na przyznaniu dodatniej korzyści gospodarczej, jak i na złagodzeniu opłat zwykle zawartych w budżecie przedsiębiorstwa⁽¹³¹⁾. Jeżeli chodzi o środki polityki budżetowej, korzyść może zostać przyznana poprzez różnego rodzaju ograniczenia obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa oraz, w szczególności, poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania lub kwoty należnego podatku⁽¹³²⁾. Jak wykaże Komisja w sekcji 8.2.2, kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego powodują obniżenie podatku od osób prawnych ASI i AOE w Irlandii poprzez obniżenie dochodu podlegającego opodatkowaniu, a tym samym ich podstaw opodatkowania, w celu nałożenia podatku od osób prawnych na te dochody zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego przynoszą zatem tych spółkom korzyść gospodarczą w formie obniżonej podstawy opodatkowania.
- (224) Jeżeli chodzi o selektywny charakter przyznanej korzyści, zgodnie z wcześniejszym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości w przypadku środka pomocy indywidualnej, w przeciwieństwie do programu, „ustalenie istnienia korzyści gospodarczej pozwala w zasadzie domniemywać selektywność tego środka”⁽¹³³⁾ i nie ma potrzeby badania selektywności środka zgodnie z zasadami trzyetapowej analizy opracowanej przez Trybunał Sprawiedliwości w zakresie programów podatkowej pomocy państwa⁽¹³⁴⁾. Mając na uwadze, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego stanowią środki pomocy indywidualnej przyznane wyłącznie na rzecz ASI i AOE, ustalenie, że środki te przynoszą korzyść tym spółkom, pozwala stwierdzić, iż korzyść ta ma charakter selektywny. Na potrzeby kompletności analizy Komisja zbada jednak te środki zgodnie z trzyetapową analizą opracowaną przez Trybunał Sprawiedliwości w zakresie programów podatkowej pomocy państwa, aby wykazać, że również z tej analizy wynika, że środki te mają selektywny charakter. W ten sposób ocena Komisji dotycząca kwestii, czy kwestionowane środki stanowią odejście od systemu odniesienia (drugi etap analizy selektywności), zbiegnie się jednak z oceną Komisji dotyczącą tego, czy środki te przynoszą korzyść spółkom ASI i AOE⁽¹³⁵⁾. Dzieje się tak, ponieważ określenie istnienia korzyści wynikającej ze środka podatkowego wymaga porównania sytuacji ekonomicznej beneficjenta tego środka z sytuacją ekonomiczną tego samego przedsiębiorstwa w sytuacji, w której środek nie zostałby przyznany, natomiast ustalenie odejścia od systemu odniesienia wymaga porównania sytuacji ekonomicznej beneficjenta tego środka z sytuacją ekonomiczną podmiotów, które znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej co beneficjent w świetle celów systemu odniesienia i które nie korzystają ze środka podatkowego będącego przedmiotem postępowania. Innymi słowy, jeżeli środek podatkowy powoduje nieuzasadnione obniżenie zobowiązania podatkowego beneficjenta, który w innym wypadku podlegałby wyższej wartości podatku zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw, zmniejszenie to stanowi zarówno korzyść przyznaną na podstawie środka podatkowego, jak i odstępstwo od systemu odniesienia.

8.2. ISTNIENIE SELEKTYWNEJ KORZYŚCI

- (225) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „art. 92 ust. 1 [obecnie art. 107 ust. 1] Traktatu wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy jest w stanie sprzyjać »niektórym przedsiębiorstwom lub

⁽¹²⁹⁾ Sprawa C-39/94, SFEI i in., EU:C:1996:285, pkt 60; sprawa C-342/96, Hiszpania przeciwko Komisji, EU:C:1999:210, pkt 41.

⁽¹³⁰⁾ Zob. sprawa 173/73, Włochy przeciwko Komisji, EU:C:1974:71, pkt 13.

⁽¹³¹⁾ Zob. na przykład sprawa C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100.

⁽¹³²⁾ Zob. sprawa C-66/02, Włochy przeciwko Komisji, EU:C:2005:768, pkt 78; sprawa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze i in., EU:C:2006:8, pkt 132; sprawa C-522/13, Ministerio de Defensa i Navantia, EU:C:2014:2262, pkt 21–31. Zob. również pkt 9 obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3.

⁽¹³³⁾ Zob. sprawa C-270/15 P, Belgia przeciwko Komisji, EU:C:2016:489, pkt 49 oraz sprawa C-15/14 P, Komisja przeciwko MOL, EU:C:2015:362, pkt 60.

⁽¹³⁴⁾ Zob. sprawa T-385/12, Orange przeciwko Komisji, EU:T:2015:117, pkt 53.

⁽¹³⁵⁾ W swoich uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania Apple twierdzi, że warunki wystąpienia korzyści i selektywności na potrzeby ustalenia istnienia pomocy państwa należy ocenić oddzielnie, gdyż dotyczą one dwóch różnych aspektów pojęcia pomocy państwa. W świetle faktu, że niniejsza decyzja dotyczy środka pomocy indywidualnej, a rozdzielenie tych warunków skutkowałoby zbędnym powielaniem, Komisja podjęła jednak decyzję o przeprowadzeniu oceny istnienia korzyści wraz z drugim etapem analizy selektywności.

produkcji niektórych towarów« w porównaniu do innych, które znajdują się, w świetle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Odpowiedź twierdząca oznacza, że dany przepis spełnia przesłankę selektywności⁽¹³⁶⁾.

- (226) W przypadku programów podatkowej pomocy państwa Trybunał Sprawiedliwości opracował trójstopniową analizę służącą określeniu, czy konkretny środek jest selektywny⁽¹³⁷⁾. W pierwszej kolejności identyfikuje się powszechny lub „zwykły” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim: „system odniesienia”. Po drugie ustala się, czy środek podatkowy objęty postępowaniem stanowi odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim rozróżnia podmioty gospodarcze, które w świetle celów tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jeżeli środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, następnie – w ramach trzeciego etapu analizy – określa się, czy środek jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu odniesienia. Środek podatkowy stanowiący odstępstwo od zastosowania systemu odniesienia może być uzasadniony, jeżeli stosującemu go państwu członkowskiemu udaje się wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad tego systemu podatkowego⁽¹³⁸⁾. W takim przypadku środek podatkowy nie jest selektywny. Ciężar dowodu podczas tego trzeciego etapu spoczywa na państwie członkowskim.

8.2.1. OKREŚLENIE SYSTEMU ODNIESIENIA

8.2.1.1. System odniesienia składający się ze zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii

- (227) Co do zasady system odniesienia obejmuje spójny zbiór zasad, które mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw objętych jego zakresem określonym przez cel tego systemu. Określenie systemu odniesienia zależy zatem od elementów, takich jak podatnicy, podstawa opodatkowania, zdarzenia podlegające opodatkowaniu oraz obowiązująca stawka podatkowa.
- (228) W tym przypadku systemem odniesienia są zwykle zasady opodatkowania zysku przedsiębiorstw w ramach irlandzkiego systemu podatku od osób prawnych, którego celem wewnętrznym jest opodatkowanie zysku wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Irlandii⁽¹³⁹⁾. Jak wyjaśniono w sekcji 2.3, podatek od osób prawnych w Irlandii pobiera się od zysków (dochodu i zysków powodujących powstanie obowiązku podatkowego) danego przedsiębiorstwa bez względu na sposób ich uzyskania⁽¹⁴⁰⁾. Punktem wyjścia do obliczenia podstawy opodatkowania danego przedsiębiorstwa jest jego wynik finansowy brutto⁽¹⁴¹⁾. Przedsiębiorstwa będące rezydentami Irlandii podlegają podatkowi od osób prawnych od ich dochodów oraz zysków kapitałowych uzyskiwanych na całym świecie⁽¹⁴²⁾. Przedsiębiorstwa niebędące rezydentami prowadzące działalność poprzez oddział lub agencję w Irlandii podlegają podatkowi od osób prawnych od zysków związanych z ich oddziałem lub agencją oraz od zysków kapitałowych wynikających ze zbycia aktywów dokonanego na potrzeby takiego oddziału lub takiej agencji⁽¹⁴³⁾. Przedsiębiorstwa niebędące rezydentami Irlandii oraz nieprowadzące działalności handlowej za pośrednictwem oddziału lub agencji w Irlandii podlegają jedynie podatkowi dochodowemu od wszelkich dochodów uzyskanych ze źródła irlandzkiego oraz podatkowi od dochodów kapitałowych uzyskanych w wyniku zbycia określonych irlandzkich aktywów, z zastrzeżeniem wszelkich ulg wynikających z umowy, które mogą być dostępne⁽¹⁴⁴⁾. Stawka podatku od osób prawnych mająca zastosowanie do zysku wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Irlandii wynosi 12,5 % dla zysku uzyskanego z dochodu z działalności operacyjnej oraz 25 % dla dochodu niebędącego dochodem z działalności operacyjnej⁽¹⁴⁵⁾. Z perspektywy wspomnianych zasad wszystkie przedsiębiorstwa uzyskujące dochód uznaje się za przedsiębiorstwa znajdujące się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, ponieważ celem tych zasad jest opodatkowanie zysku podlegającego opodatkowaniu w Irlandii. W związku z tym wszystkie przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu w Irlandii, bez względu na to, czy są czy nie są rezydentami, znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w odniesieniu do zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii.
- (229) Ten system odniesienia obejmuje zarówno przedsiębiorstwa niezintegrowane, które uzyskują swój zysk poprzez transakcje prowadzone na warunkach rynkowych zawarte na rynku oraz przedsiębiorstwa zintegrowane, które (częściowo) uzyskują swój zysk poprzez transakcje zawarte w ramach tego samego przedsiębiorstwa lub tej samej grupy przedsiębiorstw. W ramach irlandzkiego systemu podatku od osób prawnych nie dokonuje się rozróżnienia na przedsiębiorstwa, które uzyskują swój zysk jedynie poprzez transakcje rynkowe, takie jak samodzielne przedsiębiorstwa niezintegrowane, oraz przedsiębiorstwa, które uzyskują swój zysk poprzez transakcje wewnętrzne między przedsiębiorstwami z tej samej grupy przedsiębiorstw lub między częściami tego samego

⁽¹³⁶⁾ Zob. C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, pkt 40.

⁽¹³⁷⁾ Zob. sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., EU:C:2011:550.

⁽¹³⁸⁾ Zob. sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 65.

⁽¹³⁹⁾ Zob. również sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 50.

⁽¹⁴⁰⁾ Zob. motyw 69.

⁽¹⁴¹⁾ Zob. motyw 70.

⁽¹⁴²⁾ Zob. motyw 72.

⁽¹⁴³⁾ Zob. motyw 73.

⁽¹⁴⁴⁾ Zob. motyw 76.

⁽¹⁴⁵⁾ Zob. motyw 71.

przedsiębiorstwa, takie jak przedsiębiorstwa zintegrowane. Oba rodzaje przedsiębiorstw podlegają podatkowi od osób prawnych od ich dochodu podlegającego opodatkowaniu objętego standardową stawką podatku od osób prawnych zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii. W związku z tym przedsiębiorstwa niezintegrowane oraz zintegrowane podlegające opodatkowaniu w Irlandii powinny być uważane za przedsiębiorstwa znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w odniesieniu do tego systemu.

- (230) Fakt, że dochód podlegający opodatkowaniu uzyskany przez przedsiębiorstwa niezintegrowane i zintegrowane określa się w inny sposób, nie wpływa na zmianę tego wniosku. W przypadku przedsiębiorstwa niezintegrowanego, które zawiera transakcje na rynku, dochód podlegający opodatkowaniu takiego przedsiębiorstwa można zasadniczo bezpośrednio stwierdzić i obliczyć na podstawie takich transakcji rynkowych, ponieważ określenie dochodu opiera się na różnicy dochodu i kosztów rynku konkurencyjnego. W związku z tym, jako punkt wyjścia do określenia podstawy opodatkowania, do której zastosowanie ma irlandzki podatek od osób prawnych, przedsiębiorstwo niezintegrowane stosuje swoje wyniki finansowe brutto, ponieważ dochody te określa się na podstawie dyktowanych przez rynek nabywanych środków produkcji oraz produktów i usług sprzedanych przez przedsiębiorstwo. Z drugiej strony określenie dochodu podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorstwa zintegrowanego, bez względu na to, czy dane przedsiębiorstwo należy do grupy przedsiębiorstw lub prowadzi działalność w ramach więcej niż jednej jurysdykcji poprzez oddział, wymaga zastosowania szacunków. Dzieje się tak, ponieważ przedsiębiorstwo zintegrowane, którego części składowe zawierają transakcje między sobą, może ustalić ceny oraz warunki odnoszące się do tych transakcji wewnętrznych niezależnie od innych uczestników rynku, co z kolei określa dochód podlegający opodatkowaniu uzyskiwany przez części tego przedsiębiorstwa uczestniczącego w tych transakcjach⁽¹⁴⁶⁾. Różnica w określaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorstw niezintegrowanych i zintegrowanych wynika zatem z faktu, że zysków przedsiębiorstw zintegrowanych lub oddziałów nie można określić w wiarygodny sposób w oparciu o wymagane ustawowo sprawozdania finansowe w przeciwieństwie do przedsiębiorstw niezintegrowanych lub przedsiębiorstw, które nie angażują się w żaden sposób w transakcje wewnętrzne oraz w których sprawozdania finansowe odzwierciedlają ceny wyneogcowane na rynku zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Ta różnica w określaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorstw niezintegrowanych oraz zintegrowanych jest jednak jedynie środkiem do osiągnięcia ostatecznego celu, jakim jest określenie podstawy opodatkowania dla obu rodzajów przedsiębiorstw w sposób, który zapewnia, aby przedsiębiorstwa zintegrowane zostały opodatkowane na równi z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw.
- (231) Apple twierdzi⁽¹⁴⁷⁾, że transakcje między przedsiębiorstwami powiązаныmi nie są porównywalne z transakcjami między przedsiębiorstwami niepowiązаныmi. Apple cytuje decyzję w sprawie programu „groepsrentebox”⁽¹⁴⁸⁾, w której Komisja miała przyznać, że zależności finansowe między przedsiębiorstwami należącymi do grupy przedsiębiorstw oraz transakcje wewnątrz grupy nie wynikają z tych samych przesłanek konkurencyjnych i gospodarczych, jak te występujące między przedsiębiorstwami niepowiązаныmi, oraz że przesłanki te są różne, w związku z czym takie przedsiębiorstwa mogą wymagać różnego traktowania pod względem podatkowym. Przede wszystkim Komisja pragnie przypomnieć, że z uwagi na fakt, że każdy potencjalny środek pomocy należy ocenić pod względem merytorycznym w oparciu o obiektywne kryteria przewidziane w art. 107 ust. 1 Traktatu, nawet jeżeli można byłoby wykazać, że Komisja zadecydowała inaczej w innej decyzji, nie miałyby to wpływu na ustalenia określone w niniejszej decyzji⁽¹⁴⁹⁾.
- (232) W każdym razie Komisja nie podziela interpretacji decyzji w sprawie programu „groepsrentebox” dokonanej przez Apple'a. W przeciwieństwie do tego, co twierdzi Apple, decyzja ta nie potwierdza, że jeżeli na rzecz przedsiębiorstwa uzyskującego zyski poprzez transakcje wewnętrzne przyznaje się środek podatkowy, system odniesienia musi koniecznie ograniczać się do przedsiębiorstw uzyskujących zyski poprzez takie transakcje. Co więcej, nie można porównać celu środka podatkowego, którego dotyczy ta decyzja, do sytuacji w niniejszej sprawie, w związku z czym wnioski, jakie można wyciągnąć na podstawie tej decyzji nie mają zastosowania do niniejszej sprawy.
- (233) Władze niderlandzkie ustanowiły program „groepsrentebox” w celu zmniejszenia różnic w traktowaniu pod względem podatkowym finansowania kapitałowego i finansowania dłużnego w kontekście grupy oraz ograniczenia stosowania arbitrażu między tymi dwoma formami finansowania wewnątrzgrupowego⁽¹⁵⁰⁾.

⁽¹⁴⁶⁾ Taka sytuacja ma miejsce w przypadku ASI oraz AOE, gdzie zyski tych dwóch spółek należy przyporządkować w ramach oddziałów, rezydentów do celów podatkowych w Irlandii oraz siedzib głównych, które nie są rezydentami do celów podatkowych w Irlandii, chociaż w konkretnym przypadku ASI oraz AOE nie występuje żadna inna jurysdykcja, ponieważ siedziby główne nigdzie nie występują jako rezydenci do celów podatkowych.

⁽¹⁴⁷⁾ Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 209.

⁽¹⁴⁸⁾ Decyzja Komisji 2009/809/WE z dnia 8 lipca 2009 r. w sprawie programu obniżenia odsetek w ramach grupy (program groepsrentebox), który Niderlandy zamierzają wprowadzić w życie (C 4/07 (ex N 465/06)) (Dz.U. L 288 z 4.11.2009, s. 26) (zwana dalej „decyzją w sprawie programu „groepsrentebox”).

⁽¹⁴⁹⁾ Zob. sprawa C-100/15 P, Netherlands Maritime Technology Association przeciwko Komisji, EU:C:2016:254, pkt 110 oraz sprawa C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, pkt 21.

⁽¹⁵⁰⁾ Program zapewnił, by dodatnie saldo odsetek otrzymanych z tytułu pożyczek wewnątrzgrupowych i wypłaconych odsetek nie było objęte podatkiem według standardowej stawki podatku od osób prawnych wynoszącej wówczas 25,5 %, ale by został opodatkowany zgodnie z programem „groepsrentebox” według stawki wynoszącej 5 %.

W ostatecznej decyzji Komisja zauważyła, że ze względu na cel przedmiotowego środka jedynie „przedsiębiorstwa należące do grupy [a nie przedsiębiorstwa samodzielne] zostają w jej ramach skonfrontowane z arbitrażem między finansowaniem dłużnym i finansowaniem kapitałowym”⁽¹⁵¹⁾. W świetle tych uwag, a także w świetle celu programu, którym było „osłabienie zachęty do arbitrażu pomiędzy finansowaniem w drodze dokapitalizowania i pożyczki oraz w tym kontekście zagwarantowanie neutralności podatkowej”⁽¹⁵²⁾, Komisja uznała, że system odniesienia w tym przypadku powinien obejmować wyłącznie spółki podlegające podatkowi od osób prawnych i uczestniczące w transakcjach finansowych wewnątrz grupy⁽¹⁵³⁾. Z drugiej strony celem kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego jest określenie podstawy opodatkowania ASI oraz AOE do celów pobierania od tej kwoty irlandzkiego podatku od osób prawnych.

- (234) Chociaż można argumentować, iż cel, na którym opiera się decyzja w sprawie programu „groepsrentebox”, ma znaczenie jedynie w kontekście grupowym (ponieważ faktem jest, że samodzielnych spółek nie dotyczy kwestia arbitrażu między różnymi formami finansowania), określenie podstawy opodatkowania do celów obliczenia rocznego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych jest istotne i ma zastosowanie zarówno w odniesieniu do podmiotów, które osiągają swoje zyski poprzez transakcje wewnętrzne, jak i do samodzielnych spółek krajowych. Ponadto ASI funkcjonuje jako spółka odpowiadająca za zakupy i dystrybucję w grupie Apple, a AOE – jako spółka produkcyjna. Te spółki świadczą usługi na rzecz innych spółek grupy Apple. Transakcje, których dokonują, mogą być jednak dokonywane również poza grupą. W rzeczywistości Apple dokonuje zakupu większości swoich środków produkcji od niezależnych producentów.
- (235) Wspomniane cechy charakterystyczne tej sprawy potwierdzają, że uwagi Komisji zawartej w decyzji w sprawie programu „groepsrentebox” – iż w odniesieniu do finansowania dłużnego wewnątrz grupy sytuacja prawna i faktyczna przedsiębiorstw powiązanych jest nieporównywalna z sytuacją przedsiębiorstw niepowiązanych – nie można stosować w ogólny sposób do sytuacji, w których celem interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest określenie podstawy opodatkowania do celów pobierania podatku od osób prawnych od tej kwoty. Zgodnie z zasadą ceny rynkowej powiązania handlowe i finansowe między przedsiębiorstwami powiązаныmi zaangażowanymi w transakcje wewnętrzne nie powinny różnić się od powiązań, które zostałyby stworzone między przedsiębiorstwami niezależnymi⁽¹⁵⁴⁾. Celem zasad ustalania cen transferowych jest dokładnie to, aby transakcje między przedsiębiorstwami powiązanyimi/w ramach grupy przedsiębiorstw zostały porównane z transakcjami między przedsiębiorstwami niezależnymi, a każdą różnicę należy skorygować. W związku z powyższym powoływanie się przez Apple’a na decyzję w sprawie programu „groepsrentebox” jest bezzasadne.

8.2.1.2. System odniesienia nie ogranicza się jedynie do art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r.

- (236) Irlandia⁽¹⁵⁵⁾ oraz Apple⁽¹⁵⁶⁾ twierdzą, że przedsiębiorstwa niebędące rezydentami nie znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej, którą można porównać do przedsiębiorstw będących rezydentami, ponieważ przedsiębiorstwa będące rezydentami podlegają opodatkowaniu od dochodu uzyskiwanego na całym świecie, natomiast przedsiębiorstwa niebędące rezydentami podlegają jedynie opodatkowaniu od dochodu uzyskanego ze źródeł lokalnych, czyli dochodu z działalności operacyjnej uzyskanego bezpośrednio lub pośrednio poprzez irlandzką agencję lub irlandzki oddział lub od tego rodzaju agencji lub oddziału.
- (237) Komisja akceptuje to rozróżnienie, jednak nie uważa, że występowanie takiego rozróżnienia uzasadnia określenie oddzielnego systemu odniesienia różnego od zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii. Faktem pozostaje, że na potrzeby określania swoich podstaw opodatkowania oraz określania swojego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych oba rodzaje przedsiębiorstw znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w odniesieniu do celu wewnętrznego tego systemu, który polega na opodatkowaniu zysku wszystkich przedsiębiorstw, będących lub niebędących rezydentami, podlegających opodatkowaniu w Irlandii⁽¹⁵⁷⁾.
- (238) Jeżeli chodzi o metodę określania podstawy opodatkowania, zarówno podatnicy będący rezydentami, jak i niebędący rezydentami, podlegają opodatkowaniu od zysku (dochodu i zysków powodujących powstanie obowiązku podatkowego) bez względu na sposób ich uzyskania, który zarówno dla irlandzkich przedsiębiorstw będących rezydentami, jak niebędących rezydentami, określa się w oparciu o zasady określone w motywach 69 i (70). W tym przypadku, nawet jeżeli ASI oraz AOE są spółkami niebędącymi rezydentami, irlandzkie oddziały spółek ASI oraz AOE generują dochód oraz zyski, tak jak każda spółka będąca rezydentem zaangażowana

⁽¹⁵¹⁾ Decyzja w sprawie programu „groepsrentebox”, motyw 85.

⁽¹⁵²⁾ Decyzja w sprawie programu „groepsrentebox”, motyw 101.

⁽¹⁵³⁾ Decyzja w sprawie programu „groepsrentebox”, motyw 107.

⁽¹⁵⁴⁾ Zob. motyw 251.

⁽¹⁵⁵⁾ Zob. pismo Irlandii z dnia 4 maja 2015 r., s. 3.

⁽¹⁵⁶⁾ Uwagi Apple’a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 137, 210.

⁽¹⁵⁷⁾ Zob. w szczególności art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej z 1997 r.

w działalność handlową oraz, w przypadku dochodu związanego z produkcją lub sprzedażą towarów i usług w Irlandii, zarówno spółki będące rezydentami, jak i spółki niebędące rezydentami podlegają opodatkowaniu od tego samego rodzaju dochodu ⁽¹⁵⁸⁾.

- (239) Fakt, że przedsiębiorstwa będące i niebędące rezydentami znajdują się w porównywalnej sytuacji, jeżeli chodzi o metodę określania ich podstaw opodatkowania, potwierdza dalej orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w sprawie opodatkowania oddziałów w kontekście art. 49 Traktatu. Na przykład w wyroku w sprawie Royal Bank of Scotland Trybunał stwierdził, że przedsiębiorstwo z siedzibą w Grecji oraz grecki oddział przedsiębiorstwa z siedzibą w innym państwie członkowskim znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji. Chociaż Trybunał przyznał, że przedsiębiorstwa z siedzibami w Grecji podlegają opodatkowaniu od dochodu uzyskiwanego na całym świecie, natomiast przedsiębiorstwa niebędące rezydentami podlegają jedynie opodatkowaniu od zysku uzyskanego ze źródeł lokalnych, wyjaśnił następnie, że „okoliczności – jakie wynikają z ograniczonej suwerenności podatkowej państwa, gdzie uzyskiwany jest dochód, w odniesieniu do suwerenności podatkowej państwa, w którym dane przedsiębiorstwo ma siedzibę – nie są takimi okolicznościami, które zapobiegłyby uznaniu tych dwóch rodzajów spółek, przy takim samym poziomie wszystkich innych czynników, za przedsiębiorstwa znajdujące się w podobnej sytuacji, jeżeli chodzi o metodę określania podstawy opodatkowania” ⁽¹⁵⁹⁾. Podobnie w wyroku w sprawie CLT-UFA Trybunał stwierdził, że nie istnieje żadne obiektywne uzasadnienie dla traktowania spółki w sposób odmienny i mniej korzystny w zakresie jej niemieckiego oddziału z uwagi na fakt, że jej siedziba oraz zarząd mieszczą się w Luksemburgu; takie działanie byłoby uzasadnione, gdyby spółka ta wykonywała działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej z siedzibą lub zarządem w Niemczech. W szczególności Trybunał zauważył, „że unormowania krajowe w zakresie sposobu obliczania podstawy opodatkowania nie dokonują rozróżnienia spółek z siedzibą w innych państwach członkowskich zależnie od tego, czy wykonują one działalność za pośrednictwem oddziału, czy spółki zależnej, co mogłoby uzasadniać odmienne traktowanie tych dwóch rodzajów spółek” ⁽¹⁶⁰⁾.
- (240) Wbrew twierdzeniu Irlandii ⁽¹⁶¹⁾ Komisja nie uważa, aby orzecznictwo oznaczało, że przedsiębiorstwa będące oraz niebędące rezydentami muszą zostać opodatkowane na tych samych warunkach w odniesieniu do rodzaju źródeł dochodu podlegających opodatkowaniu. Komisja uznaje, że w wyniku zasady terytorialności przedsiębiorstwa będące oraz niebędące rezydentami podlegają opodatkowaniu od różnych źródeł dochodu, jak przyznał sam Trybunał. Komisja uważa raczej, że orzecznictwo oznacza, iż z uwagi na fakt, że przedsiębiorstwa będące oraz niebędące rezydentami podlegają tym samym zwykłym zasadom opodatkowania zysku przedsiębiorstw, status rezydencji podatnika będącego przedsiębiorstwem nie może uzasadniać dyskryminacyjnego traktowania pod względem podatkowym żadnego rodzaju przedsiębiorstwa podczas określania zobowiązań podatkowych w zakresie podatku od osób prawnych dla tych przedsiębiorstw zgodnie z tymi zasadami. Innymi słowy, oba rodzaje przedsiębiorstw znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, jeżeli chodzi o opodatkowanie zysku tych przedsiębiorstw podlegającego opodatkowaniu w Irlandii.
- (241) Jeżeli chodzi o określanie zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od osób prawnych, określa się je zarówno w przypadku przedsiębiorstw niebędących rezydentami, jak i będących rezydentami, w ten sam sposób, w szczególności poprzez zastosowanie standardowej stawki podatku od osób prawnych od kwoty zysku netto uzyskanej w wyniku działań przedsiębiorstwa będącego rezydentem lub oddziału przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem na koniec roku podatkowego ⁽¹⁶²⁾. W związku z powyższym, również z tej perspektywy, oba rodzaje przedsiębiorstw znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, jeżeli chodzi o opodatkowanie zysków tych przedsiębiorstw podlegającego opodatkowaniu w Irlandii.

8.2.1.3. *Wniosek dotyczący systemu odniesienia*

- (242) W świetle powyższego Komisja stwierdza, że systemem odniesienia, w oparciu o który należy zbadać kwestionowaną interpretację indywidualną prawa podatkowego, są zwykle zasady opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii, jak określono w motywie 228 oraz rozwinięto następnie w sekcji 2.3, których celem wewnętrznym jest opodatkowanie zysku wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Irlandii. Jak wyjaśniono w motywach 229 oraz 235, ten system odniesienia obejmuje zarówno przedsiębiorstwa zintegrowane, jak

⁽¹⁵⁸⁾ Jedynie w przypadku innego dochodu, w szczególności dochodu w postaci dywidend lub odsetek, spółki będące rezydentami podlegają opodatkowaniu od dochodu uzyskiwanego na całym świecie, natomiast w związku z tym spółki niebędące rezydentami zupełnie nie podlegają opodatkowaniu.

⁽¹⁵⁹⁾ Sprawa C-311/97, Royal Bank of Scotland EU:C:1999:2664, pkt 29.

⁽¹⁶⁰⁾ Sprawa C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, pkt 29.

⁽¹⁶¹⁾ Zob. np. pismo Irlandii z dnia 17 lipca 2015 r., pkt 32 i 33.

⁽¹⁶²⁾ W tym względzie zob. sprawa C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, pkt 33. „[...] do opodatkowania dochodów oddziału należy stosować stawkę równą stawce całkowitego opodatkowania, jaka miałyby zastosowanie w takich samych okolicznościach w przypadku wypłacenia zysku przez spółkę zależną spółce dominującej”. Zob. również sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 50.

i niezintegrowane, oraz, jak wyjaśniono w motywach 237–241, przedsiębiorstwa będące oraz niebędące rezydentami. Należy zatem uznać, że art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. stanowi integralną i niezbędną część tego systemu odniesienia, jednak sam w sobie nie jest oddzielnym systemem odniesienia.

- (243) Fakt, że zwykle zasady opodatkowania zysku przedsiębiorstw uzyskanego w Irlandii stanowią odpowiedni system odniesienia w tym przypadku, został potwierdzony samymi kwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego. Celem tych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego jest określenie rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu ASI oraz AOE uzyskanego w Irlandii do celu pobrania podatku od osób prawnych od tego zysku na podstawie tych zasad. W rzeczywistości roczny dochód podlegający opodatkowaniu uzyskany przez ASI oraz AOE w Irlandii, który wynika z zastosowania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej z 1997 r. po standardowej stawce podatku od osób prawnych wynoszącej 12,5 % dla dochodu z działalności operacyjnej oraz 25 % dla dochodu niebędącego dochodem z działalności operacyjnej, tak jak zysk każdego przedsiębiorstwa podlegającego opodatkowaniu w Irlandii, bez względu na to, czy chodzi o przedsiębiorstwo niezintegrowane lub zintegrowane, będące lub niebędące rezydentami. W związku z powyższym ostatecznym celem działania przeprowadzonego na potrzeby kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego jest otrzymanie rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu dla ASI oraz AOE, który zapewnia, aby przedsiębiorstwa niebędące rezydentami zostały opodatkowane od dochodów ze źródeł lokalnych w podobny sposób do przedsiębiorstw będących rezydentami zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii. Zgodnie z wyjaśnieniem samej Irlandii dostarczonym w toku procedury administracyjnej: „Irlandzki organ podatkowy, w toku swoich normalnych operacji, utrzymuje kontakt z podatnikami w celu zapewnienia przejrzystości w odniesieniu do zastosowania prawa podatkowego [...]. Celem jest zapewnienie, aby spółki te zapłaciły właściwy irlandzki podatek od tej proporcji swoich zysków, która mieści się w ramach zastosowania irlandzkiego podatku od osób prawnych, w tym, w związku z przedsiębiorstwami niebędącymi rezydentami, tej proporcji ich zysków, którą można przyporządkować działaniom irlandzkich oddziałów tych spółek. Właśnie w tym kontekście irlandzki organ podatkowy utrzymuje kontakt z Apple Operations Europe oraz Apple Sales International, żeby zapewnić, aby zyski przypisane ich irlandzkim oddziałom były proporcjonalne do działaniami podjętymi przez te oddziały”⁽¹⁶³⁾.

8.2.2. SELEKTYWNA KORZYŚĆ WYNIKAJĄCA Z ODSTĘPSTWA OD ZWYKŁYCH ZASAD OPODATKOWANIA ZYSKU PRZEDSIĘBIORSTW W IRLANDII PROWADZĄCA DO ZMNIEJSZENIA PODSTAWY OPODATKOWANIA

- (244) Funkcją interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest określenie z wyprzedzeniem zastosowania zwykłego systemu podatkowego w konkretnym przypadku, uwzględniając jego szczególną sytuację faktyczną oraz szczególne okoliczności. Podobnie jak każdy inny środek polityki budżetowej, przyznanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego musi respektować zasady pomocy państwa. Jeżeli interpretacja indywidualna prawa podatkowego zakłada rezultat, który nie odzwierciedla w wiarygodny sposób skutków normalnego stosowania zwykłego systemu podatkowego, ta interpretacja indywidualna może zapewnić selektywną korzyść na rzecz adresata w zakresie, w jakim to selektywne traktowanie powoduje obniżenie zobowiązania podatkowego danego podatnika w zainteresowanym państwie członkowskim w porównaniu ze spółkami będącymi w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- (245) W kwestionowanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przyjmuje się metody przydzielania zysku przez ASI oraz AOE swoim poszczególnym irlandzkim oddziałom, co pozwala tym spółkom określić ich dochód podlegający opodatkowaniu, a co za tym idzie ich zobowiązania podatkowe w zakresie podatku od osób prawnych w Irlandii w ujęciu rocznym przez okres obowiązywania tych interpretacji indywidualnych. Po ustaleniu, że zwykle zasady opodatkowania zysku przedsiębiorstw uzyskanego w Irlandii, w tym, nie ograniczając się do niego, art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., stanowią system odniesienia, w oparciu o który należy ocenić kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, istotne jest określenie, czy te interpretacje stanowią odstępstwo od tego systemu odniesienia prowadzące do nierównego traktowania spółek, które są w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jak wyjaśniono w motywie 224, ocena Komisji, czy kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego stanowią odstępstwo od systemu odniesienia, zbiegnie się z identyfikacją korzyści gospodarczej przyznanej ASI oraz AOE w wyniku tych interpretacji.

8.2.2.1. Zastosowanie zasady ceny rynkowej w zakresie stosowania art. 21 ust. 1 oraz art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r.

a) Art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. wymaga zastosowania metody przypisywania zysku

- (246) Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej z 1997 r. podatek od osób prawnych w Irlandii nalicza się od zysku przedsiębiorstw. Art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. przewiduje, że przedsiębiorstwo niebędące rezydentem

⁽¹⁶³⁾ Pismo Irlandii z dnia 9 lipca 2013 r., załącznik 1, s. 9.

w Irlandii, które prowadzi działalność handlową poprzez oddział lub agencję w Irlandii podlega opodatkowaniu „podatkiem od osób prawnych naliczanym od wszystkich zysków powodujących powstanie obowiązku podatkowego bez względu na źródło ich uzyskania”. Aby określić zobowiązanie podatkowe przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem w Irlandii zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej z 1997 r., należy w pierwszej kolejności określić jego zysk powodujący powstanie obowiązku podatkowego w znaczeniu art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r.

- (247) W tym celu w art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. określono, że podlegające opodatkowaniu zyski są równe „dowolnemu dochodowi z działalności operacyjnej uzyskanemu bezpośrednio lub pośrednio za pośrednictwem oddziału lub agencji bądź z oddziału lub agencji, a także dowolnemu dochodowi z majątku lub praw wykorzystywanych lub posiadanych przez oddział lub agencję lub w ich imieniu, przy czym zakres niniejszego ustępu nie obejmuje podzielonego zysku otrzymanego od przedsiębiorstw będących rezydentami w Państwie”. Wzmianka o dochodzie z działalności operacyjnej wskazuje, że dochód niebędący dochodem z działalności operacyjnej, tj. dochód pasywny, taki jak dochód z odsetek oraz dywidendy, jest wyłączony z zakresu stosowania wspomnianej sekcji. Art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. ma jednak zastosowanie do sytuacji, gdy zasadniczo nie można ustalić żadnego oddzielnego prawa własności do aktywów na podstawie umów między różnymi częściami tego samego przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem oraz gdy nie można wyznaczyć umownie ryzyka ani funkcji w celu zapewnienia wytycznych w sprawie zysku powodującego powstanie obowiązku podatkowego danego irlandzkiego oddziału w odróżnieniu od pozostałych części tego przedsiębiorstwa. Art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. nie zawiera również żadnego odniesienia co do sposobu rozróżnienia między dochodem z działalności operacyjnej zarejestrowanym na rachunkach irlandzkiego oddziału (bezpośrednio lub pośrednio) w odróżnieniu do dochodu generowanego przez pozostałe części przedsiębiorstwa poza Irlandią, a nie bezpośrednio lub pośrednio przez irlandzki oddział.
- (248) Sposób sformułowania oraz cel art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. ujawnia zatem, że przepis ten można zastosować jedynie w związku z metodą przypisywania zysku. Irlandia sama uznała, że art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. nie dostarcza wytycznych na temat sposobu określenia zysku powodującego powstanie obowiązku podatkowego irlandzkiego oddziału, jednak wymaga stosowania metody przypisywania zysku⁽¹⁶⁴⁾, tak jak to robi Apple⁽¹⁶⁵⁾. Potwierdzają to również same kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, których celem jest określenie metody przypisywania zysku w taki sposób, aby zyski powodujące powstanie obowiązku podatkowego irlandzkich oddziałów ASI oraz AOE można było określić na potrzeby art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., a następnie opodatkować zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii.

b) W art. 107 ust. 1 Traktatu wymaga się, aby metoda przypisywania zysku opierała się na zasadzie ceny rynkowej

- (249) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, jakkolwiek środek polityki budżetowej przyjmowany przez dane państwo członkowskie, w tym interpretacja indywidualna prawa zatwierdzająca metodę przypisywania zysku do określania podstawy opodatkowania danego oddziału, musi spełniać zasady pomocy państwa, które wiążą państwa członkowskie, oraz cieszyć się pierwszeństwem nad przepisami krajowymi poszczególnych państw członkowskich⁽¹⁶⁶⁾. Trybunał Sprawiedliwości orzekł już, że zmniejszenie podstawy opodatkowania, które wynika z zastosowania środka podatkowego umożliwiającego podatnikowi zastosowanie w transakcjach wewnątrz grupy cen transferowych, które nie przypominają cen, jakie naliczono by w warunkach wolnej konkurencji między przedsiębiorstwami samodzielnymi negocjującymi w porównywalnych okolicznościach zgodnie z zasadą ceny rynkowej, stanowi selektywną korzyść przyznaną temu podatnikowi do celów art. 107 ust. 1 Traktatu⁽¹⁶⁷⁾. Dzieje się tak, ponieważ zobowiązanie podatkowe podatnika – określone na podstawie zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw – zostaje zmniejszone w porównaniu z przedsiębiorstwami samodzielnymi, których dochód podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny ustalone na rynku i wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej.
- (250) W wyroku w sprawie belgijskiego systemu podatkowego ustanowionego na korzyść centrów koordynacyjnych⁽¹⁶⁸⁾ Trybunał Sprawiedliwości ocenił zaskarżenie decyzji Komisji, w której ustalono m.in., że metoda określania dochodu do opodatkowania na podstawie tego systemu zapewniała tym centrom selektywną korzyść⁽¹⁶⁹⁾. Zgodnie z tym systemem dochód podlegający opodatkowaniu jest określony ryczałtowo jako

⁽¹⁶⁴⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 21.

⁽¹⁶⁵⁾ Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 154 i 155: „w art. 25 ustawy podatkowej wymaga się przypisania zysków do danego oddziału”.

⁽¹⁶⁶⁾ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 81; sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja przeciwko Rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, EU:C:2011:732; sprawa C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, pkt 25 oraz postanowienie w sprawie C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, pkt 18; zob. również sprawa T-538/11, Belgia przeciwko Komisji, EU:T:2015:188, pkt 66.

⁽¹⁶⁷⁾ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁸⁾ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁹⁾ Decyzja Komisji 2003/757/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie systemu pomocy ustanowionego przez Belgię na korzyść centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii (Dz.U. L 282 z 30.10.2003, s. 25).

procent od kwoty kosztów operacyjnych i wydatków, z których wyłączone są koszty personelu i koszty finansowe. Zdaniem Trybunału „w celu zbadania, czy określenie opodatkowanych dochodów według systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych przysparza korzyści tym centrom, należy [...] porównać ten system z ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji”. Trybunał stwierdził następnie, że „skutkiem wyłączenia [kosztów personelu i kosztów finansowych] z kosztów uwzględnianych przy określeniu opodatkowanego dochodu tych centrów jest fakt, że ceny rozliczeń nie są podobne do cen, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji”, co Trybunał uznał za „[przynoszącą] korzyści centrom koordynacyjnym”⁽¹⁷⁰⁾.

- (251) Trybunał uznał zatem, że środek podatkowy pozwalający spółce zintegrowanej należącej do grupy kapitałowej naliczać ceny transferowe nieodzwoiercedlające cen, które zostałyby naliczone w warunkach wolnej konkurencji, tj. cen wynegocjowanych przez przedsiębiorstwa samodzielne negocjujące w porównywalnych okolicznościach zgodnie z zasadą ceny rynkowej, przynosi tej spółce selektywną korzyść, prowadząc do obniżenia jej podstawy opodatkowania i w związku z tym zobowiązania podatkowego określonego na podstawie zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw. Jak już wyjaśniono, zasada, zgodnie z którą transakcje między zintegrowanymi spółkami należącymi do grupy kapitałowej powinny być opłacane w taki sposób, jakby wynagrodzenie to było uzgodnione przez samodzielne spółki niezintegrowane prowadzące negocjacje w porównywalnych okolicznościach w warunkach pełnej konkurencji, nazywana jest „zasadą ceny rynkowej”. W swoim wyroku w sprawie belgijskiego systemu podatkowego dla centrów koordynacyjnych Trybunał Sprawiedliwości potwierdził zasadę ceny rynkowej jako punkt odniesienia dla określenia, czy zintegrowana spółka należąca do grupy kapitałowej otrzymuje selektywną korzyść do celów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu w wyniku zastosowania środka podatkowego, który określa ustalanie jej cen transferowych i zarazem jej podstawę opodatkowania.
- (252) Celem zasady ceny rynkowej jest zapewnienie, by transakcje zawierane między zintegrowanymi spółkami należącymi do grupy kapitałowej podlegały traktowaniu podatkowemu z uwzględnieniem odniesienia do kwoty zysku, którą uzyskano by, gdyby tych samych transakcji dokonywały samodzielne spółki niezintegrowane. W innym przypadku podczas określania swojej podstawy opodatkowania spółki zintegrowane należące do grupy kapitałowej korzystałyby z przychylnego traktowania zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw, które nie jest dostępne dla samodzielnych spółek niezintegrowanych, co prowadziłoby do nierównego traktowania spółek będących w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu takiego systemu, a mianowicie celu opodatkowywania zysków wszystkich spółek podlegających zakresowi opodatkowania tego systemu, ponieważ dochód podlegający opodatkowaniu obu spółek jest opodatkowany według takiej samej stawki podatku od osób prawnych.
- (253) Ta sama zasada ma zastosowanie do transakcji wewnętrznych różnych części tej samej spółki zintegrowanej, takich jak oddział, który zawiera transakcje z innymi częściami spółki, do której należy. Jak wyjaśniono w motywach 228–242, wszystkie przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w Irlandii, bez względu na to, czy będące lub niebędące rezydentami, niezintegrowane lub zintegrowane, powinno się uznawać za znajdujące się w porównywanej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu związanego z istotą zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii, który to cel polega na opodatkowaniu zysku wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Irlandii. Jak wyjaśniono w motywie 230, dochód podlegający opodatkowaniu przedsiębiorstwa niezintegrowanego określa się według cen dyktowanych przez rynek nabywanych środków produkcji oraz produktów i usług sprzedanych przez dane przedsiębiorstwo, jak odzwierciedlono na jego rachunkach, i to właśnie ten zysk tworzy punkt wyjścia do określenia podstawy opodatkowania, w oparciu o którą nakłady jest podatek od osób prawnych w Irlandii na podstawie art. 21 ust. 1 oraz art. 26 ustawy podatkowej z 1997 r. W związku z tym, w celu zapewnienia, aby metoda przypisywania zysku zatwierdzona w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie przynosiła selektywnie korzyści przedsiębiorstwu niebędącemu rezydentem prowadzącemu działalność poprzez oddział w Irlandii, metoda ta musi zapewniać, aby dochód podlegający opodatkowaniu tego oddziału, na który nałożony jest podatek od osób prawnych na podstawie art. 21 ust. 1 oraz art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., został określony w sposób wiarygodnie przybliżający wynik rynkowy zgodny z zasadą ceny rynkowej. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego umożliwiająca przedsiębiorstwu niebędącemu rezydentem przypisanie zysku swojemu oddziałowi w taki sposób, że oddział ten uzyskuje dochód podlegający opodatkowaniu, który nie przybliża wiarygodnie cen określonych na rynku wynegocjowanych zgodnie z zasadą ceny rynkowej przyniesie selektywną korzyść temu przedsiębiorstwu zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii, która to korzyść nie jest dostępna przedsiębiorstwom niezintegrowanym w stopniu umożliwiającym temu przedsiębiorstwu zmniejszenie jego podstawy opodatkowania, a co za tym idzie jej irlandzkiego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych.
- (254) Komisja uważa zatem, że na potrzeby określenia, czy irlandzki organ podatkowy przyznał selektywną korzyść ASI oraz AOE w drodze kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, konieczne jest

⁽¹⁷⁰⁾ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 96 i 97.

zastosowanie zasady przewidującej, że transakcje w ramach przedsiębiorstwa zintegrowanego należy zawierać, tak jakby były zawierane na rynku między przedsiębiorstwami niezintegrowanymi⁽¹⁷¹⁾. Jedynie jeżeli ceny naliczane za transakcje wewnątrz przedsiębiorstwa, które stosuje się do określania podstawy opodatkowania części składowych tego przedsiębiorstwa, wiarygodnie przybliżają ceny wynegocjowane na rynku zgodnie z zasadą ceny rynkowej, można wykluczyć obecność selektywnej korzyści zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu. Dzieje się tak, ponieważ jedynie w tym scenariuszu przedsiębiorstwa niebędące rezydentami będą traktowane na równi z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, jeżeli chodzi o określenie ich podstaw opodatkowania, a co za tym idzie ich zobowiązań z tytułu podatku od osób prawnych zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii.

- (255) Wbrew temu, co twierdzą Irlandia⁽¹⁷²⁾ oraz Apple⁽¹⁷³⁾, Komisja nie stosuje bezpośrednio art. 7 ust. 2 lub art. 9 modelowej konwencji OECD lub wytycznych sporządzonych przez OECD w sprawie przypisywania zysku lub ustalania cen transferowych, jak opisano w art. 2.4, w swojej ocenie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących przypisywania zysku oraz ustalania cen transferowych pod kątem pomocy państwa. Jak wyjaśniono w motywie 79, ramy OECD składają się z niewiążących wytycznych w sprawie metod przypisywania zysku oraz ustalania cen transferowych, które nie dotyczą bezpośrednio kwestii pomocy państwa⁽¹⁷⁴⁾. Podczas badania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w ramach zasady pomocy państwa Komisja stosuje raczej art. 107 ust. 1 Traktatu oraz zasadę ceny rynkowej zgodnie z interpretacją Trybunału Sprawiedliwości, jak opisano w motywie 250. Chociaż ramy OECD nie są wiążące, Komisja uważa jednak, że ramy te zapewniają użyteczne wytyczne dla organów podatkowych oraz przedsiębiorstw wielonarodowych w sprawie sposobu zapewnienia, aby ustalenia dotyczące ustalania cen transferowych oraz przypisywania zysku generowały wyniki zgodne z warunkami rynkowymi. W związku z tym w stopniu, w jakim metoda przypisywania zysku odbiega od wytycznych zawartych w tych ramach, wskazuje to dodatkowo, że ta metoda nie skutkuje otrzymaniem wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Z drugiej strony interpretacja indywidualna prawa podatkowego obejmująca metodę przypisywania zysku, która jest w pełni zgodna z zapisami wytycznych zawartych w ramach OECD oraz utrzymana w ich duchu, w tym wytycznych w sprawie wyboru najodpowiedniejszej metody ustalania cen transferowych, najprawdopodobniej nie przynosi selektywnej korzyści jej odbiorcy.
- (256) W przeciwieństwie do wyjaśnień Irlandii⁽¹⁷⁵⁾ Komisja stosuje zasadę ceny rynkowej w tym kontekście nie jako podstawę „nakładania” podatków, które w przeciwnym wypadku nie byłyby należne w ramach systemu odniesienia, ale jako punkt odniesienia, aby sprawdzić, czy dochód podlegający opodatkowaniu danego oddziału, do którego stosuje się zwykle zasady opodatkowania zysku przedsiębiorstw, jest określany w sposób zapewniający, aby przedsiębiorstwa niezintegrowane niebędące rezydentami prowadzące działalność za pośrednictwem oddziału w Irlandii nie były traktowane korzystnie w ramach tych zasad w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny określone na rynku wynegocjowane zgodnie z zasadami ceny rynkowej.
- (257) Ponadto, jeżeli chodzi o zapewnienia Irlandii, że irlandzkie prawo podatkowe nie umożliwia nakładania podatków na podstawie ogólnych zasad⁽¹⁷⁶⁾, Komisja przypomina, że stosowana przez nią zasada ceny rynkowej wynika z art. 107 ust. 1 Traktatu zgodnie z interpretacją Trybunału Sprawiedliwości, która jest wiążąca dla państw członkowskich oraz z zakresu, jaki nie został wyłączony z zakresu krajowych przepisów prawa podatkowego⁽¹⁷⁷⁾. Zasada ta ma zatem zastosowanie niezależnie od tego, czy dane państwo członkowskie włączyło zasadę ceny rynkowej do swojego krajowego systemu prawnego.

⁽¹⁷¹⁾ W pkt 154 i 155 swoich uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania Apple stwierdza podobnie, że przypisanie zysku dokonane zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. wymaga, aby oddział był traktowany jako „jednostka samodzielna”.

⁽¹⁷²⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 38 i nast.

⁽¹⁷³⁾ Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 228 i nast.

⁽¹⁷⁴⁾ Komisja stwierdziła już wyraźnie w decyzji o wszczęciu postępowania, że nie zastosowała wytycznych OECD w sprawie cen transferowych jako źródła prawa, a raczej oparła się na tych wytycznych jako na dokumencie referencyjnym, przy czym jednocześnie odwoływała się do zasady ceny rynkowej zgodnie z interpretacją Trybunału Sprawiedliwości. W rzeczywistości po opisanie wytycznych OECD w sprawie cen transferowych oraz zasady ceny rynkowej Komisja stwierdza dalej w motywie 57), że „w świetle tych ogólnych uwag, że Komisja zbada, czy kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego są zgodne z zasadą ceny rynkowej”.

⁽¹⁷⁵⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 43.

⁽¹⁷⁶⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 42, który odnosi się do wyroku irlandzkiego Sądu Najwyższego, które brzmi: „zgodnie z utrwaloną zasadą praworządności nie można nałożyć podatków na obywatela, chyba że brzmienie ustawy wyraźnie nakłada takie zobowiązanie”. (Texaco (Ireland) Ltd. przeciwko Murphy (Inspector of Taxes) [1991], 2 irlandzkie sprawozdania 449 i 454 (Sąd Najwyższy).

⁽¹⁷⁷⁾ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 81.

c) **Wniosek: standard oceniania, czy kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego przynoszą selektywną korzyść ASI oraz AOE**

- (258) W świetle powyższych uwag, jeżeli można wykazać, że metody przypisywania zysku przyjęte przez irlandzki organ podatkowy w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego skutkują tym, że dochód podlegający opodatkowaniu ASI i AOE w Irlandii odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej zgodnie z zasadą ceny rynkowej, należy uznać, że interpretacje te przynoszą selektywną korzyść tym przedsiębiorstwom na potrzeby art. 107 ust. 1 Traktatu w zakresie, w jakim prowadzą one do obniżenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których podstawę opodatkowania określa się według zysków, jakie generują w ramach warunków rynkowych.
- (259) W sekcjach 8.2.2.2 i 8.2.2.3 Komisja wykaże, że kwestionowana interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi odstępstwo od zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii, ponieważ metody zatwierdzone w tych interpretacjach umożliwiają ASI i AOE określenie ich rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Irlandii w sposób, który odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.
- (260) Po pierwsze, Komisja uważa, że przyjęcie przez irlandzki organ podatkowy nieuzasadnionego założenia, iż licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, powinny zostać przypisane poza Irlandią – na czym oparto metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego – prowadzi do tego, że roczny dochód podlegający opodatkowaniu ASI i AOE w Irlandii odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej ⁽¹⁷⁸⁾.
- (261) Idąc podobnym tokiem rozumowania i nie naruszając wniosku przedstawionego w motywie 260, Komisja uważa, że nawet gdyby irlandzki organ podatkowy miał rację, przyjmując nieuzasadnione założenie, że licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, powinny zostać przypisane poza Irlandią – co kwestionuje Komisja – metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego w dalszym ciągu prowadzą do tego, że roczny dochód podlegający opodatkowaniu ASI i AOE w Irlandii odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, ponieważ metody te w każdym przypadku opierają się na niewłaściwych wyborach metodycznych ⁽¹⁷⁹⁾.
- (262) Przed rozwinięciem obu toków rozumowania Komisja zauważa, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydano bez sprawozdania z przypisania zysku lub sprawozdania w sprawie cen transferowych przygotowanego przez Apple'a. Podczas oceny wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej irlandzki organ podatkowy dysponował jedynie dokumentami podsumowanymi w sekcji 2.2.3. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła wątpliwości co do braku sprawozdania z przypisania zysku lub sprawozdania w sprawie cen transferowych; wątpliwości te nie zostały rozwiane. Dopiero po przyjęciu przez Komisję decyzji o wszczęciu postępowania zarówno Irlandia, jak i Apple wydały sprawozdania *ad hoc* z przypisania zysku, opracowane przez odpowiednio PwC i [doradca podatkowy Apple'a], aby po fakcie uzasadnić metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego. Aby zapewnić kompletność, Komisja rozważy również wyjaśnienia przedstawione w tych sprawozdaniach w zakresie, w jakim są one istotne, chociaż irlandzki organ podatkowy nie miał do nich dostępu w momencie wydawania wspomnianych interpretacji indywidualnych.
- (263) Co więcej, Komisja zauważa, że chociaż Irlandia stwierdziła, że w art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. nie przewidziano wymogu, zgodnie z którym w razie wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego irlandzki organ podatkowy musiałby przestrzegać wytycznych zawartych w ramach OECD, metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zapewniają wynagrodzenie za wszystkie przeprowadzone przez te oddziały działania na podstawie kosztów operacyjnych irlandzkich oddziałów zamiast wynagrodzenia z tytułu oddzielnych transakcji, które zawarły te oddziały ze swoimi odnośnymi siedzibami głównymi. Innymi słowy, wydaje się, że metody jednostronnego przypisywania zysków zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przypominają porozumienie w sprawie cen transferowych zawarte w oparciu o MMTN, w ramach którego jako wskaźnik poziomu dochodów zastosowano koszty operacyjne, jak opisano w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

⁽¹⁷⁸⁾ Zob. sekcja 8.2.2.2.

⁽¹⁷⁹⁾ Zob. sekcja 8.2.2.3.

8.2.2.2. **Selektywna korzyść wynikająca z przyjęcia przez irlandzki organ podatkowy nieuzasadnionego założenia, że licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, powinny zostać przypisane poza Irlandią**

(264) Jak wyjaśniono w motywach 265–321, Komisja uważa, że przyjęcie przez irlandzki organ podatkowy nieuzasadnionego założenia, iż licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, powinny zostać przypisane poza Irlandią – na czym oparto metody przypisywania zysku zaproponowane przez Apple'a i zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego – prowadzi do tego, że roczny dochód podlegający opodatkowaniu ASI i AOE w Irlandii odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.

a) **Alokacja zysku wewnątrz spółki obejmuje przypisanie aktywów, funkcji i ryzyk do różnych części tej spółki**

(265) W kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego irlandzki organ podatkowy zatwierdził metody jednostronnego przypisywania zysku w odniesieniu do przypisania zysku irlandzkim oddziałom ASI i AOE. Metody te opierają się na nieuzasadnionym założeniu, że licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, powinny zostać w całości przypisane poza Irlandią⁽¹⁸⁰⁾. Na podstawie tego założenia dochód podlegający opodatkowaniu ASI i AOE w Irlandii określa się poprzez zastosowanie metody ustalania cen transferowych przypominającej MMTN, przy czym irlandzkie oddziały traktuje się jako „weryfikowaną stronę”, a pozostały zysk ASI i AOE przypisuje się poza Irlandią⁽¹⁸¹⁾.

(266) Irlandia stwierdza, że zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. może ona opodatkować jedynie tę część zysków spółki, która jest proporcjonalna do działalności irlandzkich oddziałów, i że to oznacza, że do celów przypisywania zysku irlandzki organ podatkowy musi uwzględnić jedynie działalność, którą prowadzono w irlandzkich oddziałach⁽¹⁸²⁾. Zdaniem Irlandii licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, nie powinny zostać przypisane irlandzkim oddziałom do celów podatkowych, ponieważ w oddziałach tych nie prowadzi się żadnej działalności zarządczej związanych z tymi licencjami⁽¹⁸³⁾. Irlandia stwierdza, że zatwierdzając metodę obliczania dochodu irlandzkich oddziałów podlegającego opodatkowaniu w oparciu jedynie o punkt widzenia irlandzkich oddziałów, irlandzki organ podatkowy właściwie zastosował przepisy art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. i nie przyznał selektywnej korzyści na rzecz ASI lub AOE.

(267) Komisja nie przyjmuje tego sposobu rozumowania.

(268) Jak wyjaśniono w sekcji 8.2.2.1, zastosowanie przepisów art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. wymaga zastosowania metody przypisywania zysku opartej na zasadzie ceny rynkowej. Jeżeli dwie niezależne spółki zawierają ze sobą transakcję, cena policzona za tę transakcję odzwierciedla funkcje, które każda z tych spółek pełni w ramach tego stosunku, przy uwzględnieniu użytych aktywów i ryzyka podejmowanego przez te spółki. Jeżeli zatem transakcję zawierają ze sobą dwie spółki powiązane, aby upewnić się co do tego, czy cena transakcji wewnątrz grupy jest zgodna z zasadą ceny rynkowej, należy porównać ze sobą użyte aktywa, pełnione funkcje i ryzyko podejmowane przez każdą z tych spółek⁽¹⁸⁴⁾.

(269) W przeciwieństwie do sytuacji, w której ustalanie cen transferowych jest stosowane do ustalenia warunków handlowych między różnymi spółkami należącymi do tej samej grupy przedsiębiorstw, w przypadku przypisania zysku różnym częściom tej samej spółki przypisanie aktywów, funkcji i ryzyka nie jest ustalone z góry, ale

⁽¹⁸⁰⁾ Zob. np. uwagi Irlandii do decyzji o wszczęciu postępowania, s. 7., zgodnie z którymi „[specjalista ds. zarządzania zyskiem, który zatwierdził podstawę przypisania zysków w 1991 r.] zwrócił szczególną uwagę na fakt, że irlandzkie oddziały nie miały żadnych praw do własności intelektualnej Apple'a, która była ważnym źródłem dochodów spółek”. Zob. również fragment wywiadu z dnia 30 listopada 1990 r., który zacytowano w motywie 64 i w którym stwierdzono, że „zdaniem [doradcy podatkowego Apple'a] zysk pochodzi z trzech źródeł – technologii, marketingu i produkcji. Do irlandzkiego oddziału odnosi się jedynie produkcja”.

⁽¹⁸¹⁾ Zob. motyw 329.

⁽¹⁸²⁾ Zob. motywy 159 i 200.

⁽¹⁸³⁾ Zob. motywy 113, 185, 195 i 213.

⁽¹⁸⁴⁾ Zob. pkt 1.42 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., przytoczony w przypisie 61.

określa się je poprzez przypisanie zysku Wynika to z tego, że w przypadku przypisywania zysku wewnątrz spółki żadna z części składowych tej spółki nie posiada odrębnej osobowości prawnej, w związku z czym nie można powiedzieć, że którakolwiek z tych części jest w samodzielnym posiadaniu aktywów lub posiada zobowiązania wobec tej spółki. Podmiotem, który jest posiadaczem aktywów i ma zobowiązania wobec wierzycieli, jest natomiast spółka jako całość, na którą składają się jej części. W ramach gwarancji wierzycielowi takiej spółki mogłoby przysługiwać roszczenie do wszystkich aktywów spółki w razie jej niewypłacalności, bez względu na to, czy aktywa te zostały przypisane wewnętrznie lub – do celów podatkowych – siedzibie głównej spółki bądź konkretnemu oddziałowi.

- (270) Co więcej, w takich przypadkach nie można w bezpośredni i wiarygodny sposób ustalić własności aktywów na podstawie wymaganych ustawowo sprawozdań finansowych takiej spółki⁽¹⁸⁵⁾. Chociaż fizyczna obecność pracowników lub aktywów w obrębie danej jurysdykcji, na przykład położenie zakładu produkcyjnego, może stanowić wskazówkę w celu właściwego przypisania tych aktywów w ramach spółki, wartości niematerialne i prawne należące do spółki lub posiadane przez spółkę, takie jak licencje na korzystanie z własności intelektualnej, nie mają formy materialnej, w związku z czym trudniej jest dokonać ich przypisania do celów podatkowych. Podobnie, ponieważ między dwoma częściami tej samej spółki nie mogą istnieć żadne ustalenie umowne, własność aktywów (materialnych lub niematerialnych i prawnych) wewnątrz tej spółki nie może być ustalona umownie.
- (271) W związku z tym, ponieważ irlandzkie oddziały ASI i AOE nie mają osobowości prawnej odrębnej od spółek, do których należą, o żadnym z tych oddziałów ani o żadnej innej części tych spółek, w szczególności o ich odnośnych siedzibach głównych, nie można powiedzieć, że są one w samodzielnym posiadaniu aktywów lub posiadają zobowiązania tych spółek. Nie można również powiedzieć, że siedziby główne ASI i AOE lub ich odnośne irlandzkie oddziały odrębnie posiadały licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a. W każdym przypadku tego rodzaju licencje na korzystanie z własności intelektualnej posiada raczej spółka jako całość, na którą składają się jej poszczególne części.
- (272) W celu zapewnienia, by przypisanie zysku oddziałowi doprowadziło do uzyskania wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, należy uwzględnić, że aktywa, ryzyko, kapitał, prawa oraz obowiązki wynikające z transakcji zawieranych pomiędzy tym oddziałem a pozostałymi częściami tej samej spółki należą do spółki jako do całości, a nie do poszczególnych części spółki⁽¹⁸⁶⁾. Zyskami, które mają zostać przypisane oddziałowi, są wówczas zyski, które oddział uzyskałby na zasadzie ceny rynkowej, w szczególności w ramach transakcji z pozostałymi częściami spółki, gdyby był on oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach, uwzględniając pełnione funkcje, użyte aktywa i ryzyko podejmowane przez spółkę za pośrednictwem stałego zakładu oraz pozostałych części spółki.

⁽¹⁸⁵⁾ Można jednak ustanowić oddzielne rachunki do celów sprawozdawczości wewnętrznej, chociaż takie rachunki nie ograniczają w sposób wiążący możliwych roszczeń do aktywów i muszą być przedmiotem audytów lub weryfikacji przeprowadzanych przez podmioty zewnętrzne. W niniejszym przypadku jednak nawet takie orientacyjne i wewnętrzne ograniczenie nie miało miejsca albo nie zostało przedstawione Irlandii w momencie złożenia wniosku o kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego. Irlandia potwierdziła, że ASI nie zgłaszał irlandzkiemu organowi podatkowemu oddzielnych rachunków dla siedziby głównej i oddziału. Miało to miejsce również w przypadku AOE. Zob. motyw 101.

⁽¹⁸⁶⁾ Zob. również sekcja B-3 pkt (i) ppkt 14, s. 14 sprawozdania OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r.: „Tak jak pomiędzy przedsiębiorstwami niepowiązаныmi, ustalenie, które do którego przedsiębiorstwa należą aktywa i które przedsiębiorstwo ponosi ryzyko, odbywa się na podstawie wiążących prawnie umów lub innych możliwych do sprawdzenia porozumień prawnych. Podobne zasady mają zastosowanie do przedsiębiorstw powiązanych, pod warunkiem że te umowy lub ustalenia prawne odzwierciedlają rzeczywistą podstawę [...]. Podobnie jest w kontekście oddzielnego przedsiębiorstwa, w którym co do zasady nie ma wątpliwości co do tego, które przedsiębiorstwo posiada kapitał. Z kolei sytuacja faktyczna i prawna w kontekście stałych zakładów jest taka, że żadna pojedyncza część przedsiębiorstwa, które jest prawnym posiadaczem aktywów, nie przyjmuje ryzyka, nie posiada kapitału ani nie zawiera umów z oddzielnymi przedsiębiorstwami. Sytuacja prawna jest zatem korzystna w kontekście stałych zakładów, ponieważ w art. 7 ust. 2 ustalono wymóg, zgodnie z którym stały zakład musi być traktowany tak, jakby był on oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem, pełniącym własne funkcje, przyjmującym własne ryzyko oraz samodzielnie posiadającym lub wykorzystującym aktywa. W związku z tym konieczne jest, aby na podstawie zasady ceny rynkowej określonej w art. 7 opracowano mechanizm przypisywania ryzyka, własności ekonomicznej aktywów oraz kapitału do hipotetycznie oddzielnych i niezależnych stałych zakładów, aby hipotetycznie oddzielnemu i niezależnemu stałemu zakładowi przypisywano prawa i obowiązki wynikające z transakcji pomiędzy oddzielnymi przedsiębiorstwami a przedsiębiorstwem, którego częścią jest stały zakład, oraz aby uznawano i określano charakter kontaktów (tj. zdarzeń wewnątrz przedsiębiorstwa, które są równoważne transakcjom pomiędzy oddzielnymi przedsiębiorstwami) między hipotetycznie oddzielnym stałym zakładem a innymi częściami przedsiębiorstwa, którego częścią jest stały zakład”, s. 14.

- (273) Irlandia wydaje się uznawać⁽¹⁸⁷⁾, podobnie jak Apple⁽¹⁸⁸⁾, że określając dochód podlegający opodatkowaniu przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., irlandzki organ podatkowy powinien uwzględnić aktywa, funkcje i ryzyko dotyczące irlandzkiego oddziału tego przedsiębiorstwa. Apple przyjmuje również, że przypisywanie zysku zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. wymaga, aby oddział był traktowany jako „jednostka samodzielna”⁽¹⁸⁹⁾. Wbrew podejściu sugerowanemu przez Irlandię w motywie 266, w celu zapewnienia, aby metoda stosowana do przypisania zysku irlandzkiemu oddziałowi prowadziła do uzyskania wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, to na irlandzkim organie podatkowym spoczywał jednak obowiązek sprawdzenia, czy przypisanie licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple’a poza Irlandią zamiast irlandzkim oddziałom tych spółek było przypisaniem, które mogło zostać ustalone zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Ujmując rzecz bardziej szczegółowo, po otrzymaniu wniosku o zatwierdzenie zaproponowanych przez Apple’a metod przypisywania zysku irlandzkim oddziałom ASI i AOE irlandzki organ podatkowy miał obowiązek w pierwszej kolejności właściwie zbadać użyte aktywa, pełnione funkcje i ryzyko podejmowane przez te spółki za pośrednictwem ich irlandzkich oddziałów oraz pozostałych części tych spółek.
- (274) Irlandia i Apple twierdzą, że zgodnie z zasadą terytorialności ASI i AOE mogą podlegać opodatkowaniu wyłącznie z tytułu zysków z działalności prowadzonej w Irlandii. Kompetencje Irlandii w zakresie nakładania podatków są bowiem ograniczone do dochodów spółki uzyskanych w Irlandii, jak stanowi art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r.⁽¹⁹⁰⁾. Komisja zgadza się z tym opisem zasady terytorialności. Zasada terytorialności, której Komisja nie kwestionuje, dotyczy jednak prawa do opodatkowania. Zasada ta nie wyklucza konieczności określenia przez organy podatkowe zastosowanego przypisania aktywów, pełnionych funkcji i ryzyka podjętego przez przedsiębiorstwo niebędące rezydentem za pośrednictwem jego oddziału i innych części spółki, w tym własności intelektualnej, którymi dysponuje spółka jako całość, do celów określenia kwoty dochodu z takiego źródła w taki sposób, aby uzyskać wiarygodne przybliżenie wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Przedstawiając ten argument, Irlandia i Apple wydają się mylić zasadę terytorialności w zakresie opodatkowania źródła dochodu uzyskanego za pośrednictwem irlandzkich oddziałów z zachowaniem staranności w gromadzeniu faktycznych informacji na temat operacji ASI i AOE w celu zapewnienia, aby przypisanie aktywów, funkcji i ryzyk do tych spółek do celów określenia ich dochodów podlegających opodatkowaniu w Irlandii było zgodne z zasadą ceny rynkowej. Sprawdzając, czy metoda przypisywania zysku przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem prowadzi do otrzymania wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, nie należy stosować żadnych ograniczeń terytorialnych w odniesieniu do gromadzenia informacji.
- (275) Zarówno we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, jak i w dokumentach złożonych później przez Irlandię i Apple’a opis miejsca, w którym odbywa się zarządzanie własnością intelektualną Apple’a, oraz podmiotów, do których należy przypisać licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple’a, wskazuje, że zarządzanie własnością intelektualną odbywa się poza Irlandią⁽¹⁹¹⁾. Odniesiono się – z jednej strony do działalności przeprowadzanej przez siedziby główne ASI i AOE oraz – z drugiej strony – do funkcji i działalności gospodarczej prowadzonej przez Apple Inc., a w szczególności działalności prowadzonej przez kadrę zarządzającą Apple’a w Stanach Zjednoczonych. Ponieważ jednak większość członków rad dyrektorów ASI i AOE znajduje się w Stanach Zjednoczonych i jednocześnie jest zatrudniona przez Apple Inc.⁽¹⁹²⁾, nie jest jasne, czy działalność, o której mowa, jest przypisywana siedzibom głównym ASI i AOE czy Apple Inc.. Komisja zbada wpływ obu scenariuszy na przypisanie zysku oddzielnym irlandzkim oddziałom ASI i AOE odpowiednio w motywach 276–307 i 308–318.

⁽¹⁸⁷⁾ Irlandia wyjaśniła, że zastosowanie przepisów art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. wymaga, aby irlandzki organ podatkowy podjął decyzję przy uwzględnieniu szczególnych faktów i okoliczności każdego przypadku, które mogą obejmować „funkcje pełnione przez którykolwiek z oddziałów, jego interesy dotyczące aktywów oraz ryzyka podejmowanego przez oddział (jeżeli takie interesy istnieją), charakter i poziom wszelkiego ryzyka podejmowanego przez oddział oraz ogólny wkład oddziału w zyski spółki”. Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 21.

⁽¹⁸⁸⁾ W pkt 154 i 155 swoich uwag dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania Apple stwierdza, że przypisanie zysku dokonane zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. przeprowadzono na podstawie następujących kryteriów: „(i) działalności oddziału (w szczególności pełnionych funkcji, posiadanych aktywów oraz ryzyka podejmowanego przez oddział), (ii) wartości wytworzonej przez tę działalność i rzeczywistych kosztów poniesionych przez oddział oraz (iii) porównania z innymi spółkami w porównywalnym sektorze lub branży”. Zdaniem Apple’a te kluczowe zasady stanowiły o zastosowaniu przepisów art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. w momencie wydania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego i mają nadal zastosowanie. Zob. również opinia [doradcy Apple’a] opisana w motywie 204.

⁽¹⁸⁹⁾ Uwagi Apple’a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 154 i 155:

⁽¹⁹⁰⁾ Pismo Irlandii z dnia 4 maja 2015 r., s. 4.

⁽¹⁹¹⁾ Zob. na przykład motywy 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 i 210.

⁽¹⁹²⁾ Zob. motyw 114.

b) Przepisanie aktywów, funkcji i ryzyka pomiędzy oddziałem prowadzącym szereg działań gospodarczych a siedzibą główną, która nie posiada fizycznej lokalizacji ani pracowników

- (276) Zarówno ASI, jak i AOE są zarejestrowane w Irlandii. Zgodnie z art. 23 A ustawy podatkowej z 1997 r. ASI i AOE nie były jednak rezydentami do celów podatkowych w Irlandii w okresie obowiązywania kwestionowanych interpretacji indywidualnych. W art. 23 A ustawy podatkowej z 1997 r., przed jego zmianą ustawą budżetową z 2013 r., zezwolono, aby spółki zarejestrowane w Irlandii były uznawane za rezydentów do celów innych niż podatkowe w Irlandii pod warunkiem spełnienia pewnych warunków. Ponieważ ostateczną kontrolę zarówno nad ASI, jak i nad AOE sprawowało przedsiębiorstwo będące rezydentem w państwie, które jest stroną umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, mianowicie spółka Apple Inc., która jest rezydentem do celów podatkowych w Stanach Zjednoczonych, a ponieważ obie spółki prowadziły działalność handlową w Irlandii za pośrednictwem swoich odpowiednich oddziałów i były zarządzane i kontrolowane poza Irlandią, zgodnie z odstępstwem dotyczącym prowadzenia działalności handlowej określonym w art. 23 A ustawy podatkowej z 1997 r. ASI i AOE zostały uznane za przedsiębiorstwa niebędące rezydentem w Irlandii⁽¹⁹³⁾. W tym względzie Apple stwierdziło, że rezydencja podatkowa ASI i AOE nie znajduje się „w żadnym miejscu”⁽¹⁹⁴⁾, natomiast Irlandia uznała, że obie spółki były „funkcjonalnie zarządzane i kontrolowane” w Stanach Zjednoczonych⁽¹⁹⁵⁾. Jak wyjaśniono w motywie 52, w okresie, w którym obowiązywały kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, spółki ASI i AOE można najtrafniej określić jako „bezpaństwowe” do celów rezydencji podatkowej.
- (277) Przeciwnie do stwierdzenia Irlandii⁽¹⁹⁶⁾ w swoim postępowaniu Komisja nie zbadała ani zgodności przepisów art. 23 A ustawy podatkowej z 1997 r. z zasadami pomocy państwa ani braku rezydencji podatkowej ASI i AOE wynikającego z zastosowania wspomnianego przepisu zgodnie z tymi zasadami. Nie zbadano również, czy struktura i organizacja spółek należących do grupy Apple w Irlandii jest zgodna z zasadami pomocy państwa. Jak wyjaśniono w motywie 39, w postępowaniu skupiono się natomiast na kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego oraz na ustaleniu, czy metody przypisywania zysku zatwierdzone przez irlandzki organ podatkowy w tych interpretacjach indywidualnych doprowadziły do przyznania pomocy państwa.
- (278) Komisja zauważa jednak, że wyciąg ze zbadanych sprawozdań finansowych ASI, który przedstawiono w jego sprawozdaniu rocznym za 2007 r. oraz na rysunku 6 w niniejszej decyzji, wydaje się wynikać z założenia, że ogólne wyniki finansowe brutto ASI podlegają standardowej irlandzkiej stawce podatku od osób prawnych w wysokości 12,5 %, która ma zastosowanie do dochodu z działalności operacyjnej. Co więcej, w nocie wyjaśniającej dołączony do szczegółowych obliczeń obciążenia podatkowego przedstawionych na rysunku 6 sprecyzowano, że „obecne obciążenie podatkowe jest niższe od standardowej stawki podatkowej w Irlandii. [...]”⁽¹⁹⁷⁾. Innymi słowy, wydaje się, że jako punkt wyjścia Apple przyjęło ogólny wynik finansowy brutto ASI

⁽¹⁹³⁾ Zob. motyw 50. W przeglądzie praktyk Irlandii w zakresie interpretacji indywidualnych dotyczących przypisywania zysków oddziałowi przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem (zob. motywy 384–396) Komisja zidentyfikowała sytuacje innych spółek zarejestrowanych w Irlandii, które nie są jej rezydentami do celów podatkowych, lecz są rezydentami jurysdykcji, w których spółki te są zarządzane i kontrolowane. Rezydencję podatkową spółek zarejestrowanych w Irlandii wykazano np. w [...] (zob. spółka [I]) i w [...] (zob. spółka [D]). W wielu przypadkach we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej nie określono rezydencji podatkowej.

⁽¹⁹⁴⁾ W zapisie przesłuchania pt. „Przenoszenie zysków za granicę oraz część 2 kodeksu podatkowego Stanów Zjednoczonych (Apple Inc.)” przed Stałą Senacką Podkomisją Śledczą Stanów Zjednoczonych z dnia 21 maja 2013 r., s. 45, dyrektor generalny Apple’a stwierdził: „rozumiem to w taki sposób, że w odniesieniu do żadnej z trzech jednostek zależnych, które właśnie Państwo wymienili [AOI, ASI i AEO], nie istnieje rezydencja podatkowa”. Zob. również rysunek 7 w niniejszej decyzji przedstawiający wyciąg ze sprawozdania rocznego ASI za 2012 r., w którym stwierdzono: „spółka nie jest rezydentem do celów podatkowych w żadnej jurysdykcji”.

⁽¹⁹⁵⁾ Zob. motywy 51, 112 i 200. Zob. również stwierdzenia Tima Cooka, dyrektora generalnego Apple’a, i Phillipa Bullocka, kierownika ds. operacji podatkowych, Apple Inc., w: Zapis przesłuchania pt. „Przenoszenie zysków za granicę oraz część 2 kodeksu podatkowego Stanów Zjednoczonych (Apple Inc.)” przed Stałą Senacką Podkomisją Śledczą Stanów Zjednoczonych, 21 maja 2013 r. s. 41.

⁽¹⁹⁶⁾ Zob. motywy 199 i 200.

⁽¹⁹⁷⁾ Przedstawiając obliczenie obciążenia podatkowego, Apple rozpoczyna od przyjęcia ogólnego wyniku finansowego brutto ASI (który w roku podatkowym 2007 wynosił około 1 844 mln USD) i stosuje irlandzką stawkę podatkową dla dochodu z działalności operacyjnej w wysokości 12,5 % w odniesieniu do tego ogólnego wyniku, aby ostatecznie uzyskać teoretyczne zobowiązanie z tytułu podatku od osób prawnych dla ASI w Irlandii (około 230 000 000 USD). Następnie dodaje do tej wartości obciążenie podatkowe powiązane z dochodem z odsetek opodatkowanym stawką 25 %. Od uzyskanej teoretycznej kwoty należnego podatku zgodnej ze standardową stawką podatkową Irlandii Apple odlicza kwotę ustaloną w taki sposób, aby zmniejszyć teoretyczne obciążenie podatkowe do poziomu obciążenia podatkowego zatwierdzonego w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego wydanych dla irlandzkiego oddziału ASI (około 8,9 mln USD). To odliczenie kwoty wynoszącej około 224 mln USD przedstawia się jako korektę o „dochód opodatkowany po niższych stawkach”.

jako podstawę opodatkowania do celów obliczenia swojego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Irlandii, zastosowało metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego jako sposób na obniżenie tej podstawy oraz przyjęło, że zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodów osób prawnych w Irlandii było niższe niż to, które było zasadniczo stosowane w odniesieniu do spółek podlegających opodatkowaniu w Irlandii ⁽¹⁹⁸⁾.

- (279) Mając powyższe na uwadze, w celu określenia, czy metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznają selektywną korzyść (a zatem pomoc państwa) spółkom takim jak ASI i AOE, należy ustalić, czy metody te prowadzą do tego, że roczny dochód podlegający opodatkowaniu ASI i AOE w Irlandii odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej ⁽¹⁹⁹⁾. Jest to uzależnione od tego, czy metody te prowadzą do uzyskania wiarygodnego przybliżenia poziomu zysku, jaki irlandzkie oddziały tych spółek uzyskałyby na zasadzie ceny rynkowej, w szczególności w ramach transakcji z pozostałymi częściami spółki, gdyby były one oddzielnymi i niezależnymi przedsiębiorstwami prowadzącymi taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach ⁽²⁰⁰⁾. Biorąc pod uwagę, że w okresie obowiązywania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego ASI nie posiadało żadnych innych oddziałów poza Irlandią, a jedyny oddział AOE poza Irlandią znajdował się w Singapurze, którego jednak ani Irlandia, ani Apple nigdy nie przedstawiały jako podmiotu pełniącego funkcje generujące ogólny zysk AOE, przyjęcie przez irlandzki organ podatkowy nieuzasadnionego założenia, zgodnie z którym licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a należy przypisać poza Irlandią, poskutkowało tym, że licencje te przypisano do celów podatkowych siedzibom głównym ASI i AOE.
- (280) Przed zatwierdzeniem metod przypisywania zysku, które oparto na nieuzasadnionym założeniu, że licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a należy przypisać poza Irlandią, irlandzki organ podatkowy powinien był również zbadać, czy przypisanie w ramach ASI i AOE było przypisaniem, które dwie niepowiązane spółki w sytuacji podobnej do sytuacji irlandzkich oddziałów i siedzib głównych ASI i AOE mogły uzgodnić zgodnie z zasadą ceny rynkowej. W tym celu irlandzki organ podatkowy miał obowiązek potwierdzenia, że licencje te powinny faktycznie zostać przypisane poza Irlandią, uwzględniając użyte aktywa, pełnione funkcje i ryzyko podejmowane przez te spółki za pośrednictwem irlandzkich oddziałów i ich odnośne siedziby główne. Jak wykazano w motywach 281–293, gdyby irlandzki organ podatkowy dokonał takiej analizy, stwierdziłby, że brak działalności związanej z własnością intelektualną Apple'a na poziomie odnośnych siedzib głównych oznaczał, że licencje te należy przypisać irlandzkim oddziałom do celów podatkowych, co mogło być jedynym możliwym skutkiem nieprzypisania tych licencji do siedzib głównych.
- (281) Na podstawie faktów przedstawionych Komisji ⁽²⁰¹⁾ okazuje się, że podczas okresu obowiązywania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego siedziby główne ASI i AOE istniały jedynie na papierze, ponieważ w tym okresie ASI i AOE nie posiadały fizycznej obecności ani pracowników poza Irlandią. W związku z brakiem pracowników jedynymi osobami, które mogły zapewnić pełnienie funkcji siedzib głównych, byli członkowie rady dyrektorów.
- (282) Apple twierdziło przy kilku okazjach, że rady dyrektorów ASI i AOE zapewniały pełnienie funkcji zarządzania własnością intelektualną ⁽²⁰²⁾. Jedynym przedstawionym dowodem potwierdzającym działalność prowadzoną

⁽¹⁹⁸⁾ Podobny proces zastosowano, aby obliczyć zobowiązanie z tytułu podatku od osób prawnych irlandzkiego oddziału ASI na rysunku 7, z tym że Apple stosuje stawkę podatku od osób prawnych wynoszącą [1–5] % w odniesieniu do ogólnego wyniku finansowego brutto ASI. Wartość [1–5] % przedstawiono jako średnią stawkę podatkową dla wszystkich jurysdykcji, na terenie których ASI prowadzi działalność. Nie przedstawiono żadnych dalszych szczegółów lub wyjaśnień co do tego, w jaki sposób Apple otrzymała wartość [1–5] %. Wydaje się niemożliwe, aby dopasować wartość [1–5] % do którejkolwiek średniej stawki podatkowej stosowanej w jurysdykcjach, na terenie których ASI prowadzi działalność, ponieważ ASI prowadzi działalność podlegającą opodatkowaniu jedynie w Irlandii.

⁽¹⁹⁹⁾ Zob. motyw 258.

⁽²⁰⁰⁾ Zob. motyw 272.

⁽²⁰¹⁾ Takich jak brak pracowników, brak stałego zakładu i brak odniesienia do jakichkolwiek zakładów biurowych odrębnych od Apple Inc.

⁽²⁰²⁾ Zob. motywy 113, 163, 189, 205 i 210.

przez rady dyrektorów ASI i AOE w okresie obowiązywania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego są jednak decyzje przyjęte na posiedzeniach rad dyrektorów, które opisano w protokołach we właściwych ramach czasowych, dostarczono do Komisji w trakcie postępowania i przedstawiono w tabeli 4 i tabeli 5 niniejszej decyzji. Protokoły te nie dowodzą jednak, że rady dyrektorów ASI i AOE pełniły aktywną i kluczową rolę w odniesieniu do zarządzania licencjami na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a oraz skutecznej ich kontroli. W podsumowaniu działalności rad dyrektorów ⁽²⁰³⁾ znajdującym się w przekazanych Komisji uwagach zawierających opis rozmów prowadzonych na tych posiedzeniach rad dyrektorów samo Apple nie zidentyfikowało żadnych rozmów, które dotyczyłyby własności intelektualnej.

(283) Można również zauważyć, że w protokołach nie opisano żadnych rozmów na temat decyzji dotyczących zawarcia lub zmiany umowy o podziale kosztów. Jak wspomniano w sekcji 2.5.4, umowa o podziale kosztów była zmieniana kilkakrotnie od 1991 r., a największych zmian dokonano w 2009 r. Wbrew stwierdzeniu Irlandii, zgodnie z którym rady dyrektorów ASI i AOE podjęły kluczowe decyzje o przystąpieniu do umowy o podziale kosztów oraz o pokryciu znacznych kosztów wynikających z przystąpienia do tej umowy ⁽²⁰⁴⁾, a także stwierdzenia Apple'a, zgodnie z którym rady dyrektorów podjęły decyzje dotyczące różnych zmian w umowie o podziale kosztów ⁽²⁰⁵⁾, w protokołach posiedzeń rad dyrektorów nie zarejestrowano żadnych rozmów na temat zmiany z 2009 r. ani żadnych innych rozmów dotyczących umowy o podziale kosztów lub własności intelektualnej Apple'a ⁽²⁰⁶⁾ aż do końca 2014 r., kiedy to omawiano nową strukturę Apple'a w Irlandii ⁽²⁰⁷⁾.

(284) Protokoły z całego okresu obejmującego lata 1980–2015, które przekazano Komisji, wskazują, że nie prowadzono absolutnie żadnych rozmów na temat umowy o podziale kosztów aż do sierpnia 2014 r., kiedy to odbyło się posiedzenie rady dyrektorów [...], z którego sporządzono protokół. To posiedzenie rady dyrektorów [...] było pierwszym, na którym [...]. Jednak nawet gdy w protokołach odnoszono się do umowy o podziale kosztów, wskazywano na zaangażowane innych osób w rozmowy o umowie o podziale kosztów w imieniu ASI i AOE, które nie były członkami rady dyrektorów ASI lub AOE i które nie były obecne na danym posiedzeniu ⁽²⁰⁸⁾. W każdym przypadku ze wszystkich protokołów przeanalizowanych przez Komisję wyraźnie wynika, że rady dyrektorów ASI i AOE rozpoczęły rozmowy na temat umowy o podziale kosztów dopiero pod koniec 2014 r., [...], a nie wtedy, gdy [...] kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego miały zastosowanie ⁽²⁰⁹⁾.

(285) Jak wynika z protokołów posiedzeń rad dyrektorów przekazanych Komisji, rady dyrektorów nie angażowały się w żadne szczegółowe rozmowy biznesowe przed rozpoczęciem rozmów na temat nowej struktury Apple'a w Irlandii, w wyniku czego – zdaniem Apple'a – interpretacja indywidualna z 2007 r. przestała być stosowana do ustalania rocznych dochodów ASI i AOE podlegających opodatkowaniu w Irlandii. W streszczeniu protokołów zawartym w tabeli 4 i tabeli 5 przedstawiono rozmowy z okresu od stycznia 2009 r. do września 2011 r.

⁽²⁰³⁾ Apple podsumowało opinię [doradcy Apple'a] na temat działań prowadzonych na posiedzeniach rad dyrektorów w następujący sposób: „Z protokołów posiedzeń AOE/ASI [...] wynika, że cały proces decyzyjny w kwestiach o kluczowym strategicznym znaczeniu dla ASI/AOE, obejmujący: (i) kwestie finansowe, takie jak decyzje inwestycyjne, dostęp do rachunków bankowych i kwestie związane z zachowaniem kapitału; (ii) rozważanie i zatwierdzanie sprawozdań finansowych; oraz (iii) delegowanie uprawnień w ramach określonych parametrów w odniesieniu do działalności gospodarczej, odbywał się w Stanach Zjednoczonych, a nie w Irlandii”. Uwaga z dnia 7 września 2015 r., s. 7; zob. motyw 205.

⁽²⁰⁴⁾ Zob. pismo Irlandii z dnia 4 maja 2015 r., s. 3.

⁽²⁰⁵⁾ Zob. motyw 113.

⁽²⁰⁶⁾ Rozmowy na posiedzeniach rad dyrektorów ASI i AOE, które odbyły się w sierpniu 2013 r. i na których udzielono pełnomocnictwa w zakresie ochrony własności intelektualnej, dotyczyły działania odnoszącego się do własności intelektualnej, którego wykonania ani ASI, ani AOE były w stanie zapewnić zgodnie z umową o podziale kosztów. W związku z tym delegowanie takich działań amerykańskiemu pracownikowi grupy nie było zasadniczo konieczne, ponieważ zgodnie z umową o podziale kosztów jedynie Apple Inc. miała zezwolenie na ochronę własności intelektualnej nawet w przypadku braku takiej delegacji. Zob. motyw 127.

⁽²⁰⁷⁾ Zob. sekcja 2.5.7.

⁽²⁰⁸⁾ W protokołach stwierdzono, że [...]. Zob. protokół posiedzenia rady dyrektorów ASI dotyczący [...]. Sierpień 2014 r., s. 7.

⁽²⁰⁹⁾ Zob. motyw 136.

w odniesieniu do ASI oraz z okresu od grudnia 2008 r. do września 2011 r. w odniesieniu do AOE⁽²¹⁰⁾. Z tych protokołów wynika, że z wyjątkiem jednej decyzji biznesowej dotyczącej przeniesienia aktywów z singapurskiego oddziału AOE do innej spółki należąca do grupy kapitałowej Apple⁽²¹¹⁾, rozmowy prowadzone w ramach rad dyrektorów ASI i AOE dotyczyły głównie zadań administracyjnych, tj. zatwierdzania sprawozdań finansowych i otrzymywania dywidend⁽²¹²⁾, a nie aktywnych lub kluczowych funkcji w zakresie zarządzania licencjami na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a.

- (286) Irlandia stwierdza, że decyzje biznesowe nie są podejmowane w Irlandii⁽²¹³⁾. Jak wynika jednak z protokołów posiedzeń rad dyrektorów ASI i AOE, niekiedy zlecano pracownikom Apple'a zlokalizowanym w Irlandii pełnienie różnych funkcji, w tym wszystkich funkcji rady dyrektorów⁽²¹⁴⁾. W związku z tym Irlandia nie może stwierdzić, że w Irlandii nie pełniono żadnych istotnych funkcji. W każdym przypadku protokoły posiedzeń rad dyrektorów ASI i AOE pozwalają na dokładne wyśledzenie i wytyczenie granic działań siedzib głównych, czego nie można powiedzieć o działaniach przeprowadzanych w irlandzkich oddziałach, które zatrudniają setki pracowników działających w różnych obszarach.
- (287) Apple argumentuje, że działania rad dyrektorów ASI i AOE zostały zagwarantowane na „rozliczne sposoby”⁽²¹⁵⁾, nie podając dalszych wyjaśnień. Ponieważ wydaje się, że słowo „liczne” odnosi się w tym kontekście do nieokreślonego i niepoliczalnego zbioru elementów, których nie można w związku z tym sprawdzić lub wydzielić, zastosowanie metody przypisywania zysku w oparciu o takie nieokreślone elementy nie może doprowadzić do uzyskania wyniku rynkowego, ponieważ nie można dokonać oceny zgodności tej metody z zasadą ceny rynkowej w sposób obiektywny. W każdym przypadku z uwagi na fakt, że większość członków rad dyrektorów ASI i AOE jest zlokalizowana w Stanach Zjednoczonych i jednocześnie zatrudniona przez spółkę Apple Inc., gdyby takie działania były znaczące, zostałyby co do zasady uznane, że ASI i AOE posiadają stały zakład w Stanach Zjednoczonych. To samo dotyczy domniemanej działalności siedzib głównych ASI i AOE prowadzonej poza posiedzeniami rad dyrektorów. W przypadku ASI Komisja zauważa również, że członkowie jej rady dyrektorów nie otrzymują żadnego wynagrodzenia i że – przyjmując, że członkowie rady dyrektorów są wynagradzani na zasadach rynkowych – fakt ten również potwierdza, że prowadzone przez nich działania nie mają wartości dla siedziby głównej ASI.
- (288) Wspomniane siedziby główne nie tylko nie pełniły aktywnych ani kluczowych funkcji w odniesieniu do zarządzania licencjami na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, lecz również nie posiadały możliwości, aby pełnić takie funkcje w okresie obowiązywania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Działania z zakresu zarządzania, które miały być wykonywane w związku z własnością

⁽²¹⁰⁾ W tabeli podsumowującej przekazanej przez Irlandię w dniu 22 kwietnia 2016 r. wymieniono 57 posiedzeń rady dyrektorów ASI, począwszy od pierwszego posiedzenia rady dyrektorów ASI w dniu 5 kwietnia 1990 r. aż do końca okresu obrachunkowego 2014 r. (27 września 2014 r. zgodnie z wymaganiami ustawowo sprawozdaniami finansowymi). Co więcej, Apple nie przekazało podsumowania posiedzeń rad dyrektorów z lat 2006–2012 przekazanych Senatowi Stanów Zjednoczonych. Apple odniosło się do podsumowania w uwagach przekazanych w dniu 15 kwietnia 2015 r. (zob. pismo Apple'a z dnia 22 kwietnia, s. 18). W zestawieniu przekazanych przez Irlandię w formie tabeli istotnie nie wymieniono 30 posiedzeń rad dyrektorów z lat 2006–2012, których protokoły Irlandia przekazała tego samego dnia, tj. dnia 22 kwietnia 2016 r. Protokoły 3 kolejnych posiedzeń rad dyrektorów, które miały odbyć się w tym okresie, zostały dostarczone przez Irlandię w dniu 24 maja 2016 r. Co więcej, w tabeli zestawiającej posiedzenia rady dyrektorów ASI złożonej przez Apple'a do Senatu Stanów Zjednoczonych i przekazanej Komisji przez Irlandię w dniu 15 kwietnia 2015 r. wymieniono 5 kolejnych posiedzeń rady dyrektorów ASI, które odbyły się w latach 2006–2010; Irlandia nie przekazała Komisji protokołów tych posiedzeń. Łączna liczba wszystkich posiedzeń rad dyrektorów wynosi 90 w oparciu o protokoły przekazane Komisji i 92, jeżeli wszystkie posiedzenia rad dyrektorów wymienione w informacjach przekazanych do Senatu Stanów Zjednoczonych faktycznie się odbyły (nie dostarczono protokołów posiedzeń ze stycznia 2008 r. i z października 2009 r., które wymieniono w informacjach przekazanych do Senatu Stanów Zjednoczonych). W obu przypadkach liczba posiedzeń rad dyrektorów organizowanych rocznie w okresie od 1990 do końca września 2014 r. wynosiła średnio mniej niż cztery rocznie. Co więcej, z informacji przekazanych przez Irlandię w dniu 22 kwietnia 2016 r. wynika, że w latach 1993–1997 nie odbyło się żadne posiedzenie rady dyrektorów, a decyzje podejmowano jedynie poprzez pisemne uchwały rady dyrektorów. Z informacji przekazanych w dniu 22 kwietnia 2016 r. wynika, że miało to miejsce również w 2008 r.

⁽²¹¹⁾ Wydaje się jednak, że odniesienie do tej decyzji biznesowej stanowi jedynie zapis transferu, który nie ma związku z zarządzaniem własnością intelektualną, ale stanowi wyłącznie reorganizację działań, oraz że rada dyrektorów nie przeprowadziła żadnej rozmowy na temat ceny lub warunków transferu.

⁽²¹²⁾ Potwierdza to opinia [doradcy Apple'a]; zob. motyw 205.

⁽²¹³⁾ Zob. pkt 12 uwag Irlandii na temat decyzji o wszczęciu postępowania z dnia 5 września 2014 r.

⁽²¹⁴⁾ Zob. na przykład posiedzenie rady dyrektorów ASI z dnia 22 czerwca 2010 r. oraz posiedzenie AOE z dnia 20 lipca 2009 r., odpowiednio tabela 4 i tabela 5. Na obu posiedzeniach udzielono pełnomocnictwa Cathy Kearney i Michaelowi O'Sullivanowi, którzy są pracownikami Apple zlokalizowanymi w Irlandii, jak wynika z informacji zawartych w wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych irlandzkich jednostek zależnych Apple'a. Zob. również protokół posiedzenia rady dyrektorów AOE z dnia 15 listopada 2010 r., w którym stwierdzono, że „David O'Connell, kierownik zakładu Apple Cork, uczestniczył w negocjacjach w imieniu Spółki [AOE], wraz z miejscowymi prawnikami zajmującymi się przenoszeniem praw własności pracującymi na rzecz Spółki [AOE], [...] w związku z wynajęciem dodatkowej przestrzeni magazynowej w Apple Cork [...], aby ułatwić rozszerzenie produkcji”.

⁽²¹⁵⁾ Zob. motyw 113.

intelektualną Apple'a, jak opisano w uwagach Apple'a (na przykład podejmowanie decyzji o tym, którą własność intelektualną skomercjalizować, w jaki sposób wytwarzać produkty oraz projektować kampanie marketingowe, a także decyzji w sprawie kwot inwestycji w badania i rozwój, w których powinny uczestniczyć spółki) ⁽²¹⁶⁾, wymagają bowiem aktywnego zarządzania i nie mogą być zapewniane poprzez uchwały podejmowane okazjonalnie przez radę dyrektorów. W związku z powyższym ASI i AOE nie mogą ich wykonywać poza ich irlandzkimi oddziałami, ponieważ w związku z brakiem pracowników ich siedziby główne nie posiadały zdolności umożliwiających im podejmowanie czynnych decyzji z zakresu zarządzania.

- (289) Co najważniejsze, wiele funkcji i ryzyk wyszczególnionych w umowie o podziale kosztów, które podsumowano w rysunku 8 i rysunku 9 niniejszej decyzji ⁽²¹⁷⁾, mogło być pełnionych i podejmowanych nie przez siedziby główne, lecz przez irlandzkie oddziały. Przykładowo siedziba główna niezatrudniająca żadnych pracowników nie może dokonywać kontroli jakości produktu. Zarządzanie zakładami zajmującymi się badaniami i rozwojem bez pracowników również wydaje się nierealne. Ponieważ pełnienie tych funkcji i podejmowanie takiego ryzyka zostało przewidziane w umowie o podziale kosztów, a ASI i AOE są stronami umowy o podziale kosztów, nie można efektywnie wykonywać tej umowy bez zaangażowania irlandzkich oddziałów ⁽²¹⁸⁾.
- (290) Na podstawie sprawozdania *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a], w którym przypisano również licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a poza Irlandią, Apple podnosi, że ASI i AOE są w stanie podejmować niezbędne decyzje strategiczne, aby złagodzić ekspozycję spółki na ryzyko w normalnym toku działalności gospodarczej poza irlandzkimi oddziałami ⁽²¹⁹⁾. Jest jednak jasne, że poza irlandzkimi oddziałami ani ASI, ani AOE nie jest w stanie monitorować ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej z powodu braku pracowników. Część spółki, która nie jest w stanie zarządzać, kontrolować i monitorować ryzyka, nie powinna podejmować danego ryzyka dla celów podatkowych ⁽²²⁰⁾. Odzwierciedla to rzeczywistość gospodarczą, w której racjonalny podmiot gospodarczy nie powierzyłby ryzyka kontrahentowi niebędącemu w stanie przyjąć takiego ryzyka ani nim zarządzać. W tym względzie, jak wyjaśniono poniżej w motywach 308–318, Komisja nie może przyjąć toku rozumowania przedstawionego w sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] oraz w badaniu *ad hoc* [drugiego doradcy Apple'a] – oba dokumenty przedstawiło Apple – w których uwzględniono funkcje pełnione przez spółkę Apple Inc. w ocenie przypisania zysku ASI i AOE. Irlandzkie oddziały ASI i AOE nie są oddziałami Apple Inc., ponieważ Apple Inc. jest odrębnym podmiotem prawnym księgującym zyski oddzielnie od zysków ASI i AOE.
- (291) Ze względu na brak działań na szczeblu siedzib głównych, do celów podatkowych można właściwie przypisać jedynie ograniczoną część ryzyka, którą można kontrolować poprzez okazjonalne posiedzenia rady dyrektorów. Jak stwierdzono w motywie 285, protokoły posiedzeń rad dyrektorów przeanalizowane przez Komisję odnoszą się głównie do rozmów na temat decyzji finansowych, takich jak decyzje dotyczące podziału dywidendy i decyzje z zakresu zarządzania środkami pieniężnymi. Jeżeli chodzi o decyzje z zakresu zarządzania środkami pieniężnymi, obie spółki uzyskują dochód z odsetek w związku z biernym zarządzaniem płynnością, które rada dyrektorów zleciła przedsiębiorstwu Braeburn, jak przedstawiono w protokołach posiedzeń rad dyrektorów ⁽²²¹⁾. Ponieważ takie funkcje zarządzania biernego nie wymagają czynnego codziennego zarządzania, a zarządzanie płynnością nie jest główną działalnością ASI i AOE, Komisja przyjmuje, że dochód z odsetek ASI i AOE uzyskany dzięki tej funkcji zarządzania biernego jest przypisywany siedzibom głównym do celów podatkowych.
- (292) Nie należało natomiast przypisywać siedzibom głównym ASI i AOE żadnej aktywnie zarządzanej własności intelektualnej, takiej jak licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, do których wykorzystywania ASI i AOE mają prawo na mocy umowy o podziale kosztów, przeciwnie do nieuzasadnionego założenia zatwierdzonego w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego. W niektórych latach nie odbyły się żadne fizyczne posiedzenia rady dyrektorów: rada przyjmowała jedynie pisemne uchwały, co ogranicza

⁽²¹⁶⁾ Zob. motyw 163.

⁽²¹⁷⁾ Zob. motyw 122.

⁽²¹⁸⁾ Zdaniem Apple'a w tabelach w załączniku do umowy o podziale kosztów nie wyszczególniono działań, które każda strona umowy faktycznie wykonywała, lecz działania, do których wykonania każda strona umowy była upoważniona; zob. motyw 124. Tej interpretacji *ex post* umowy o podziale kosztów dokonanej przez Apple'a nie potwierdza tekst umowy o podziale kosztów, który nie zawiera takiego warunku ani ograniczenia.

⁽²¹⁹⁾ Zob. motyw 167.

⁽²²⁰⁾ Jak wyjaśniono również w pkt 1.49 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., „czynnikiem, który należy rozważyć podczas oceny istoty gospodarczej stwierdzonego przypisania ryzyka, jest skutek takiego przypisania dla transakcji zawartych na warunkach rynkowych. Ogólnie jest sensowne, aby w transakcjach zawartych na warunkach rynkowych stronom przypisano większą część tego rodzaju ryzyka, nad którym mają stosunkowo większą kontrolę”.

⁽²²¹⁾ Zob. motyw 108.

proces podejmowania decyzji przez radę dyrektorów oraz zdolność siedzib głównych do podejmowania czynnych decyzji z zakresu zarządzania. W nielicznych przypadkach, w których rada dyrektorów omawiała działalność gospodarczą prowadzoną przez ASI z zakresu dystrybucji lub produkcji, w protokołach regularnie odnoszono się do wcześniejszych rozmów pomiędzy ASI a innymi stronami ⁽²²²⁾.

- (293) Podsumowując, gdyby irlandzki organ podatkowy potwierdził we właściwy sposób, czy licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, powinny zostać przypisane poza Irlandią, przed zatwierdzeniem metod przypisywania zysku opartych na tym założeniu, powinien on wówczas stwierdzić, że siedziby główne ASI i AOE nie kontrolowały licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a ani nie zarządzały nimi – oraz nie były w stanie tego robić – w taki sposób, aby uzyskać dochody tego rodzaju, jakie księgują te spółki. W rezultacie irlandzkie oddziały ASI i AOE, gdyby były oddzielnymi i niezależnymi spółkami prowadzącymi taką samą lub podobną działalność na tych samych lub podobnych warunkach, uwzględniając użyte aktywa, pełnione funkcje i ryzyko podejmowane przez te spółki za pośrednictwem ich oddziałów i odnośnych siedzib głównych, nie przyjęłyby metody przypisywania zysku w oparciu o to założenie, które skutkuje tym, że cały zysk ASI i AOE powyżej ograniczonego narzutu przy obniżonej podstawie kosztów zostałby przypisany siedzibom głównym, a nie tym oddziałom.
- (294) Jak przedstawiono w motywach 281–292, irlandzki organ podatkowy miał dostęp do informacji niezbędnych do sformułowania takiego wniosku lub mógł uzyskać do nich dostęp w okresie obowiązywania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego ⁽²²³⁾. Informacje te w wiarygodny i bezpośredni sposób potwierdzają, że licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a posiadane przez ASI i AOE nie powinny być zostac przypisane ich siedzibom głównym do celów podatkowych. Przeciwnie do stwierdzeń Irlandii ⁽²²⁴⁾ informacje te nie powinny zostać pominięte podczas przypisywania zysku irlandzkim oddziałom, ponieważ pozwalają one irlandzkiemu organowi podatkowemu stwierdzić, czy metody przypisywania zysku zaproponowane przez Apple'a prowadzą do uzyskania wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, w sposób bardziej wiarygodny niż jedynie w oparciu o informacje na temat działalności irlandzkich oddziałów.
- (295) W każdym przypadku, nawet jeżeli przyjąć argument Irlandii, zgodnie z którym przypisania zysku należy dokonywać jedynie przy uwzględnieniu użytych aktywów, pełnionych funkcji i ryzyka podejmowanego przez irlandzkie oddziały, a z którym Komisja się nie zgadza, irlandzki organ podatkowy powinien przynajmniej potwierdzić, że licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a nie należy przypisywać irlandzkim oddziałom ASI i AOE do celów podatkowych. Jak wyjaśniono w motywach 296–304, ponieważ irlandzkiemu organowi podatkowemu zgłoszono, że oddziały te pełnią funkcję, do których sprawowania konieczne są te licencje, oraz ponieważ istniały przesłanki ku temu, że oddziały te istotnie pełniły funkcje powiązane z własnością intelektualną, które odgrywały kluczową rolę w budowaniu świadomości i rozpoznawalności marki w regionie EMEIA, irlandzki organ podatkowy miał obowiązek przynajmniej potwierdzić, że licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a nie powinny zostać przypisane – ani w całości, ani częściowo – irlandzkim oddziałom, zanim zatwierdził metody przypisywania zysku w oparciu o nieuzasadnione założenie, zgodnie z którym licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a powinny zostać przypisane poza Irlandią.
- (296) Jeżeli chodzi o ASI, irlandzkiemu organowi podatkowemu zgłoszono, że irlandzki oddział tego przedsiębiorstwa realizuje działania w zakresie zakupu, sprzedaży i dystrybucji produktów Apple'a na rzecz podmiotów powiązanych oraz klientów będących osobami trzecimi w regionach EMEIA i APAC ⁽²²⁵⁾. Ponieważ oddział ten był upoważniony do dystrybucji produktów marki Apple, jego działalność wymagała dostępu do marki Apple, którą przyznano w całości ASI w formie licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a. W związku

⁽²²²⁾ Zob. motyw 284 dotyczący jedynej rozmowy na temat umowy o podziale kosztów prowadzonej na szczelbu rady dyrektorów, która odbyła się w 2014 r. w kontekście nowej struktury korporacyjnej Apple'a w Irlandii. W dniu 27 marca 2012 r. na szczelbu rady dyrektorów ASI odbyła się dyskusja dotycząca obszaru dystrybucji ADI. W protokole tego posiedzenia odnotowano, że „na posiedzeniu [rady dyrektorów] zgłoszono, że między Spółką [ASI] a Apple Distribution International [ADI] prowadzone są rozmowy w związku z zaproponowanym wyznaczeniem ADI na dystrybutora na Europę [...]”. Stwierdzenie to wskazuje na fakt, że rada dyrektorów ASI nie uczestniczyła czynnie w rozmowach, które jej zgłoszono, ale że w rozmowach tych uczestniczyły inne osoby reprezentujące ASI.

⁽²²³⁾ Ze względu na informacje dotyczące braku zdolności operacyjnej siedzib głównych, które mogły zostać udostępnione Irlandii, należytem krokiem Irlandii byłoby zażądanie informacji dotyczących rzeczywistej działalności rad dyrektorów w zakresie stosowania kwestionowanych interpretacji indywidualnych, aby potwierdzić założenie przedstawione w zatwierdzonych interpretacjach indywidualnych, zgodnie z którymi własność intelektualna miała być przypisana poza Irlandią.

⁽²²⁴⁾ Zob. motywy 266 i 274.

⁽²²⁵⁾ Zob. motyw 54.

z tym, nawet jeżeli irlandzki organ podatkowy nie uznał, że licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a powinny zostać przypisane irlandzkiemu oddziałowi ASI do celów podatkowych, powinien przynajmniej przeanalizować, w jaki sposób zapewniono i ustalono wewnątrz spółki dostęp oddziału do własności intelektualnej Apple'a, której potrzebował do pełnienia swoich funkcji. Nie ma żadnych dowodów na to, że kiedykolwiek przeprowadzono taką analizę.

- (297) Tego rodzaju analiza, gdyby ją przeprowadzono, wyraźnie wskazałaby, że w ramach swoich zdolności do prowadzenia działań w zakresie zakupu, sprzedaży i dystrybucji związanych ze sprzedażą produktów Apple'a irlandzki oddział ASI pełni szereg funkcji niezbędnych do rozwoju i utrzymania marki Apple'a na lokalnym rynku oraz do zapewnienia lojalności klientów wobec tej marki na tym rynku ⁽²²⁶⁾. Przykładowo irlandzki oddział ASI ponosił koszty lokalnego marketingu bezpośrednio związane z zewnętrznymi dostawcami usług marketingowych w odniesieniu do lokalizacji i wdrażania globalnych strategii marketingowych. Dostosowanie strategii marki do lokalnego rynku było funkcją kluczową w kontekście rozwoju marki w odpowiednich regionach, a oddziałowi przypisano koszty globalnych i lokalnych programów reklamowych wdrażanych w celu pełnienia tej funkcji ⁽²²⁷⁾.
- (298) Irlandzki oddział ASI był również odpowiedzialny za gromadzenie i analizę danych regionalnych w celu oszacowania przewidywanych prognoz popytu na produkty Apple'a ⁽²²⁸⁾ – funkcja ta wydaje się niezbędna do wykorzystywania własności intelektualnej Apple'a w regionie EMEA.
- (299) Irlandzki oddział ASI był również w pełni odpowiedzialny za obsługę usługi wsparcia klienta AppleCare, która zapewnia wsparcie posprzedażowe i świadczy usługi z zakresu naprawy dla całego regionu EMEA. Funkcja ta znajduje bezpośrednie odzwierciedlenie w nazwie marki, ma na celu zapewnienie zadowolenia klienta oraz obejmuje odpowiedzialność za programy gwarancji i napraw ⁽²²⁹⁾. W związku z tym irlandzki oddział ASI ponosił istotne ryzyko związane z działaniem produktów i technologii.
- (300) Co więcej, w 2014 r. Apple'a skategoryzowała [50–60] z [300–400] EPC ASI, z których wszystkie były zlokalizowane w Irlandii, jako personel ds. badań i rozwoju ⁽²³⁰⁾.
- (301) Jeżeli chodzi o AOE, irlandzkiemu organowi podatkowemu zgłoszono, że irlandzki oddział tej spółki jest odpowiedzialny za produkcję i montaż specjalistycznych produktów komputerowych na potrzeby regionu EMEA. W ramach tej funkcji irlandzki oddział AOE wypracował wiedzę fachową w zakresie procesów i produkcji specyficznych dla Apple'a oraz realizował funkcje zapewniania i kontroli jakości ⁽²³¹⁾, które są niezbędne do utrzymania wartości marki ⁽²³²⁾.
- (302) Co więcej, kiedy Apple przedstawiło irlandzkiemu organowi podatkowemu przykładowy formularz uzupełniania rachunków dotyczący irlandzkiego oddziału AOE w celu otrzymania interpretacji indywidualnej z 1991 r., przypisało ono koszty związane z umową o podziale kosztów temu oddziałowi, a nie swojej siedzibie głównej ⁽²³³⁾. Chociaż wydaje się, że irlandzki organ podatkowy nie przeanalizował warunków umowy o podziale kosztów, kiedy wydawał kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, to fakt, że Apple przypisało koszty z tytułu umowy o podziale kosztów irlandzkiemu oddziałowi AOE, powinien skłonić irlandzki organ podatkowy do zakwestionowania nieuzasadnionego założenia, na którym oparto metody przypisywania zysku ostatecznie zatwierdzone przez ten organ i zgodnie z którym licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a powinny zostać przypisane poza Irlandią.

⁽²²⁶⁾ Dodatek 1 do sprawozdania *ad hoc* PwC, s. 8.

⁽²²⁷⁾ Dodatek 1 do sprawozdania *ad hoc* PwC, s. 8.

⁽²²⁸⁾ Dodatek 1 do sprawozdania *ad hoc* PwC, s. 10.

⁽²²⁹⁾ Dodatek 1 do sprawozdania *ad hoc* PwC, s. 10–11.

⁽²³⁰⁾ Grupą funkcjonalną tych pracowników była „grupa ds. lokalizacji i testowania produktu”. Apple wskazało, że chociaż pracowników sklasyfikowano jako pracowników z obszaru badań i rozwoju, nie uczestniczą oni w tworzeniu własności intelektualnej, zarządzaniu i dysponowaniu nią ani w wyznaczaniu strategicznego kierunku jej rozwoju; zob. pismo Irlandii z dnia 29 stycznia 2016 r., s. 27.

⁽²³¹⁾ Sprawozdanie *ad hoc* PwC, s. 13.

⁽²³²⁾ Irlandzki oddział AOE ponosił również ryzyko z tytułu produkcji i zapasów; zob. sprawozdanie *ad hoc* PwC, s. 13.

⁽²³³⁾ Zob. pismo [doradcy podatkowego Apple'a] z dnia 16 stycznia 1991 r., motyw 66. Pismo to zawiera załącznik zatytułowany „Apple Computer Ltd. Irish Branch Filing Format Illustrative Figures” (Przykładowe dane liczbowe do formularza dla irlandzkiego oddziału Apple Computer Ltd.), w którym wyszczególniono, że najważniejszymi kosztami w rachunku zysków i strat były koszty z pozycji „Wartości niematerialne i prawne związane z technologią/marketingiem”.

- (303) Podobnie we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z 2007 r. samo Apple zaproponowało, że jego irlandzki oddział powinien otrzymać zwrot z tytułu własności intelektualnej Apple'a. Na mocy interpretacji indywidualnej z 2007 r. irlandzkiemu oddziałowi AOE przypisano [1–5] % obrotu wygenerowanego przez oddział, pod pozycją „Zwrot z tytułu własności intelektualnej”⁽²³⁴⁾. Propozycja ta powinna stanowić wskazówkę dla irlandzkiego organu podatkowego, że irlandzki oddział AOE był zaangażowany w rozwój własności intelektualnej lub w jakąś formę zarządzania licencjami na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a bądź ich kontroli.
- (304) W tym kontekście po otrzymaniu informacji na temat metod przypisywania zysku, które zaproponowało Apple w celu określenia dochodu ASI i AOE podlegającego opodatkowaniu w Irlandii, irlandzki organ podatkowy miał obowiązek, aby przynajmniej potwierdzić, że nie należy przypisywać licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a irlandzkim oddziałom tych spółek, a nie przyjąć nieuzasadnione założenie, zgodnie z którym te licencje powinny zostać przypisane poza Irlandią. Ze względu na zaangażowanie irlandzkich oddziałów we własność intelektualną Apple'a irlandzki organ podatkowy nie powinien być zignorować żadnych zysków uzyskanych z tytułu korzystania z licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a ani kosztów poniesionych przez irlandzkie oddziały zgodnie z umową o podziale kosztów.
- (305) Z wymienionych wyżej powodów Komisja stwierdza, że przypisanie poza Irlandią licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a nie było przypisaniem, które dwa niepowiązane przedsiębiorstwa mogły ze sobą uzgodnić na zasadzie ceny rynkowej. Ze względu na to, że siedziby główne nie pełniły żadnych funkcji, lub ze względu na funkcje pełnione przez irlandzkie oddziały licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a do celów zakupu, produkcji, sprzedaży i dystrybucji produktów Apple'a poza Amerykami powinny być zostać przypisane irlandzkim oddziałom do celów podatkowych.
- (306) W świetle powyższego wniosku należy również odrzucić argument Irlandii, która twierdzi, że ponieważ własność intelektualna Apple'a generująca zyski rejestrowane przez ASI i AOE znajduje się poza Irlandią, zyski uzyskane dzięki tej własności intelektualnej należy wyodrębnić z dochodu podlegającego opodatkowaniu w Irlandii zgodnie z zasadą terytorialności⁽²³⁵⁾. W każdym przypadku dochód zarejestrowany przez ASI i AOE nie jest dochodem z opłat licencyjnych, lecz dochodem ze sprzedaży, w odniesieniu do której w sprawozdaniach finansowych spółek nie wyszczególniono żadnego wynagrodzenia z tytułu własności intelektualnej. W sprawozdaniach finansowych tych spółek⁽²³⁶⁾ wskazano, że dochód zarejestrowany przez ASI i AOE jest dochodem z działalności operacyjnej; został on też zgłoszony jako taki dochód irlandzkiemu organowi podatkowemu (po odliczeniu dochodu z odsetek). Co więcej, jak wyjaśniono w motywie 278, w rocznych sprawozdaniach finansowych ASI i AOE z lat 2004–2008 cały dochód obu spółek (z wyjątkiem dochodu z odsetek) rejestrowano jako podlegający opodatkowaniu według stawki 12,5 %, która – zgodnie z przedstawioną przez Irlandię klasyfikacją – odpowiadałaby stawce z tytułu dochodu z działalności operacyjnej⁽²³⁷⁾. Jak wyjaśniono również w tym motywie, dopiero wtedy, gdy obliczono teoretyczny podatek od osób prawnych w odniesieniu do całego przychodu obu spółek według stawki 12,5 % dla dochodu z działalności operacyjnej, zastosowano odliczenie „dochodu opodatkowanego zgodnie z niższą stawką”, co zmniejszyło rzeczywiste zobowiązanie podatkowe tych spółek w Irlandii. Ten fakt potwierdza, że Apple uznawało przedmiotowy dochód za dochód z działalności operacyjnej, a nie za dochód z opłat licencyjnych⁽²³⁸⁾.
- (307) Ponieważ ani ASI, ani AOE nie posiadają żadnej fizycznej obecności ani nie prowadzą działalności gospodarczej poza swoimi irlandzkimi oddziałami⁽²³⁹⁾, należy uznać, że prowadzona przez ASI działalność w zakresie zakupów, sprzedaży i dystrybucji produktów Apple'a poza Amerykami oraz prowadzona przez AOE działalność polegająca na wytwarzaniu produktów komputerowych na rynki poza Amerykami są w całości prowadzone przez odnośne irlandzkie oddziały tych spółek. Dochód ASI i AOE stanowi zatem czynny dochód z działalności

⁽²³⁴⁾ Zob. motyw 62.

⁽²³⁵⁾ Zob. na przykład opinia Cooke'a, motyw 194.

⁽²³⁶⁾ Zob. motyw 96.

⁽²³⁷⁾ Zob. motyw 103 i rysunek 6, stawka 12,5 % jest przedstawiana w sprawozdaniach jako „standardowa stawka podatkowa w Irlandii”.

⁽²³⁸⁾ Chociaż począwszy od 2008 r., teoretycznego zobowiązania podatkowego nie obliczano już przy zastosowaniu stawki podatku od osób prawnych w wysokości 12,5 %, lecz raczej przy zastosowaniu stawki w wysokości [1–5] %, korekta o „dochód opodatkowany po niższych stawkach” została w następnej kolejności odliczona od teoretycznego zobowiązania podatkowego spółek, tak aby uzyskać efektywne zobowiązanie podatkowe tych spółek w Irlandii, podobnie jak w okresach poprzedzających 2008 r. Wyjaśnienie stawki podatkowej w wysokości [1–5] % w sprawozdaniach jest następujące: „średnia stawka podatkowa dla wszystkich jurysdykcji, na terenie których [ASI] prowadzi działalność, wynosi około [1–5] %”. Zob. rysunek 7. Jak wyjaśniono w przypisie 198, nie przedstawiono żadnych dalszych szczegółów lub wyjaśnień co do tego, w jaki sposób Apple otrzymało średnią stawkę podatkową dla ASI w wysokości [1–5] %. Wydaje się niemożliwe, aby dopasować stawkę podatkową w wysokości [1–5] % do którejkolwiek średniej stawki podatkowej stosowanej w jurysdykcjach, na terenie których ASI prowadzi działalność, ponieważ ASI prowadzi działalność jedynie w Irlandii.

⁽²³⁹⁾ Zob. motyw 281 i nast.

operacyjnej wynikający z działalności oddziału, ponieważ nie ma żadnych pracowników, którzy mogliby wytworzyć taki dochód poza Irlandią⁽²⁴⁰⁾. Innymi słowy, dochód, taki jak dochód z działalności operacyjnej zarejestrowany przez ASI i AOE, nie powinien być zatem zostać przypisany siedzibom głównym tych spółek ani w całości, ani częściowo. Nawet jeżeli można byłoby jednak uznać jakąkolwiek część tego dochodu za dochód z tytułu własności intelektualnej, w każdym przypadku irlandzki organ podatkowy nie zbadał, jaką część uzyskanego pozostałego zysku przekazanego siedzibom głównym – o ile w ogóle – można zaliczyć na poczet dochodu z tytułu opłat licencyjnych.

c) Wkład Apple Inc. w badania i rozwój oraz zarządzanie licencjami na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, nie mogą wpłynąć na przypisanie zysków wewnątrz ASI i AOE

- (308) Jak wyjaśniono w motywie 275, Irlandia i Apple twierdzą również, że badania i rozwój oraz zarządzanie własnością intelektualną Apple'a są skoncentrowane w siedzibie głównej Apple w Stanach Zjednoczonych i stamtąd kierowane. Zdaniem Irlandii i Apple część tego wkładu ze strony Apple Inc. stanowią pracownicy, którzy napędzają rentowność ASI i AOE, w związku z czym irlandzki organ podatkowy miał prawo wyłączyć zysk uzyskany dzięki temu wkładowi z dochodu irlandzkich oddziałów ASI i AOE podlegającego opodatkowaniu⁽²⁴¹⁾.
- (309) Komisja nie przyjmuje tego sposobu rozumowania z przyczyn określonych w motywach 310–318.
- (310) Chociaż ASI, AOE i Apple Inc. wchodzi w skład tej samej grupy przedsiębiorstw, są one trzema odrębnymi podmiotami prawnymi, w związku z czym wszelkie transakcje wewnątrz grupy zawierane między tymi podmiotami podlegają porozumieniom w sprawie cen transferowych⁽²⁴²⁾. Przykładowo wynagrodzenie należne Apple Inc. od ASI i AOE za rozwój własności intelektualnej Apple'a zostało określone w umowie o podziale kosztów⁽²⁴³⁾, natomiast wynagrodzenie należne Apple Inc. od ASI i AOE za usługi marketingowe zostało określone w umowie w sprawie usług marketingowych⁽²⁴⁴⁾. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie obejmują jednak tych ani żadnych innych transakcji wewnątrz grupy, które mogły zawrzeć z jednej strony ASI i AOE, a z drugiej – Apple Inc. Innymi słowy, w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego nie odniesiono się do tego, czy umowa o podziale kosztów lub umowa w sprawie usług marketingowych zostały wykonane zgodnie z zasadą ceny rynkowej, lecz raczej przyjęto warunki tych umów bezkrytycznie, co oznacza, że w tych interpretacjach indywidualnych nie zatwierdzono żadnego porozumienia w sprawie cen transferowych pomiędzy tymi trzema podmiotami np. w zakresie badań i rozwoju oraz zarządzania własnością intelektualną Apple'a czy usług marketingowych. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego dotyczą jedynie przypisania zysku ASI i AOE ich odpowiednim irlandzkim oddziałom.
- (311) Zgodnie z warunkami umowy o podziale kosztów ASI i AOE⁽²⁴⁵⁾ płacą Apple Inc. za działania z zakresu badań i rozwoju realizowane przez Apple Inc. (lub inne spółki należące do grupy kapitałowej) w odniesieniu do własności intelektualnej Apple'a. W związku z tym to w umowie o podziale kosztów zawartej z jednej strony przez ASI i AOE, a z drugiej – przez Apple Inc. określono podział kosztów i zysku z tytułu rozwoju własności intelektualnej Apple'a w odniesieniu do każdej strony tej umowy. W ramach umowy o podziale kosztów koszty działań badawczo-rozwojowych dla produktów Apple'a są dzielone między Apple Inc., ASI i AOE w zależności od procentowego udziału w sprzedaży produktów, która odbywa się na ich odpowiednich terytoriach⁽²⁴⁶⁾. Zgodnie ze sprawozdaniem finansowym ASI część dotycząca „badań i rozwoju” jest rzeczywiście największą częścią jej kosztów operacyjnych⁽²⁴⁷⁾. Przykładowo w latach 2013 i 2014 spółka ASI zapłaciła odpowiednio [2,0–2,5] mld USD i [4,0–4,5] mld USD za rozwój własności intelektualnej Apple'a⁽²⁴⁸⁾. W okresie od 2010 r. do 2014 r. ASI i AOE łącznie sfinansowały więcej niż połowę kosztów związanych z badaniami i rozwojem własności intelektualnej Apple'a, podczas gdy spółka Apple Inc. sfinansowała mniej niż połowę tych kosztów w tym samym okresie. Innymi słowy, w ramach umowy o podziale kosztów ASI i AOE wynagradzają Apple Inc. za rozwój własności intelektualnej Apple'a, a koszt z tytułu tego działania ma wpływ na ogólną rentowność ASI i AOE.

⁽²⁴⁰⁾ Zob. motyw 112.

⁽²⁴¹⁾ Zob. na przykład pismo Irlandii z dnia 29 stycznia 2016 r., s. 25; pismo Apple'a z dnia 4 maja 2015 r., s. 5; oraz pismo Apple'a z dnia 18 lutego 2016 r., s. 5.

⁽²⁴²⁾ W ten sam sposób wynagrodzenie ADI za usługi dystrybucji świadczone przez nią na rzecz ASI jest określone w porozumieniu dystrybucyjnym zawartym między dwoma przedmiotowymi stowarzyszonymi spółkami należącymi do grupy kapitałowej; zob. motyw 134.

⁽²⁴³⁾ Zob. sekcja 2.5.4 niniejszej decyzji.

⁽²⁴⁴⁾ Zob. motyw 133.

⁽²⁴⁵⁾ Zwane łącznie „międzynarodowym uczestnikiem” w umowie o podziale kosztów, zob. motyw 122.

⁽²⁴⁶⁾ Zob. motyw 121.

⁽²⁴⁷⁾ Zob. rysunek 4.

⁽²⁴⁸⁾ Zob. motyw 121.

- (312) Innymi słowy, Apple podjęło zatem decyzję dotyczącą sposobu i wdrożyło sposób wyceniania działalności prowadzonej z jednej strony przez Apple Inc. i z drugiej strony przez ASI i AOE w odniesieniu do własności intelektualnej Apple oraz ich wkładu w wartość tej własności intelektualnej. Wynika to z umowy o podziale kosztów, zgodnie z którą każda spółka uczestniczy w ogólnych kosztach poniesionych na rzecz rozwoju własności intelektualnej Apple'a w oparciu o kryteria przypisania, o których zdecydowało Apple samodzielnie. Jako kryterium przyjęto przypisanie kosztu własności intelektualnej Apple'a proporcjonalnie do obrotów każdej spółki, w wyniku czego ASI i AOE poniosły większość kosztów prac rozwojowych w zakresie badań i rozwoju. Wynagrodzenie z tytułu działań badawczo-rozwojowych przeprowadzanych przez Apple Inc. w odniesieniu do własności intelektualnej zostało już zatem rozliczone poprzez przypisanie kosztów w zależności od odnośnej wielkości sprzedaży każdej strony umowy o podziale kosztów, ponieważ stanowiło to podstawę wybraną przez Apple'a do przypisania każdej spółce części własności intelektualnej Apple'a. W związku z powyższym zysk każdej spółki – Apple Inc., ASI i AOE – stanowi różnicę pomiędzy sprzedażą i wszystkimi odnośnymi kosztami, w tym rocznymi płatnościami za rozwój własności intelektualnej Apple'a, jak określono w umowie o podziale kosztów.
- (313) Wydaje się zatem, że odnosząc się do działań prowadzonych w Stanach Zjednoczonych w odniesieniu do badań i rozwoju oraz zarządzania własnością intelektualną Apple'a, Irlandia i Apple odnoszą się do istnienia nieodpłatnego wkładu Apple Inc. na rzecz ASI i AOE poza wynagradzanymi działaniami prowadzonymi przez Apple Inc. w kontekście umowy o podziale kosztów i umowy w sprawie usług marketingowych, ze względu na fakt, że ani w sprawozdaniach finansowych ASI, ani w sprawozdaniach finansowych AOE nie ma żadnej innej wzmianki o dodatkowym wynagrodzeniu Apple Inc. za badania i rozwój oraz zarządzanie własnością intelektualną Apple'a. Istnienie takiego nieodpłatnego wkładu nie może jednak wpłynąć na przypisanie zysku w ramach ASI i AOE. Jak wyjaśniono w motywie 271, siedziby główne ASI i AOE, z jednej strony, i ich odpowiednie irlandzkie oddziały, z drugiej strony, nie posiadają oddzielnych osobowości prawnych. Stanowią one natomiast część tego samego podmiotu prawnego, który posiada licencję na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a i na rzecz którego Apple Inc. dokonało całości domniemanego przedmiotowego nieodpłatnego wkładu. W związku z tym, chociaż wynagrodzenie należne Apple Inc. od ASI i AOE za wkład związany z badaniami i rozwojem oraz zarządzaniem własnością intelektualną Apple'a może wpłynąć i istotnie wpływa na ogólną rentowność ASI i AOE, wynagrodzenie to nie może wpłynąć na późniejsze przypisanie przedmiotowego zysku w ramach ASI i AOE, a zatem na przypisanie zysku irlandzkim oddziałom ASI i AOE.
- (314) Innymi słowy, chociaż taki dodatkowy wkład mógłby wpłynąć na ogólną rentowność ASI i AOE, gdyby rzeczywiście został dokonany i wyceniony – a nie został – nie może on wpłynąć na późniejsze przypisanie zysków w ramach ASI i AOE. Dzieje się tak, ponieważ koszty poniesione przez ASI i AOE z tytułu tego wkładu zostałyby poniesione przez te spółki w całkowitym ujęciu (a nie tylko przez siedziby główne lub irlandzkie oddziały) i tym samym zmniejszyłyby ogólną rentowność spółek. Pozostały zysk ASI i AOE musiałby jednak zostać przypisany do celów podatkowych między siedzibami głównymi a ich irlandzkimi oddziałami dopiero po odliczeniu wspomnianych kosztów od tego zysku. Podobnie, fakt, że Apple Inc. prowadzi działalność z zakresu badań i rozwoju oraz opracowuje kampanie marketingowe na rzecz ASI i AOE odpowiednio w ramach umowy o podziale kosztów i umowy w sprawie usług marketingowych, wpływa na ogólną rentowność ASI i AOE, natomiast nie jest on istotny dla celów przypisania zysku odnotowanego przez ASI i AOE między ich siedzibami głównymi i ich odpowiednimi irlandzkimi oddziałami. Twierdzenie Irlandii, że wartość wytworzona przez produkty Apple'a może wymagać kosztownych inwestycji, może być prawidłowe⁽²⁴⁹⁾, natomiast jeżeli chodzi o wkład ASI i AOE w przedmiotowe inwestycje, jest on objęty zakresem umowy o podziale kosztów i umowy w sprawie usług marketingowych, co nie może wpłynąć na przypisanie zysku w ramach przedmiotowych spółek.
- (315) W każdym przypadku, ze względu na fakt, że ani w sprawozdaniach finansowych ASI, ani w sprawozdaniach finansowych AOE nie ma żadnej wzmianki o wynagrodzeniu Apple Inc. za badania i rozwój oraz zarządzanie własnością intelektualną Apple'a poza zakresem umowy o podziale kosztów⁽²⁵⁰⁾, twierdzenie, że wkład Apple Inc. w badania i rozwój oraz zarządzanie własnością intelektualną wpływa na przypisanie zysku w ramach ASI i AOE, jest w każdym razie nieuzasadnione. Wydaje się, że Irlandia i Apple przedstawiają jedynie abstrakcyjne roszczenie Apple Inc. dotyczące zysków innych podmiotów prawnych (ASI i AOE), co wykracza poza ustalenia umowne w ramach umowy o podziale kosztów lub umowy w sprawie usług marketingowych i poza zakres realizacji przypisania dochodów.

⁽²⁴⁹⁾ Zob. motyw 201.

⁽²⁵⁰⁾ Zob. motyw 313.

- (316) Irlandia twierdzi, że płatności z tytułu wkładu Apple Inc. dokonywane przez ASI i AOE na wkład należy przypisać siedzibom głównym, oraz wskazuje w związku z tym na płatności w ramach umowy o podziale kosztów i umowy w sprawie usług marketingowych ⁽²⁵¹⁾. Nawet przy założeniu, że płatności w ramach umowy o podziale kosztów i umowy w sprawie usług marketingowych mogły wpłynąć na przypisanie zysku w ramach ASI i AOE, co kwestionuje Komisja ⁽²⁵²⁾, nie ma żadnego oczywistego powodu, by przypisywać przedmiotowe płatności siedzibom głównym, a nie irlandzkim oddziałom. Jeżeli chodzi o umowę o podziale kosztów i umowę w sprawie usług marketingowych, warunki tych umów nie wprowadzają żadnego rozróżnienia między siedzibami głównymi a irlandzkimi oddziałami. Należy się tego spodziewać, ponieważ z perspektywy umów stanowią one część tego samego podmiotu prawnego. Adres wskazany dla ASI i AOE w tych umowach jest jednak zawsze adresem irlandzkich oddziałów ⁽²⁵³⁾. Nawet jeżeli przyjąć jednak założenie, że wkład dokonany przez Apple Inc. na rzecz ASI i AOE mógł wpłynąć na przypisanie zysku w ramach ASI i AOE, nic nie wskazuje na to, aby w razie braku siedzib głównych spółka Apple Inc. miała nie dokonać tego samego wkładu na rzecz irlandzkich oddziałów, w szczególności ze względu na to, że nie wydaje się, aby siedziby główne czerpały jakkolwiek zysk z tego wkładu z uwagi na fakt, że nie posiadają one fizycznej obecności ani pracowników. W motywach 281–290 ustalono, że ze względu na swoją ograniczoną działalność w formie spotkań rad dyrektorów siedziby główne nie angażują się i nie mogą angażować się w badania i rozwój. Byłoby to rzeczywiście niemożliwe ze względu na fakt, że siedziby główne nie posiadają fizycznej obecności ani nie zatrudniają pracowników. Jak zauważono w motywach 295–304, wydaje się natomiast, że irlandzkie oddziały angażują się w działania, które bezpośrednio lub pośrednio wspierają własność intelektualną Apple'a i które Apple traktowało jako takie w przeszłości. W związku z powyższym, nawet jeżeli przyjąć założenie, że Apple Inc. dokonało nieodpłatnego wkładu na rzecz ASI i AOE i że można było uznać, iż przedmiotowy nieodpłatny wkład mógł mieć wpływ na przypisanie zysku w ramach ASI i AOE, wkład ten należało przypisać irlandzkim oddziałom.
- (317) Irlandia i Apple twierdzą również, że ASI i AOE przyjęły i ograniczyły ryzyko poprzez politykę grupy opracowane w Stanach Zjednoczonych. Polityka grupy ma jednak na celu ograniczenie konkretnego ryzyka ponoszonego przez grupę i ustanowienie procedur koordynacji, co oznacza, że to grupa może wymagać stosowania takiej polityki grupy od swoich jednostek zależnych, a nie jednostki zależne korzystające z takiej polityki. Co więcej, bez względu na to, czy taka polityka przybiera formę pisemnego dokumentu, procesu lub oprogramowania biznesowego, nie można o niej powiedzieć, że zapewnia ona przyjęcie ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli nie zatrudnia się żadnych pracowników. Rzeczywiście, jak wyjaśniono w motywie 290, podmiot, który nie jest w stanie zarządzać funkcją lub ryzykiem ani ich kontrolować i monitorować, nie powinien przyjmować tego ryzyka do celów podatkowych.
- (318) Podsumowując, Komisja nie może zaakceptować argumentu Irlandii i Apple'a, zgodnie z którym z dochodu irlandzkich oddziałów ASI i AOE podlegającego opodatkowaniu należy wyłączyć zysk ASI i AOE wynikający z wkładu dokonanego przez pracowników Apple Inc., ponieważ rzekomy wkład pracowników Apple Inc. w badania i rozwój oraz zarządzanie licencjami na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, nie może mieć wpływu na przypisanie zysku wewnątrz ASI i AOE.

d) Wniosek: kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego prowadzą do obniżenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych ASI i AOE w Irlandii

- (319) Jak stwierdzono w motywie 305, licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, nie należało przypisać poza Irlandią, lecz irlandzkim oddziałom. W rezultacie irlandzkie oddziały ASI i AOE, gdyby byłyby oddzielnymi i niezależnymi przedsiębiorstwami prowadzącymi taką samą lub podobną działalność na tych samych lub podobnych warunkach, nie zgodziłyby się bowiem z perspektywy własnej

⁽²⁵¹⁾ Zob. motyw 133.

⁽²⁵²⁾ Zob. motyw 314.

⁽²⁵³⁾ Jeżeli chodzi o adres pocztowy ASI i AOE wskazany w różnych wersjach umowy o podziale kosztów, jest to zawsze adres w Irlandii. W umowie w sprawie usług marketingowych podaje się, co następuje: „wszystkie zastrzeżenia, wybory, oferty, przyjęcia i żądania, na które zezwala niniejsza Umowa lub które są wymagane na podstawie niniejszej Umowy, należy składać Stronie na piśmie [...] na następujący adres:

Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Attention: Legal Department
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Irlandia
Attention: Controller”

Zob. umowa w sprawie usług marketingowych, s. 6.

rentowności na to, aby cały zysk ASI i AOE powyżej ograniczonego narzutu przy obniżonej podstawie kosztów został przypisany poza Irlandią. Cały zysk ze sprzedaży inny niż dochód z odsetek uzyskany przez ASI i AOE w normalnych warunkach rynkowych ⁽²⁵⁴⁾ należało natomiast przypisać irlandzkim oddziałom ASI i AOE.

- (320) Konsekwencją przyjęcia przez irlandzki organ podatkowy nieuzasadnionego założenia, że licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, powinny zostać przypisane poza Irlandią, jest znaczące obniżenie rocznego dochodu ASI i AOE podlegającego opodatkowaniu w Irlandii stanowiącego podstawę opodatkowania, w oparciu o którą pobierany jest podatek od osób prawnych zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii. Nie można twierdzić zatem, że metody przypisania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego prowadzą do otrzymania wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.
- (321) Podsumowując, poprzez zatwierdzenie metod przypisania zysku w oparciu o to nieuzasadnione założenie, irlandzki organ podatkowy zapewnił korzyść ASI i AOE dla celów art. 107 ust. 1 Traktatu w formie obniżenia ich odpowiednich wartości rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu. Korzyść ta miała charakter selektywny, ponieważ doprowadziła do obniżenia zobowiązania ASI i AOE z tytułu podatku od osób prawnych zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny określone na rynku wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej i których dochód podlegający opodatkowaniu jest następnie opodatkowany po takiej samej standardowej stawce podatku od osób prawnych jak zysk ASI i AOE uzyskany ze źródeł lokalnych.
- (322) Podobny wniosek wyciągnięto na podstawie zatwierdzonego podejścia OECD w odniesieniu do przypisania zysku stałemu zakładowi ⁽²⁵⁵⁾. Chociaż Rada OECD zatwierdziła sprawozdanie OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r. po wydaniu kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w 1991 r. i 2007 r., Komisja przywołuje te niewiążące wytyczne, jak wyjaśniono w motywie 255, jedynie jako kolejną wskazówkę, że metody przypisania zysku zatwierdzone w przedmiotowych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego prowadzą do wyniku, który odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Organy podatkowe i przedsiębiorstwa wielonarodowe rzeczywiście nie mają dostępu do innych alternatywnych szczegółowych i wyczerpujących analiz metod przypisywania zysku, które mogłyby ułatwić im ustalenie warunków ceny rynkowej dla transakcji wewnątrz grupy i między spółkami. W każdym przypadku wytyczne te były już dostępne w podobnej formie w 2008 r. ⁽²⁵⁶⁾, OECD opublikowało pierwotne wytyczne dotyczące przypisywania zysków stałym zakładom w 1993 r. ⁽²⁵⁷⁾, a uwagi przedstawione w sprawozdaniu OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r. odnoszą się do stosowania przepisów art. 7 modelowej konwencji OECD w konkretnych sytuacjach.
- (323) Zgodnie z zatwierdzonym podejściem OECD w ramach pierwszego etapu procesu przypisania zysków należy odwołać się do fizycznej obecności pracowników lub osób sprawujących funkcje w imieniu przedsiębiorstwa w siedzibie głównej i w stałym zakładzie, co stanowi obiektywny sposób przypisania użytych aktywów, pełnionych funkcji i ryzyka podejmowanego pomiędzy siedzibą główną a jej stałym zakładem. Jest to uzasadnione przez fakt, że niejednoznaczność dotycząca fizycznej obecności pracowników lub osób sprawujących funkcje w imieniu przedsiębiorstwa jest niewielka. W przypadku ASI i AOE wszystkie aktywa, funkcje i ryzyko, w tym licencje na korzystanie z własności intelektualnej do celów zakupu, produkcji, sprzedaży i dystrybucji produktów Apple'a poza Amerykami, powinny zostać przypisane irlandzkim oddziałom na pierwszym etapie, ponieważ poza tymi oddziałami spółki te nie zatrudniają żadnych pracowników ani osób sprawujących funkcje w imieniu tych spółek, z wyjątkiem podmiotów zapewniających bierne zarządzanie płynnością, które rada dyrektorów zleciła przedsiębiorstwu Braeburn. Co więcej, w uwagach dotyczących wartości niematerialnych i prawnych przedstawionych w sprawozdaniu OECD na temat przypisywania zysków z 2010 r. wyjaśniono, że w odniesieniu do własności ekonomicznej wartości niematerialnych i prawnych przypisanie tej własności jest przedmiotem aktywnie podejmowanej decyzji na poziomie poniżej kadry kierowniczej wyższego szczebla ⁽²⁵⁸⁾. Siedziby główne ASI i AOE nie zatrudniają żadnych pracowników na poziomie poniżej kadry kierowniczej wyższego szczebla.

⁽²⁵⁴⁾ Zob. motyw 291.

⁽²⁵⁵⁾ Zob. motywy 86–89.

⁽²⁵⁶⁾ Zob. *sprawozdanie na temat przypisania zysków stałym zakładom z 2008 r.*, zatwierdzone przez Radę OECD z dnia 17 lipca 2008 r.

⁽²⁵⁷⁾ Zob. *Attribution of Income to Permanent Establishments, Issues in International Taxation* No. 5, OECD, Paryż, 1994; tekst opublikowany ponownie w tomie II wymiennokartkowej wersji modelowej konwencji OECD na s. R(13)-1, zatwierdzonej przez Radę OECD w dniu 26 listopada 1993 r.

⁽²⁵⁸⁾ Zob. motywy 90 i 91.

- (324) Jeżeli chodzi o drugie sprawozdanie *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] ⁽²⁵⁹⁾, które Apple przedstawiło jako przykład zastosowania zatwierzonego podejścia OECD w tej sprawie, dwa etapy tego podejścia przedstawione przez [doradcę podatkowego Apple'a] nie odpowiadają dwóm etapom zatwierzonego podejścia OECD wyjaśnionym w motywach 86–89. W szczególności w tym sprawozdaniu – tak samo jak w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego – nie zakwestionowano przypisania licencji na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a siedzibom głównym ASI i AOE. [Doradca podatkowy Apple'a] przedstawia pierwszy etap tego podejścia jako analizę odnoszącą się do rozstępu wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej, a nie do przypisania aktywów, funkcji i ryzyka między siedzibami głównymi ASI i AOE a ich irlandzkimi oddziałami, czego wymaga zatwierdzone podejście OECD ⁽²⁶⁰⁾. Podobny błąd w interpretacji zatwierzonego podejścia OECD występuje w sprawozdaniu *ad hoc* PwC, w którym pierwszy etap tego podejścia przedstawiono jako analizę funkcjonalną, lecz nie uwzględniono przypisania aktywów i ryzyka jako elementu istotnego lub wymaganego na tym pierwszym etapie.

8.2.2.3. Dodatkowy tok rozumowania: niedoszacowanie dochodu ASI i AOE podlegającego opodatkowaniu w związku z niewłaściwymi wyborami metodycznymi leżącymi u podstaw metody jednostronnego przypisywania zysku zatwierdzonej w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego

- (325) Niezależnie od oceny przedstawionej w sekcji 8.2.2.2, Komisja uznaje, zgodnie z dodatkowym tokiem rozumowania, że nawet gdyby irlandzki organ podatkowy miał rację, przyjmując nieuzasadnione założenie, że licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, należy przypisać poza Irlandią – co kwestionuje Komisja – metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego opartych o to założenie nadal prowadzą do uzyskania wyniku odbiegającego od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. W szczególności Komisja uznaje, że te metody prowadzą do niedoszacowania dochodu ASI i AOE podlegającego opodatkowaniu w Irlandii, ponieważ metody te opierają się na niewłaściwych wyborach metodycznych. Te niewłaściwe wybory skutkują obniżeniem podatku od osób prawnych tych spółek w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania odzwierciedla cenę określoną na rynku, wyneogowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej.
- (326) Celem oceny przedstawionej w motywach 327–360 nie jest określenie wynagrodzenia wolnorynkowego za funkcje pełnione przez irlandzkie oddziały. W świetle uzasadnienia określonego w sekcji 8.2.2.2 Komisja uznaje, że irlandzki organ podatkowy nie miał racji, przyjmując nieuzasadnione założenie, w oparciu o które przyjęto metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego i zgodnie z którym licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, powinny zostać przypisane poza Irlandią. Celem tej oceny jest raczej wykazanie, że nawet gdyby irlandzki organ podatkowy miał rację, przyjmując to nieuzasadnione założenie, kilka wyborów metodycznych leżących u podstaw tych metod prowadzi jednak do uzyskania dochodu do opodatkowania w odniesieniu do spółek ASI i AOE w Irlandii odbiegającego od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Innymi słowy w każdym razie należy uznać, że poprzez zatwierdzenie tych metod w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się spółkom ASI i AOE selektywną korzyść do celów art. 107 ust. 1 Traktatu również zgodnie z pomocniczym sposobem rozumowania.
- (327) W szczególności Komisja uważa, że następujące wybory metodyczne leżące u podstaw metody jednostronnego przypisywania zysku zatwierdzonej w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego odbiegają od wyniku rynkowego: (i) wybór irlandzkich oddziałów ASI i AOE jako przedmiotu metod jednostronnego przypisywania zysku; (ii) wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków; (iii) oraz poziomy zaakceptowanych zwrotów.

a) Nieuzasadniony wybór irlandzkich oddziałów jako przedmiotu metody jednostronnego przypisywania zysku

- (328) Jeżeli w celu ustalenia ceny transakcji wewnątrz grupy stosuje się metody ustalania cen transferowych takie jak metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, wynik zostaje odzwierciedlony w równym stopniu w odniesieniu

⁽²⁵⁹⁾ Zob. motyw 210.

⁽²⁶⁰⁾ Wydaje się, że sprawozdanie zawiera kolejne niejasności: określono w nim, że irlandzki oddział nie prowadzi żadnej działalności marketingowej, czemu przeczą wypowiedzi Irlandii i Apple'a.

do obydwu stron tego rodzaju transakcji. Jeżeli natomiast stosuje się metody jednostronnego, pośredniego ustalania cen transferowych takie jak MMTN, analiza cen transferowych koncentruje się jedynie na działalności wykonywanej przez jedną stronę transakcji między podmiotami powiązаныmi („weryfikowaną stroną”) oraz na wynagrodzeniu z tytułu tej działalności, a nie na oddzielnie identyfikowalnych transakcjach i ich cenach. Stosując MMTN, konieczny jest zatem wybór weryfikowanej strony, w odniesieniu do której możliwe jest porównanie marży netto osiągniętej przez tę stronę w ramach transakcji między podmiotami powiązаныmi z marżą netto osiągniętą przez porównywalne niezależne przedsiębiorstwa w ramach transakcji między podmiotami niepowiązаныmi⁽²⁶¹⁾. Aby zapewnić wiarygodność estymacji wynagrodzenia wolnorynkowego w odniesieniu do tej transakcji, kluczowe jest zatem, by wybór weryfikowanej strony był wyborem najlepszym z możliwych.

- (329) W ramach metody jednostronnego przypisywania zysku zatwierdzonej w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, która przypomina MMTN, uwzględnia się jedynie działalność irlandzkich oddziałów ASI i AOE⁽²⁶²⁾. W kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyjmuje się zatem wybór irlandzkich oddziałów jako „weryfikowanej strony”. Podobnie irlandzkie oddziały zidentyfikowano jako weryfikowaną stronę zarówno w sprawozdaniach *ad hoc* PwC, jak i [doradcy podatkowego Apple’a]. Wybór irlandzkich oddziałów jako „weryfikowanej strony” opiera się na nieuzasadnionym założeniu, że irlandzkie oddziały ASI i AOE pełnią „mniej złożoną funkcję” w porównaniu z ich odnośnymi siedzibami głównymi, ponieważ licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple’a przypisano tym ostatnim do celów podatkowych. To, że irlandzkie oddziały wybrano jako weryfikowaną stronę, oznacza również, że działalność siedzib głównych uznaje się za bardziej złożoną.
- (330) Stosując MMTN, podmioty, które są przykładowo narażone na ryzyko lub które posiadają wartości niematerialne i prawne, są często wybierane jako pełniące bardziej złożoną funkcję⁽²⁶³⁾. W tym względzie istotne jest wyjaśnienie, że sam fakt posiadania wartości niematerialnych i prawnych nie oznacza koniecznie, że ich właściciel pełni złożoną funkcję. Nawet jeżeli licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple’a posiadane przez spółki ASI i AOE należało przypisać poza Irlandią, co kwestionuje Komisja, wybór irlandzkich oddziałów jako pełniących mniej złożoną funkcję powinien się zatem opierać na porównaniu funkcji pełnionych przez te oddziały z funkcjami pełnionymi przez ich odnośne siedziby główne, a nie na samym założeniu.
- (331) Jak wyjaśniono w motywie (281), działalność siedzib głównych ogranicza się do posiedzeń rad dyrektorów obydwu spółek. Przebieg posiedzeń rad dyrektorów obydwu spółek rejestruje się w protokołach, przy czym jak wykazano w streszczeniach tych protokołów przedstawionych w tabeli 4 i tabeli 5 oraz w opisach przedstawionych w motywach 127 i 129, protokoły te nie wskazują na żadne złożone działania prowadzone na poziomie siedzib głównych spółek ASI i AOE. Jak wynika z tych protokołów, na posiedzeniach rad dyrektorów podejmowane są głównie decyzje dotyczące zarządzania finansowego, takie jak decyzje dotyczące otrzymywania lub wypłacania dywidend. W szczególności nie wydaje się, by siedziby główne pełniły lub były w stanie pełnić jakiegokolwiek aktywne lub kluczowe role w odniesieniu do badań i rozwoju lub zarządzania własnością intelektualną Apple’a, jak wyjaśniono w motywach 281–293.
- (332) Wręcz przeciwnie, jak wyjaśniono w motywach 296–304, funkcje irlandzkich oddziałów zgłoszone irlandzkiemu organowi podatkowemu obejmowały funkcje, w odniesieniu do których wykorzystywanie wspomnianych licencji było kluczowe, oraz istniały przesłanki ku temu, że oddziały te istotnie pełniły funkcje powiązane z własnością intelektualną, które odgrywały kluczową rolę w budowaniu świadomości i rozpoznawalności marki w regionie EMEA.
- (333) Biorąc pod uwagę ograniczoną zdolność kontroli przez siedziby główne jakiegokolwiek ryzyka w porównaniu z zakresem działalności ich odnośnych irlandzkich oddziałów, wybór irlandzkich oddziałów jako weryfikowanej, mniej złożonej strony transakcji prowadzi do uzyskania rocznego dochodu do opodatkowania w odniesieniu do spółek ASI i AOE w Irlandii, który odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. W konsekwencji przyjęcie przez irlandzki organ podatkowy metod przypisywania zysku

⁽²⁶¹⁾ W tym kontekście zob. pkt 3.18 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.: „Wybór weryfikowanej strony powinien być spójny z analizą funkcjonalną transakcji. Zasadniczo weryfikowaną stroną jest podmiot, w przypadku którego metodę ustalania cen transferowych można zastosować w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do którego można wskazać najbardziej wiarygodne elementy porównawcze, tj. najczęściej jest to podmiot, którego analiza funkcjonalna jest mniej złożona”.

⁽²⁶²⁾ Irlandia argumentuje, że wynika to ze stosowania art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., w przypadku którego należy uwzględnić jedynie działalność prowadzoną w irlandzkich oddziałach.

⁽²⁶³⁾ Zob. motyw 94.

opierających się na tym wyborze obniża roczny irlandzki podatek od osób prawnych spółek należny od ASI i AOE w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania odzwierciedla ceny określone na rynku, wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Z tego powodu należy uznać, że w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się selektywną korzyść spółkom ASI i AOE do celów art. 107 ust. 1 Traktatu.

b) Niewłaściwość wyboru wskaźnika poziomu zysków

- (334) Nawet jeżeli uznanie, że irlandzkie oddziały pełniły „mniej złożoną funkcję” było właściwe, a zatem ich wybór jako weryfikowanej strony w odniesieniu do metod jednostronnego przypisywania zysku zatwierdzonych w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego również był właściwy, co kwestionuje Komisja, wskaźniki poziomu zysków wybrane w odniesieniu do tych metod nie prowadzą do wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.
- (335) Wskaźnik poziomu zysków wybrany w celu zastosowania metody jednostronnego ustalania cen transferowych takiej jak MMTN wydaje się odzwierciedlać funkcje pełnione przez weryfikowaną stronę w ramach transakcji między podmiotami powiązаныmi, którą, jak przyjęto w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, są irlandzkie oddziały. Wskaźnikiem poziomu zysków zaproponowanym przez Apple'a i zatwierdzonym przez irlandzki organ podatkowy zarówno w interpretacji indywidualnej z 1991 r., jak i w interpretacji z 2007 r. w odniesieniu do ustalania dochodu do opodatkowania spółek ASI i AOE z tytułu funkcji, jakie pełnią, są koszty operacyjne, które poczyniły od wydania interpretacji indywidualnej z 2007 r. AOE łączyła z odsetkiem obrotu. Ponieważ obydwie oddziały pełnią różne funkcje, Komisja przeanalizuje osobno funkcje pełnione przez każdy z oddziałów, aby stwierdzić, czy wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków był właściwy w każdym przypadku.
- (336) Apple zgłosiło irlandzkiemu organowi podatkowemu, że irlandzki oddział ASI prowadzi działalność związaną głównie z kupnem, sprzedażą i dystrybucją. Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków jest co do zasady związany z dystrybutorami ponoszącymi niskie ryzyko⁽²⁶⁴⁾. Z powodów wskazanych w motywach 337, 338 i 339 irlandzkich oddziałów ASI nie można jednak uznać za dystrybutorów ponoszących niskie ryzyko.
- (337) Po pierwsze, spółka ASI ponosi ryzyko związane z obrotem, który wyniósł aż [67,5–68] mld USD w 2014 r. Ponieważ siedziba główna spółki ASI nie posiada fizycznej obecności lub pracowników, a zatem nie może ponosić żadnego ryzyka związanego z produktem, należy założyć, że to irlandzki oddział ASI ponosi przedmiotowe ryzyko. Wykorzystanie kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków nie odzwierciedla tego ryzyka, ponieważ koszty operacyjne ponoszone przez irlandzki oddział ASI utrzymały się na stosunkowo stałym poziomie w okresie, w którym obowiązywały kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego. Wielkość sprzedaży prowadzonej przez spółkę ASI natomiast znacząco wzrosła w tym samym okresie. Przedmiotowy brak powiązania między kosztami operacyjnymi a sprzedażą prowadzi do zakwestionowania adekwatności kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków w celu ustalania dochodu do opodatkowania spółki ASI⁽²⁶⁵⁾.

⁽²⁶⁴⁾ Wydaje się, że w sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] uznano, iż sprzedaż nie jest właściwym wskaźnikiem poziomu zysków w odniesieniu do działań związanych z dystrybucją. Jak wynika z tego sprawozdania, sprzedaż mogłaby być odpowiednia w niniejszej sprawie wyłącznie w odniesieniu do działalności ograniczonej do logistyki, podczas gdy spółka ASI pełni istotne funkcje w zakresie wsparcia klienta oraz zapewnienia warranty w odniesieniu do wszystkich sprzedanych towarów. Zob. „Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes”, [doradca podatkowy Apple'a], 30 kwietnia 2008 r., w którym doradca podatkowy Apple'a stwierdza: „[doradca podatkowy Apple'a] sądzi, że w niektórych przypadkach można uzasadnić zastosowanie wskaźnika Berry'ego w odniesieniu do wysoce zintegrowanych grup, w przypadku których „sprzedaż” jest prowadzona głównie na poziomie regionalnym lub światowym, a funkcja spółki w zakresie sprzedaży w charakter wysoce logistyczny”. Zob. również „Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes”, [doradca podatkowy Apple'a], 30 kwietnia 2008 r., w którym doradca podatkowy Apple'a stwierdza: „[doradca podatkowy Apple'a] odnotowuje opinię grupy roboczej [OECD], zgodnie z którą wskaźnik Berry'ego należy stosować wyłącznie w celu wynagrodzenia działalności związanej ze sprzedażą; oraz że wskaźnik związany ze sprzedażą jest bardziej odpowiedni, z wyjątkiem porównywalnych sytuacji, jeżeli niezależne strony działające zgodnie z zasadą ceny rynkowej postanowiłyby inaczej”. Grupa robocza OECD oznacza grupę roboczą w OECD składającą się co do zasady z przedstawicieli państw członkowskich, dedykowaną szczególnym zagadnieniom, takim jak np. ustalanie cen transferowych.

⁽²⁶⁵⁾ Motyw 67 decyzji o wszczęciu postępowania: „W rzeczywistości [...] dochód z tytułu sprzedaży spółki ASI wzrósł o 415 % w ciągu trzech lat 2009–2012 do poziomu 63,9 mld USD. W tym samym okresie koszty operacyjne odzwierciedlone poprzez dochód podlegający opodatkowaniu [...] wzrosły o [15–20] %”.

- (338) Po drugie, ASI zapewnia warranty w odniesieniu do wszystkich towarów sprzedawanych w całym regionie EMEA. Warranty te stanowiły najważniejsze zobowiązanie w zakresie transferu aktywów i zobowiązań ze spółki ASI do spółki ADI związanych z tym regionem ⁽²⁶⁶⁾. Ponieważ siedziba główna spółki ASI nie posiada fizycznej obecności lub pracowników, a zatem nie może ponosić żadnego ryzyka związanego z produktem, należy uznać, że to irlandzki oddział ASI ponosi przedmiotowe ryzyko. Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków nie odzwierciedla poziomu ryzyka, ponieważ, jak wyjaśniono w motywie 336, wykorzystanie kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków jest co do zasady związane z dystrybutorami ponoszącymi niskie ryzyko ⁽²⁶⁷⁾.
- (339) Po trzecie, spółka ASI systematycznie polega na wykonawcach będącymi osobami trzecimi ⁽²⁶⁸⁾ w celu zapewnienia swojej funkcji związanej z dystrybucją. Obrót wygenerowany przez spółkę ASI składa się bowiem w znacznej części z towarów, których nigdy fizycznie nie były przedmiotem obrotu w Irlandii. Ryzyko ponoszone w zakresie produktów, które nie są przedmiotem obrotu w Irlandii, zostałyby lepiej uwzględnione w ramach całkowitej sprzedaży niż w ramach kosztów operacyjnych, ponieważ chociaż płatności z tytułu zleconej działalności mogłyby być odzwierciedlone w kosztach operacyjnych oddziału, kwota ta obejmowałaby wynagrodzenie dla osoby trzeciej z tytułu świadczenia usług i nie odzwierciedla jako takich kosztów wygenerowanych przez działalność. Stopień szczegółowości informacji dostępnych na temat kosztów operacyjnych spółki ASI jest jednak niewystarczający, by zidentyfikować składniki kosztów operacyjnych, takie jak płatność z tytułu zleconych kosztów i kosztów personelu ⁽²⁶⁹⁾.
- (340) Z powodów wymienionych w motywach 337, 338 i 339 wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków zamiast sprzedaży w niewłaściwy sposób odzwierciedla ponoszone ryzyko oraz znaczącą działalność prowadzoną przez irlandzki oddział ASI. Powody te są w równym stopniu ważne w odniesieniu do wykorzystania wskaźnika Berry'ego w obydwu sprawozdaniach *ad hoc* przygotowanych przez PwC i [doradcę podatkowego Apple'a]. Wskaźnik Berry'ego wykorzystywany jest również jako wskaźnik finansowy w celu oszacowania wynagrodzenia wolnorynkowego dla dystrybutorów ponoszących niskie ryzyko ⁽²⁷⁰⁾. Wskaźnik Berry'ego reprezentuje zwrot z funkcji pełnionych przez przedsiębiorstwo posiadających wartość dodaną i zakłada, że funkcje te są uwzględniane w kosztach operacyjnych. Ponieważ mianownikiem wykorzystanym we wskaźniku Berry'ego są koszty operacyjne, wykorzystanie kosztów operacyjnych podczas stosowania MMTN oraz wykorzystanie wskaźnika Berry'ego stanowi w praktyce nie więcej niż różnicę w zakresie prezentacji. W każdym wypadku w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych opisano scenariusze, w ramach których wskaźnik Berry'ego może być użyteczny, ale scenariusze te różnią się od scenariusza, w ramach którego działa spółka ASI ⁽²⁷¹⁾.
- (341) Podsumowując, ani wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, ani wykorzystanie wskaźnika Berry'ego w sprawozdaniach *ad hoc* nie są właściwe w celu ustalenia wynagrodzenia wolnorynkowe z tytułu funkcji pełnionych przez irlandzki oddział ASI. Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków zamiast sprzedaży prowadzi do niewłaściwego obniżenia rocznego dochodu do opodatkowania spółki ASI w Irlandii, ponieważ sprzedaż stanowi szerszy wskaźnik poziomu zysków niż koszty operacyjne, a w przypadku spółki ASI sprzedaż znacząco wzrosła w okresie, w którym obowiązywały kwestionowane interpretacje indywidualne, podczas gdy koszty operacyjne utrzymały się na stosunkowo stabilnym poziomie ⁽²⁷²⁾. W szczególności prowadzi to do uzyskania bardzo niskiej i stabilnej podstawy opodatkowania w odniesieniu do irlandzkiego oddziału ASI ⁽²⁷³⁾, co nie odzwierciedla

⁽²⁶⁶⁾ Zob. motyw 135.

⁽²⁶⁷⁾ W tym kontekście zob. pkt 2.87 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., który stanowi: „Mianownik powinien się opierać na odnośnych wskaźnikach wartości funkcji pełnionych przez weryfikowaną stronę w badanej transakcji z uwzględnieniem wykorzystanych aktywów i poniesionego ryzyka”.

⁽²⁶⁸⁾ Zob. na przykład motyw 55.

⁽²⁶⁹⁾ Zob. rysunek 4.

⁽²⁷⁰⁾ Zob. na przykład tabela dotycząca wykorzystywania wskaźników poziomu zysków w podręczniku „Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook”, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Stopa zwrotu z aktywów	Wzór: zysk z działalności operacyjnej/aktywa operacyjne Często stosowany w celu zbadania: producentów
Marża operacyjna	Wzór: zysk z działalności operacyjnej/sprzedaż netto Często stosowana w celu zbadania: dystrybutorów
Wskaźnik Berry'ego	Wzór: zysk brutto na sprzedaży/koszty operacyjne Często stosowany w celu zbadania: dystrybutorów ponoszących niskie ryzyko
Metoda koszt plus	Wzór: zysk z działalności operacyjnej/koszty całkowite Często stosowany w celu zbadania: operatorów świadczących usługi i podproducentów

⁽²⁷¹⁾ Zob. pkt 2.101 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽²⁷²⁾ Zob. motyw 337.

⁽²⁷³⁾ Zasadę tę wyjaśniono w odniesieniu do restrukturyzacji działalności gospodarczej w pkt 9.10 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. „Restrukturyzacja działalności gospodarczej często prowadzi do sytuacji, w której lokalna działalność przekształcona zostaje w działalność niskiego ryzyka (np. »dystrybutorów ponoszących niskie ryzyko lub podproducentów ponoszących niskie ryzyko«) oraz w której przypisuje się jej stosunkowo niskie (ale co do zasady stabilne) zwroty z tego powodu, że ryzyko związane z działalnością gospodarczą ponosi druga strona, której przypisuje się zysk rezydualny”.

odpowiednio ryzyka ponoszonego przez ten oddział, jak opisano w motywach 337, 338 i 339. Wybór ten prowadzi zatem do niższego wynagrodzenia dla tego oddziału niż dla niezależnego przedsiębiorstwa, którego dochód do opodatkowania odzwierciedla ceny określone na rynku, wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Podobne obawy nie pojawiają się, jeżeli sprzedaż zostaje wykorzystana jako wskaźnik poziomu zysków w celu ustalenia wynagrodzenia z tytułu funkcji pełnionych przez irlandzki oddział ASI.

- (342) Fakt, zgodnie z którym wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków w odniesieniu do przedsiębiorstwa, które prowadzi działalność w zakresie kupna, sprzedaży i dystrybucji, może nie prowadzić do uzyskania wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, potwierdzają także wskazówki zawarte w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. W wytycznych tych sugeruje się wynagrodzenie opierające się na sprzedaży, a nie na kosztach operacyjnych, w odniesieniu do przedsiębiorstw pełniących tego rodzaju funkcje⁽²⁷⁴⁾. Do podobnych obaw odniesiono się również w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych w zakresie wykorzystania wskaźnika Berry'ego⁽²⁷⁵⁾. W każdym wypadku możliwego wyboru kosztów całkowitych jako wskaźnika poziomu zysków, które stanowią szerszą podstawę niż koszty operacyjne⁽²⁷⁶⁾, nigdy nie rozważano w odniesieniu do irlandzkiego oddziału ASI, przy czym wybór ten doprowadziłby również do wzrostu rocznego dochodu do opodatkowania spółki ASI w Irlandii.
- (343) Jeżeli chodzi o AOE, Apple zgłosiło irlandzkiemu organowi podatkowemu, że irlandzki oddział tej spółki jest odpowiedzialny za produkcję i montaż specjalistycznych produktów komputerowych. Spółka AOE posiada rzeczowe środki obrotowe⁽²⁷⁷⁾ i wydaje się, że kontroluje i ponosi ryzyko z tytułu co najmniej części kosztów związanych z tymi rzeczowymi środkami obrotowymi⁽²⁷⁸⁾. Ponieważ jej siedziba główna nie jest w stanie skutecznie ponosić ryzyka wobec braku jej fizycznej obecności lub pracowników, którzy mogliby ponosić to ryzyko, należy uznać, że irlandzki oddział AOE ponosi pełne ryzyko z tytułu rzeczowych środków obrotowych. W tego rodzaju okolicznościach wskaźnik poziomu zysków obejmujący koszty całkowite jest bardziej odpowiedni niż koszty operacyjne w odniesieniu do przedsiębiorstwa zajmującego się produkcją takiej jak AOE. Koszty całkowite stanowią szerszą podstawę niż koszty operacyjne, ponieważ te ostatnie wykluczają koszty związane z surowcami, podczas gdy koszty całkowite obejmują główny zmienny składnik kosztów, którym co do zasady są koszty sprzedanych towarów w odniesieniu do przedsiębiorstwa zajmującego się produkcją takiego jak AOE. W tym zakresie Komisja zauważa, że w sprawozdaniach *ad hoc* przygotowanych zarówno przez PwC, jak i [doradcę podatkowego Apple'a] zaproponowano, aby wskaźnikiem poziomu dochodów był narzut na koszty całkowite⁽²⁷⁹⁾.
- (344) Akceptując metodę przypisywania zysku, w której jako wskaźnik poziomu zysków wykorzystywane są koszty operacyjne, a nie koszty całkowite, irlandzki organ podatkowy przyznał spółce AOE selektywną korzyść w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny ustalone na rynku, które zostały wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Wyłączenie pewnych kosztów takich jak koszty sprzedanych towarów ze wskaźnika poziomu zysków, który został

⁽²⁷⁴⁾ W tym kontekście zob. pkt 2.87 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.: „Co do zasady oraz z zastrzeżeniem konieczności zbadania faktów i okoliczności danej sprawy sprzedaż, dystrybucja lub koszty operacyjne mogą stanowić właściwą podstawę działalności dystrybucyjnej, pełne koszty lub koszty operacyjne mogą stanowić właściwą podstawę działalności usługowej lub produkcyjnej, a aktywa operacyjne mogą stanowić właściwą podstawę działalności kapitałochłonnej, takiej jak niektóre rodzaje działalności produkcyjnej lub infrastruktura produkcyjna”.

⁽²⁷⁵⁾ W tym kontekście zob. pkt 2.101 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.: „problemy [...] związane z kosztami przerzucanymi pojawiają się również podczas stosowania wskaźników Berry'ego. Aby wskaźnik Berry'ego był odpowiedni w celu zbadania wynagrodzenia z tytułu transakcji między podmiotami powiązаныmi (np. polegającej na dystrybucji produktów), niezbędne jest, by:

- wartość funkcji pełnionych w ramach transakcji między podmiotami powiązаныmi (z uwzględnieniem wykorzystanych aktywów i poniesionego ryzyka) była proporcjonalna do kosztów operacyjnych,
- na wartość funkcji pełnionych w ramach transakcji między podmiotami powiązаныmi (z uwzględnieniem wykorzystanych aktywów i poniesionego ryzyka) nie wpłynęła znacząco wartość produktów będących przedmiotem dystrybucji, tj. nie była ona proporcjonalna do sprzedaży, oraz
- podatnik nie pełnił w ramach transakcji między podmiotami powiązаныmi jakiegokolwiek innej znaczącej funkcji (np. funkcji w zakresie produkcji), która powinna być wynagradzana z wykorzystaniem innej metody lub wskaźnika finansowego”.

⁽²⁷⁶⁾ Zob. pkt 2.47 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽²⁷⁷⁾ Według sprawozdania finansowego AOE do spółki tej należą zarówno zapasy „surowców”, jak i „produkcja w toku i wyroby gotowe”.

⁽²⁷⁸⁾ W tym kontekście zob. pkt 2.93 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.: „stosując metodę marży transakcyjnej netto opartą na kosztach, często wykorzystuje się w pełni opłacone koszty, uwzględniając wszystkie koszty bezpośrednie i pośrednie, które można przypisać do działania lub transakcji, wraz z odpowiednim przypisaniem pod względem kosztów ogólnych działalności gospodarczej. Może pojawić się pytanie dotyczące tego, czy i w jakim zakresie akceptowalne jest zgodnie z zasadą ceny rynkowej traktowanie istotnej części kosztów podatkowych jako kosztów *pass through*, do których nie przypisuje się żadnego elementu zysku (tj. jako kosztów, które można potencjalnie wyłączyć z mianownika wskaźnika zysku netto). Zależy to od zakresu, w jakim niezależna strona w porównywalnych okolicznościach zgodziłaby się nie zarobić na narzucie na część ponoszonych przez nią kosztów”.

⁽²⁷⁹⁾ Zob. motywy 167 i 214.

zatwierdzony w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego dotyczących irlandzkiego oddziału AOE, nieodpowiednio zaniża roczny dochód do opodatkowania tej spółki, ponieważ koszty całkowite są szerszym wskaźnikiem poziomu zysków niż koszty operacyjne, a zatem mogłyby zmniejszyć wysokość należnego w Irlandii podatku od osób prawnych, który musi uiścić ta spółka.

- (345) Podsumowując, zaakceptowanie przez irlandzki organ podatkowy stosowania kosztów operacyjnych – zamiast sprzedaży w przypadku irlandzkiego oddziału ASI i kosztów całkowitych w przypadku irlandzkiego oddziału AOE – jako wskaźnika poziomu zysków w metodach przypisywania zysku zatwierdzonych w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego nieodpowiednio obniża wysokość rocznego zysku obu spółek podlegającego opodatkowaniu w Irlandii w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania odzwierciedla ceny ustalone na rynku, wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. W związku z powyższym należy uznać, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego przynajmniej spółkom ASI i AOE selektywną korzyść do celów art. 107 ust. 1 Traktatu.

c) Akceptowane poziomy zwrotu są zbyt niskie

- (346) W kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego irlandzki organ podatkowy przyjął różne poziomy zwrotu w odniesieniu do irlandzkich oddziałów ASI i AOE. Jeżeli chodzi o ASI, w interpretacji indywidualnej z 1991 r. przyjęto marżę w wysokości 12,5 % w odniesieniu do kosztów operacyjnych oddziału, podczas gdy w interpretacji indywidualnej z 2007 r. przyjęto marżę w wysokości [10–15] %. Jeżeli chodzi o AOE, w interpretacji indywidualnej z 1991 r. przyjęto marżę w wysokości 65 % w odniesieniu do kosztów operacyjnych oddziału wynoszących do [60–70] mln USD oraz marżę w wysokości 20 % w odniesieniu do kosztów operacyjnych oddziału powyżej tej kwoty, natomiast w interpretacji indywidualnej z 2007 r. zaakceptowano marżę w wysokości [10–15] % w odniesieniu do kosztów operacyjnych oddziału przy zwrocie z tytułu własności intelektualnej w wysokości [1–5] % obrotu oddziału pod względem „skumulowanej technologii procesu produkcji”⁽²⁸⁰⁾ oddziału Irlandzkiego. Ponieważ zwracając się o wydanie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, Apple nie przygotowało żadnych sprawozdań dotyczących przypisania zysków, nie istnieją żadne wyjaśnienia z tego okresu pozwalające uzasadnić wybór tych poziomów zwrotu w latach 1991 i 2007.
- (347) Jeżeli chodzi o interpretację indywidualną z 1991 r., wydaje się, że system uzgodnionych w odniesieniu do AOE progów wynoszących 65 % kosztów operacyjnych, zmniejszający się do 20 % powyżej kwoty [60–70] mln USD, został ustanowiony w drodze negocjacji oraz że zależał od kwestii zatrudnienia, o czym świadczą fragmenty przytoczone w sekcji 2.2.3, a w szczególności odniesienie w tych fragmentach do potrzeby „uniknięcia zabronienia rozszerzania irlandzkich operacji”⁽²⁸¹⁾. W odniesieniu do tej kwestii Trybunał orzekł, że jeżeli organy podatkowe posiadają szeroką swobodę decyzyjną obejmującą określanie beneficjentów lub warunków, na jakich przyznaje się korzyść finansową na podstawie kryteriów niemających związku z systemem podatkowym, takich jak kwestie zatrudnienia, wykonywanie tej swobody decyzyjnej należy uznać za sprzyjające selektywnej korzyści.
- (348) Komisja nie zgadza się z interpretacją tego odniesienia przez Irlandię⁽²⁸²⁾, zgodnie z którą zaakceptowanie przez podproducenta obniżonego narzutu na jego koszty w następstwie uzyskania hojnej rekompensaty nie byłoby nierozsądne. Racjonalny podmiot gospodarczy dąży do maksymalizacji zysków, które otrzymały poziom ryzyka, i nie zaakceptowałby niższego zwrotu ani nie zrzekłby się zysków dlatego, że w inny sposób otrzymał wystarczający zwrot. Komisja nie dostrzega również żadnych korzyści w interpretacji tego odniesienia zaproponowanej przez Apple'a⁽²⁸³⁾, które – zdaniem Apple'a – należy rozumieć w kontekście faktu, że istnieje niewielkie prawdopodobieństwo, że skala dodatkowych inwestycji w środki trwałe konieczne do zwiększenia zakresu działalności byłaby tak duża, jak w przypadku początkowych inwestycji w środki trwałe⁽²⁸⁴⁾. W szczególności nie można przyjąć argumentu Apple'a przedstawionego w badaniu *ad hoc* przygotowanym przez [drugiego doradcę podatkowego]⁽²⁸⁵⁾, zgodnie z którym zyski z efektywności powinny być niżej opodatkowane. W sprawozdaniu

⁽²⁸⁰⁾ Zob. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 16 maja 2007 r., który stanowi podstawę interpretacji indywidualnej z 2007 r., s. 1.

⁽²⁸¹⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 119. Zob. motyw 65.

⁽²⁸²⁾ Sprawa C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, pkt 25–28 i przytoczone orzecznictwo.

⁽²⁸³⁾ Zob. motyw 65.

⁽²⁸⁴⁾ Zob. uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 112.

⁽²⁸⁵⁾ Zob. motyw 170.

tym stwierdzono, że malejący odsetek opodatkowania zysków powyżej określonego progu odzwierciedla podstawowe korzyści skali. Komisja nie może jednak znaleźć ekonomicznego uzasadnienia dla przyjęcia przez przedsiębiorstwo niższych zysków w przypadku gdy ponosi niższe koszty. Podobnie zmniejszenie opodatkowania w przypadku dużych przedsiębiorstw korzystających z korzyści skali jest obce logice systemu podatkowego. Mówiąc dokładniej, jeżeli zysk wygenerowany przez korzyści skali podlegałby mniejszemu opodatkowaniu niż zysk wygenerowany przez małe przedsiębiorstwa, duże przedsiębiorstwa odniosłyby podwójną korzyść: duże przedsiębiorstwa, które są bardziej wydajne niż małe przedsiębiorstwa, skorzystałyby poprzez wygenerowanie wyższych zysków oraz – ponieważ podatek nakłada się jako odsetek zysków – poprzez objęcie niższą stawką opodatkowania w odniesieniu do tego zysku. Taka dodatkowa korzyść nie wpisuje się w logikę systemu podatkowego, który ma za zadanie opodatkowanie zysków wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Irlandii, niezależnie od ich wielkości i pozycji na rynku. Ponadto zgodne z logiką komercyjną byłoby przyjęcie niższej marży zysku w przeliczeniu na jednostkę sprzedanych towarów w przypadku zwiększenia ilości produktów sprzedanych określonemu klientowi. Sytuacja ta nie odpowiada jednak automatycznie odnotowaniu niższych zysków w odniesieniu do rachunku tego klienta, ponieważ zmniejszone marże zysku w przeliczeniu na jednostkę zasadniczo mogłyby być zrekompensowane z nadwyżką przez wyższy wolumen sprzedaży na rzecz tego klienta. Irlandia nie miała żadnych wskazań w odniesieniu do podstawowej strategii cenowej stosowanej przez Apple'a, która odpowiadałaby podobnemu wzorcowi rentowności. W każdym razie zachęty przypominające rabaty w zakresie efektywnych stawek podatkowych mające na celu przyciągnięcie zwiększonej działalności i zatrudnienia nie są zgodne z logiką systemu podatkowego.

- (349) Komisja może natomiast zaakceptować wyjaśnienia Irlandii⁽²⁸⁶⁾ i Apple'a⁽²⁸⁷⁾ dotyczące ulg inwestycyjnych uzgodnionych w interpretacji indywidualnej z 1991 r., w odniesieniu do których Komisja wyraziła swoje wątpliwości w decyzji o wszczęciu postępowania. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja uznała, że zgoda irlandzkiego organu podatkowego na ograniczenie wysokości ulg inwestycyjnych do kwoty [1–10] mln USD powyżej sumy naliczanej w rachunkach z tytułu amortyzacji nie była uzasadniona żadną metodą ani potwierdzona przez żadne faktyczne wydatki, lecz raczej wydawało się, że kwota ta była wynikiem negocjacji. Irlandia i Apple'a twierdziły, że interpretacja indywidualna z 1991 r. w odniesieniu do tej kwestii ogranicza kwotę wolną od podatku. Irlandia w szczególności wyjaśniła, że spółki ASI i AOE dobrowolnie przyjęły roczny limit w odniesieniu do wykorzystania środków z ulg inwestycyjnych, chociaż miałyby prawo do ubiegania się o wyższe ulgi przez mniejszą liczbę lat⁽²⁸⁸⁾, tak więc wydaje się, że ten element interpretacji indywidualnej nie przyznaje selektywnej korzyści tym spółkom, jeżeli zostanie on oceniony indywidualnie i oddzielnie od innych elementów tej interpretacji.
- (350) Jeżeli chodzi o interpretację indywidualną z 2007 r., w sprawozdaniach *ad hoc* przygotowanych przez PwC i [doradcę podatkowego Apple'a] przedstawiono uzasadnienie *ex post* w odniesieniu do zwrotu ustalonego w odniesieniu do irlandzkich oddziałów ASI i AOE. Podstawę obu sprawozdań stanowi badanie porównywalności, ale chociaż w sprawozdaniu PwC przedstawiono wszystkie przedsiębiorstwa uznane przez doradcę podatkowego za porównywalne do celów oszacowania domniemanego zwrotu tych dwóch oddziałów na zasadzie ceny rynkowej, w sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] nie ujawniono informacji na temat zastosowanych elementów porównawczych. W sprawozdaniu *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] wskazano problemy w związku z porównywalnością, w szczególności istotne różnice w tym sprawozdaniu⁽²⁸⁹⁾, lecz mimo to przystąpiono do przeszukania bazy danych elementów porównawczych.
- (351) Jako kwestię wstępną Komisja uważa, że stosowanie badania porównywalności opartego na wyszukiwaniu elementów porównawczych w bazie danych jest nieprawidłowym sposobem oszacowania zysku wolnorynkowego w odniesieniu do irlandzkich oddziałów ASI i AOE. Aby badanie takie pozwoliło uzyskać wiarygodne przybliżenie wyniku rynkowego zgodnie z zasadą ceny rynkowej, produkty sprzedawane przez osoby trzecie, które uwzględniono w badaniu porównywalności, muszą być porównywalne do towarów sprzedanych przez ASI oraz towarów wyprodukowanych przez AOE. W kryteriach eliminacji zastosowanych przez PwC i [doradcę podatkowego Apple'a] na potrzeby wyboru elementów porównawczych nie uwzględniono jednak faktu, że Apple sprzedaje wysokiej jakości markowe produkty i wprowadza swoje produkty na rynek jako takie, podczas gdy wybrane przedsiębiorstwa mogą wprowadzać swoje produkty do obrotu w inny sposób. Zwrot wolnorynkowy dla dystrybutora takiego jak ASI nie może być oceniany bez uwzględnienia tej kwestii, w szczególności dlatego, że ASI ponosi odpowiedzialność za gwarancje sprzedawanych produktów, jak wyjaśniono w motywie 338, co

⁽²⁸⁶⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 121 i nast.

⁽²⁸⁷⁾ Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 115 i nast.

⁽²⁸⁸⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 127.

⁽²⁸⁹⁾ Zob. sprawozdanie *ad hoc* [doradcy podatkowego Apple'a] w sprawie cen transferowych, s. 13: „ryunki geograficzne, na których prowadzona jest działalność, zakres produktów oraz ich wolumeny w odniesieniu do dystrybutorów będących osobami trzecimi znacznie różnią się od tych kryteriów dotyczących działalności irlandzkiego oddziału ASI”.

w przypadku wysokiej jakości markowych produktów stanowi znaczne ryzyko ⁽²⁹⁰⁾; ASI ponosi duże ryzyko z tytułu wysokiej klasy towarów, które fizycznie nie są przedmiotem obrotu w irlandzkim oddziale, jak wyjaśniono w motywie 339, co zasadniczo nie ma miejsca w przypadku wybranych elementów porównawczych. Ponadto znaczna różnica między zmienną intensywnością kosztów może zagrozić porównywalności, biorąc pod uwagę, że koszty operacyjne ASI stanowią bardzo niewielką część jej sprzedaży.

- (352) Oprócz wspomnianych ogólnych obaw dotyczących wykorzystania badań porównywalności w odniesieniu do tej sprawy, Komisja zwraca szczególną uwagę na fakt, że co najmniej trzy z 52 przedsiębiorstw wybranych przez PwC jako elementy porównawcze, znajduje się w stanie likwidacji ⁽²⁹¹⁾. Przedsiębiorstwa nieposiadające zrównoważonego modelu biznesowego co do zasady nie mogą stanowić wiarygodnych elementów porównawczych przy określaniu odpowiedniego poziomu wynagrodzenia. Ponieważ status „w likwidacji”, który można przypisać znacznej części przedsiębiorstw należących do próby, oznacza, że zrównoważony model biznesowy nie był czynnikiem, który został wystarczająco wzięty pod uwagę podczas wyboru, nie można określić reprezentatywności ogólnych elementów porównawczych.
- (353) Niezależnie od ogólnych i szczegółowych obaw dotyczących badań porównywalności przeprowadzonych w sprawozdaniach *ad hoc* Komisja – dla celów kompletności – zbadała, jaki byłby odpowiedni poziom zwrotu w przypadku, gdyby jako wskaźnik poziomu zysków zamiast kosztów operacyjnych wykorzystano sprzedaż w odniesieniu do ASI oraz koszty całkowite w przypadku AOE. Komisja przypomina, że nie prowadzi tej analizy w celu określenia wynagrodzenia wolnorynkowego z tytułu funkcji pełnionych przez irlandzkie oddziały ⁽²⁹²⁾, lecz w celu wykazania, że nawet jeżeli irlandzki organ podatkowy miałby rację, przyjmując nieuzasadnione założenie, zgodnie z którym licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, należy przypisać poza Irlandią, co kwestionuje Komisja, nieodpowiedni wybór kosztów operacyjnych oraz nieodpowiednio niskie poziomy zwrotu przyjęte przez irlandzki organ podatkowy podczas stosowania metody jednostronnego przypisywania zysku zatwierdzonej w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego prowadzą do tego, że roczny dochód podlegający opodatkowaniu ASI i AOE w Irlandii tak czy inaczej odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego w odniesieniu do ich odpowiednich irlandzkich oddziałów.
- (354) Jeżeli chodzi o ASI, analiza mediany zwrotu ze sprzedaży ⁽²⁹³⁾ za ten sam okres, którego dotyczyła analiza przeprowadzona przez PwC, oraz z wykorzystaniem tych samych elementów porównawczych, została przedstawiona na rysunku 13.

Rysunek 13

Narzut reprezentujący zysk z działalności operacyjnej w odniesieniu do obrotu 52 przedsiębiorstw wybranych przez PwC

	Średnia w latach 2007–2011 (%)
Kwartył dolny (25. percentyl)	1,3
Mediana	3,0
Kwartył górny (75. percentyl)	4,5

⁽²⁹⁰⁾ Ryzyko gwarancyjne zwiększa się wraz z ceną towarów podstawowych, w związku z czym wysokiej jakości markowe towary stanowią gwarancję z powodu ich stosunkowo wysokiej ceny, włączając koszty elementów. W tym kontekście zob. pkt 3.37 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r., w których przedstawiono następujący przykład: „Przyjmijmy na przykład, że podatnik sprzedaje przedsiębiorstwu powiązanemu wysokiej jakości magnetowidy, a jedyne dostępne informacje na temat zysku porównywalnych działalności gospodarczych dotyczą sprzedaży standardowych, średniej jakości magnetowidów. Załóżmy, że rynek wysokiej jakości magnetowidów charakteryzuje się wzrostem sprzedaży, wysoką barierą wejścia, niewielką liczbą konkurentów oraz posiada duże możliwości w zakresie zróżnicowania produktów. Wszystkie wymienione różnice mogą mieć istotny wpływ na rentowność badanych i porównywanych działań i w takim przypadku wymagałyby korekty. Podobnie jak w przypadku innych metod, wiarygodność niezbędnych korekt wpłynie na wiarygodność analizy. Należy zauważyć, że nawet jeżeli dwa przedsiębiorstwa działają dokładnie w tym samym sektorze, ich rentowność może różnić się w zależności od ich udziału w rynku, pozycji konkurencyjnych itd.”. Przykład ten nie pojawił się już w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r.

⁽²⁹¹⁾ Z informacji zawartych w bazie danych Bureau Van Dijk, z której korzysta PwC, wynika, że przedsiębiorstwa TECNOTEL ITALIA S.P.A. i MIELCO SPA znajdują się w stanie likwidacji, a ponadto – według ogólnodostępnych źródeł – przedsiębiorstwo MEMTEC IBERICA SL również jest w stanie likwidacji.

⁽²⁹²⁾ Zob. motyw 326.

⁽²⁹³⁾ Obrót (lub przychody operacyjne) zostały zachowane w wyszukiwaniu w bazie danych.

								(%)
	EBIT/obróć	2011	2010	2009	2008	2007	średnia	
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	1	12	17	22	14,68	
23	GIGALOGIE	5	5	5	8	5	5,77	

	EBIT/obrót	2011	2010	2009	2008	2007	średnia (%)
24	INFOWORK TECHNOLOGY 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	PROFESSIONAL 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	1,1

(%)							
	EBIT/obróć	2011	2010	2009	2008	2007	średnia
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	ΕΝΑΡΧΕΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε.	3	3	4	4	4	3,87

- (355) Korzystając z elementów porównawczych wybranych przez PwC, gdzie irlandzki oddział ASI wykorzystano jako weryfikowaną stronę, a sprzedaż jako wskaźnik poziomu zysków, z analizy przedstawionej na rysunku 13 wynika, że mediana zwrotu ze sprzedaży wynosi 3 % przy rozstępie międzykwartylowym⁽²⁹⁴⁾ w przedziale 1,3–4,5 %. Z informacji finansowych przedstawionych w tabeli 1 niniejszej decyzji oraz na informacji przedstawionych w motywie 105 uzyskanych na podstawie deklaracji podatkowych wynika, że dochód z działalności operacyjnej irlandzkiego oddziału ASI, opodatkowany na podstawie standardowej irlandzkiej stawki podatkowej w wysokości 12,5 %, w 2012 r. wynosił około [40–50] mln USD, stanowiąc około [0,0–0,5] % obrotu ASI w 2012 r. Kwota ta jest niemal dwudziestokrotnie niższa niż kwota, którą uzyskano by przy zastosowaniu kwartyła dolnego analizy przedstawionej na rysunku 13, którego podstawę stanowi skorygowana analiza porównywalności PwC.
- (356) Podsumowując, nawet gdyby irlandzki organ podatkowy miał rację, przyjmując metodę przypisywania zysku opartą na metodzie jednostronnego przypisywania zysku, w której irlandzki oddział ASI zostałby wybrany jako weryfikowana strona – co kwestionuje Komisja – dochód do opodatkowania ASI w Irlandii wynikający ze stosowania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Rozbieżność ta prowadzi do znacznego obniżenia podatku od osób prawnych należnego od ASI w Irlandii w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania odzwierciedla ceny określone na rynku, wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Należy zatem uznać, że wspomniane interpretacje indywidualne przyznają spółce ASI selektywną korzyść do celów art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (357) Jeżeli chodzi o AOE, dochód do opodatkowania tej spółki w 2012 r. odpowiada około [1–5] % kosztów całkowitych. Odsetek ten mieści się w rozstępie międzykwartylowym przedstawionym w sprawozdaniach *ad hoc* opracowanych przez PwC i [doradcę podatkowego Apple'a], a jego wartość jest zbliżona do 25. percentyla, co zdaniem doradcy podatkowego stanowi wartość dolny koniec rozstępu wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej. Według [doradcy podatkowego Apple'a] w okresie 2009–2011⁽²⁹⁵⁾ kwartył dolny narzutu na koszty całkowite wynosiłby [4,5–5,0] % (przy medianie w wysokości [5–10] %), a zdaniem PwC w okresie 2007–2011⁽²⁹⁶⁾ wartość ta wynosiłaby [3,0–3,5] % (przy medianie w wysokości [5–10] %).
- (358) Porównywalność każdej spółki z irlandzkim oddziałem AOE w sprawozdaniu *ad hoc* PwC ustanawia się jednak wyłącznie na podstawie informacji dostępnych w handlowej bazie danych i w sprawozdaniu tym nie ma uzasadnienia, dlaczego w przypadku braku szczegółowej analizy porównywalności działalności gospodarczej i struktury kosztów 25. percentyl przyjmuje się jako dolną granicę rozstępu zamiast wymagać, by węższy rozstęp można było wykorzystać do kwestii dotyczących porównania⁽²⁹⁷⁾.

⁽²⁹⁴⁾ PwC i [doradca podatkowy Apple'a] określają rozstęp międzykwartylowy jako zgodny z zasadą ceny rynkowej.

⁽²⁹⁵⁾ Zob. rysunek 10.

⁽²⁹⁶⁾ Zob. motyw 217.

⁽²⁹⁷⁾ W tym względzie pkt 3.57 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. stanowi, że: „Może się również zdarzyć, że mimo iż dołożono wszelkich starań, by wykluczyć punkty o mniejszym stopniu porównywalności, otrzymano szereg danych liczbowych, w odniesieniu do których uznaje się, biorąc pod uwagę sposób wyboru elementów porównawczych i ograniczeń dotyczących dostępnych informacji na temat elementów porównawczych, że utrzymują się pewne braki w zakresie porównywalności, których nie można zidentyfikować ani określić ilościowo, a zatem nie można ich skorygować. W takich przypadkach, jeżeli rozstęp określono na podstawie dużej liczby obserwacji, zastosowanie narzędzi statystycznych uwzględniających tendencję centralną w celu zmniejszenia rozstępu (tj. rozstępu międzykwartylowego lub innych percentyli) może okazać się pomocne w zwiększeniu wiarygodności analizy”.

- (359) Ponadto wynik sprawozdania *ad hoc* PwC opiera się wyłącznie na porównaniu z przedsiębiorstwami produkcyjnymi, podczas gdy sprawozdanie to stanowi, że irlandzki oddział AOE świadczy również wspólne usługi na rzecz innych spółek należących do grupy Apple w regionie EMEA w obszarze finansów (usługi rachunkowe, rozliczenia pracowników oraz rozliczenia zobowiązań), systemów informacyjnych oraz technologii i zasobów ludzkich⁽²⁹⁸⁾. Żadnej z tych funkcji nie uwzględnia się w analizie przedstawionej w sprawozdaniu *ad hoc* PwC, a zatem sprawozdania nie można wykorzystać, aby uzasadnić *ex post*, że wynagrodzenie z tytułu tych funkcji było zgodne z zasadą ceny rynkowej.

d) Wnioski dotyczące błędnego zastosowania metod jednostronnego przypisywania zysku w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego

- (360) Podsumowując, Komisja uważa, że nawet gdyby irlandzki organ podatkowy miał rację, przyjmując nieuzasadnione założenie, zgodnie z którym licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a, które posiadają ASI i AOE, należy przypisać poza Irlandią, co kwestionuje Komisja⁽²⁹⁹⁾, metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego w dalszym ciągu prowadzą do uzyskania wyniku odbiegającego od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. W przedmiotowych interpretacjach zatwierdza się opodatkowane wynagrodzenie, którego irlandzkie oddziały nie zaakceptowałyby z perspektywy własnej rentowności, gdyby były samodzielnymi i niezależnymi przedsiębiorstwami prowadzącymi tę samą lub podobną działalność na tych samych lub podobnych warunkach. Ponieważ metody przypisywania zysku obniżają zobowiązanie podatkowe spółek ASI i AOE zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania w ramach tego systemu określa się według cen negocjowanych na rynku zgodnie z zasadą ceny rynkowej, kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, zatwierdzając te metody, przyznają selektywną korzyść ASI i AOE do celów art. 107 ust. 1 Traktatu.

8.2.2.4. Wniosek dotyczący istnienia selektywnej korzyści wynikającej z odstępstwa od zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii

- (361) Komisja stwierdza w ramach obydwu sposobów rozumowania, że metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego prowadzą do obniżenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych spółek ASI i AOE zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania odzwierciedla ceny określone na rynku, wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Komisja stwierdza zatem, że w ramach przedmiotowych interpretacji przyznaje się selektywną korzyść na rzecz spółek ASI i AOE do celów art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (362) Wniosek ten potwierdzają ponadto dwa dodatkowe czynniki, sugerując, że metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego nie prowadzą do otrzymania wyniku, który skutkuje otrzymaniem wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.
- (363) Po pierwsze, jak wskazano w motywie 262, kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydano wobec braku sprawozdania w sprawie przypisywania zysku. Jak wyjaśniono w decyzji o wszczęciu postępowania, wydaje się, iż fakt, że w czasie, w którym przyznano kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, Apple nie złożyło żadnego sprawozdania na poparcie metod przypisywania zysku, które Apple zaproponowało irlandzkiemu organowi podatkowemu, wskazuje na to, że metody zatwierdzone w tych interpretacjach nie prowadzą do otrzymania wyniku prowadzącego do wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.
- (364) Po drugie, interpretacja indywidualna z 1991 r. nie posiadała daty zakończenia jej obowiązywania, nie posiadała żadnej klauzuli rewizji i była skutecznie stosowana przez 15 lat do czasu wydania interpretacji indywidualnej z 2007 r. Interpretacja indywidualna z 2007 r., która posiadała klauzulę rewizji, również nie posiadała daty

⁽²⁹⁸⁾ Sprawozdanie *ad hoc* PwC, s. 12.

⁽²⁹⁹⁾ Sekcja 8.2.2.2.

zakończenia jej obowiązywania i była stosowana, jak twierdzi Apple, przez 8 lat, do czasu, kiedy wprowadzono nową strukturę korporacyjną Apple'a w Irlandii. Brak wskazania daty wygaśnięcia umowy w umowie między organami podatkowymi a podatnikiem prowadzi do tego, że przewidywania w odniesieniu do przyszłych warunków, na których opiera się ta umowa, są mniej dokładne, a zatem prowadzi do wątpliwości wiarygodności metody zatwierdzonej w umowie⁽³⁰⁰⁾. Ma to zastosowanie *a priori* do interpretacji, która nie posiada daty zakończenia jej obowiązywania.

- (365) Irlandia argumentuje, że niezależnie od okresu obowiązywania interpretacji indywidualnej z 1991 r. każdą deklarację „sporządzano od nowa” i nie byłoby możliwe wykorzystanie podstawy przypisywania zysków oddziałowi ustanowionej w interpretacji indywidualnej, „jeżeli zmiany dotyczące faktów i okoliczności podważyłyby wiarygodność tej podstawy”⁽³⁰¹⁾. Pozostaje jednak niejasne, w jaki sposób irlandzki organ podatkowy mógł się dowiedzieć o jakichkolwiek zmianach dotyczących faktów i okoliczności. Apple mogłoby po prostu wypełnić swoją roczną deklarację podatkową w oparciu o interpretację indywidualną z 1991 r., bez obowiązku poinformowania irlandzkiego organu podatkowego o jakichkolwiek istotnych zmianach⁽³⁰²⁾. W przeciwieństwie do interpretacji indywidualnej z 2007 r. interpretacja indywidualna z 1991 r. nie zawiera bowiem żadnej klauzuli rewizji, zgodnie z którą interpretacja nie będzie miała zastosowania, jeżeli zajdzie istotna zmiana dotycząca charakteru prowadzonej działalności.
- (366) Ponadto nie jest jasne, które zmiany uzasadniały zastąpienie interpretacji indywidualnej z 1991 r. interpretacją indywidualną z 2007 r. Co do zasady uprzednie porozumienie cenowe obowiązuje, dopóki spełnione są kluczowe założenia zatwierdzone w interpretacji⁽³⁰³⁾. W kwestionowanych interpretacjach indywidualnych nie zidentyfikowano kluczowych założeń. W odniesieniu do 2007 r. nie jest również jasne, która ewentualnie zmiana kluczowych założeń spowodowała wniesienie o dokonanie zmian w porozumieniu z 1991 r.
- (367) Jeżeli chodzi o interpretację indywidualną z 2007 r., przyjęto nawet, że gdyby Apple zdecydowało się na przeprowadzenie restrukturyzacji działalności gospodarczej swoich jednostek zależnych w Irlandii poprzez dodanie nowych spółek irlandzkich do struktury lub połączenie istniejących spółek, metody przypisywania zysku zatwierdzone w interpretacji indywidualnej z 2007 r. nadal miałyby zastosowanie do nowego lub powstałego w wyniku połączenia podmiotu, dopóki spółki „prowadziłyby co do zasady te same rodzaje działalności gospodarczej”, co ASI i AOE. O ile prawdą jest, że interpretacja indywidualna z 2007 r. zawiera klauzulę rewizji, zgodnie z którą interpretacja nie będzie miała zastosowania, jeżeli zajdzie istotna zmiana dotycząca charakteru prowadzonej działalności, nie jest jasne, co oznacza „istotna zmiana” i kwestii tej nie wyjaśniła Irlandia ani nie określono jej dokładniej w interpretacji. W oparciu o bardzo ograniczony opis działalności irlandzkich oddziałów ASI i AOE zawarty w interpretacjach niezwykle trudno jest określić, czy zmiana dotycząca pełnionych funkcji lub ryzyka zarządzanego przez irlandzkie oddziały zostałyby zakwalifikowane jako istotna zmiana. Ponieważ najwidoczniej nawet restrukturyzacja działalności gospodarczej nie kwalifikuje się jako „istotna zmiana dotycząca charakteru działalności”, wydaje się, że Apple mogłoby stosować korzystne traktowanie pod względem podatkowym zapewnione w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego jedynie z niewielką liczbą ograniczeń zgodnie z interpretacją indywidualną z 2007 r.
- (368) W każdym razie nawet jeżeli metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego odpowiadałyby metodom prowadzącym do otrzymania wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego w czasie, w którym je wydano, co nie miało miejsca, brak daty zakończenia obowiązywania tych interpretacji budzi wątpliwości odnośnie do stosowności przypisywania zysku, biorąc pod uwagę możliwe zmiany dotyczące otoczenia gospodarczego i regulacyjnego w latach objętych interpretacjami⁽³⁰⁴⁾.

⁽³⁰⁰⁾ Zob. pkt 51 załącznika do rozdziału IV wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. oraz załącznik dotyczący wytycznych w sprawie zawierania uprzednich porozumień cenowych w ramach procedury wzajemnego porozumiewania do wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 1995 r.

⁽³⁰¹⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 130.

⁽³⁰²⁾ W pkt 72 uwag dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania Apple stwierdza, że w latach 1991–2006 pozostawało w stałym kontakcie z irlandzkim organem podatkowym w odniesieniu do struktury organizacyjnej i głównej działalności irlandzkich oddziałów w oparciu o uprawnienie ogólne irlandzkiego organu podatkowego do monitorowania przestrzegania irlandzkich przepisów podatkowych. Nie rekompensuje to jednak faktu, że organ podatkowy powinien ponownie ocenić na nowo po upływie określonej liczby lat, czy umowa nadal obowiązuje, czy należy ją zmienić, w szczególności biorąc pod uwagę, że działalność gospodarcza Apple znacząco się rozwijała w tym okresie. Ponadto wydaje się, że nie istnieją żadne zapisy dotyczące wspomnianego domniemanego stałego kontaktu, biorąc pod uwagę, iż Komisja zwróciła od Irlandii w swoim piśmie z dnia 8 października 2013 r. o dostarczenie wraz z kwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego wszystkich elementów niezbędnych do uzasadnienia wspomnianych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

⁽³⁰³⁾ Pkt 4.142 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r. stanowi: „Pod warunkiem że spełnione są kluczowe założenia, APA może zapewnić zainteresowanym podatnikom przewidywalność systemu podatkowego stosowanego do kwestii ustalania cen transferowych objętych APA w określonym okresie czasu”.

⁽³⁰⁴⁾ Motyw 65 decyzji o wszczęciu postępowania.

8.2.3. ALTERNATYWNY SPOSÓB ROZUMOWANIA: SELEKTYWNA KORZYŚĆ WYŁĄCZNIE W RAMACH OGRANICZONEGO SYSTEMU ODNIESIENIA WYNIKAJĄCEGO Z ART. 25 USTAWY PODATKOWEJ Z 1997 R.

8.2.3.1. **Selektywna korzyść wynikająca z odstępstwa od art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. prowadząca do zmniejszenia podstawy opodatkowania**

- (369) Irlandia i Apple argumentują, że odpowiednim systemem odniesienia powinien być wyłącznie art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. i że określenie dochodu do opodatkowania spółek ASI i AOE było całkowicie zgodne ze zwyczajną praktyką administracyjną na mocy tego przepisu⁽³⁰⁵⁾. Jak wyjaśniono w sekcji 8.2.1.2 niniejszej decyzji, Komisja uważa, że system odniesienia w tej sprawie nie jest ograniczony wyłącznie do art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., lecz że przepis ten tworzy integralną i niezbędną część systemu odniesienia zidentyfikowanego w sekcji 8.2.1.1 – zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii – którego celem wewnętrznym jest opodatkowanie zysku wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w Irlandii.
- (370) Nie naruszając tego wniosku Komisja uważa, stosując alternatywny sposób rozumowania, że nawet jeżeli wyłącznie art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. miałby stanowić odpowiedni system odniesienia w tej sprawie, w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się selektywną korzyść na rzecz spółek ASI i AOE w postaci zmniejszenia ich dochodu do opodatkowania stanowiącego podstawę poboru podatku od osób prawnych zgodnie z tym przepisem.
- (371) Irlandia przyznaje, że art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. nie dostarcza wytycznych na temat sposobu określenia zysku powodującego powstanie obowiązku podatkowego oddziału, tak jak to robi Apple⁽³⁰⁶⁾. Irlandia twierdzi jednak, że zastosowanie przepisów art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. nie podlega zasadzie ceny rynkowej, ale wymaga ono, aby irlandzki organ podatkowy podjął decyzję przy uwzględnieniu szczególnych faktów i okoliczności każdego przypadku, które mogą obejmować „funkcje pełnione przez którykolwiek z oddziałów, jego interesy dotyczące aktywów spółki (jeżeli takie interesy istnieją), charakter i poziom wszelkiego ryzyka podejmowanego przez oddział oraz ogólny wkład oddziału w zyski spółki”⁽³⁰⁷⁾. Komisja zauważa, że kryteria wymienione przez Irlandię w odniesieniu do określania zysku oddziału powodującego powstanie obowiązku podatkowego – pełnione funkcje, użyte aktywa i ryzyko podejmowane przez oddział – stanowią co do zasady te same kryteria, co kryteria ustanowione w art. 7 ust. 2 modelowej konwencji OECD w odniesieniu do przypisywania zysku stałemu zakładowi przedsiębiorstwa zintegrowanego niebędącego rezydentem⁽³⁰⁸⁾. Innymi słowy Irlandia nie była w stanie przedstawić, a Komisja nie była w stanie zidentyfikować, jakiegokolwiek innej obiektywnej normy oprócz zasady ceny rynkowej, która zapewniałaby stosowanie art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. w spójny sposób, dzięki czemu wszystkie zintegrowane przedsiębiorstwa niebędące rezydentami byłyby równo traktowane zgodnie z tym przepisem.
- (372) Ponadto chociaż Irlandia formalnie wprowadziła zasadę ceny rynkowej do jej krajowego systemu prawnego dopiero do ustawy budżetowej z 2010 r. ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2011 r., a przepisy te wyłączają porozumienia zawierane między oddziałem a jej siedzibą główną niebędącą rezydentem⁽³⁰⁹⁾, analiza stosowanej przez irlandzki organ podatkowy praktyki dotyczącej wydawania interpretacji w zakresie przypisywania zysku irlandzkim oddziałom przedsiębiorstw niebędących rezydentami w odniesieniu do późniejszego stosowania art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. ujawnia, że zasada ceny rynkowej stanowi podstawę metod przypisywania zysku zatwierdzonych przez irlandzki organ podatkowy w szeregu tych interpretacji⁽³¹⁰⁾.
- (373) Przykładowo w przypadku spółki [B]⁽³¹¹⁾ pismo od jej doradcy podatkowy do irlandzkiego organu podatkowego zawiera obszerne odniesienie do zasady ceny rynkowej. Spółka [B] jest rezydentem do celów podatkowych

⁽³⁰⁵⁾ Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 159, 160 i 171. Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 27. Ani Irlandia, ani Apple nie przedstawiły jednak żadnego przykładu „zwyczajnej praktyki administracyjnej”, aby wykazać domniemaną zgodność dotyczącą praktyki wydawania interpretacji stosowanej przez irlandzki organ podatkowy.

⁽³⁰⁶⁾ Zob. motyw 248.

⁽³⁰⁷⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 21. Zob. również uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 154 i 155: Obydwie uwagi przedstawiono w odpowiednio w przypisach 187 i 188.

⁽³⁰⁸⁾ Zob. motyw 84.

⁽³⁰⁹⁾ Zob. motyw 78.

⁽³¹⁰⁾ W odpowiedzi na wniosek o dostarczenie interpretacji indywidualnych dotyczących działalności w Irlandii odnoszących się do tej samej kategorii spraw podatkowych, co kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, Irlandia przedstawiła siedem interpretacji dotyczących przypisywania zysków irlandzkim oddziałom dziewięciu przedsiębiorstw niebędących rezydentami. W odpowiedzi na kolejny wniosek Komisji o dostarczenie wszystkich wydanych od 2004 r. interpretacji indywidualnych dotyczących przypisywania zysku i dodatkowo wszystkich interpretacji wydanych przed tą datą, które nadal obowiązują, Irlandia przedstawiła dziesięć dodatkowych interpretacji, w tym cztery interpretacje, w przypadku których wydawało się, że dotyczą one przypisywania zysku oddziałowi (zob. motywy 3 i 6). Uznaje się zatem, że przekazane interpretacje reprezentują całą praktykę w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych stosowaną przez irlandzki organ podatkowy w odniesieniu do przypisywania zysku oddziałowi zintegrowanych przedsiębiorstw niebędących rezydentami.

⁽³¹¹⁾ Zob. motyw 385.

w [...], posiada irlandzki oddział i należy do [...] wielonarodowej grupy przedsiębiorstw (większość spółek wymieniona w motywach 2 i 6 należy do wielonarodowych grup przedsiębiorstw w Stanach Zjednoczonych). Do celów związanych z przypisywaniem zysku oddziałowi jej doradca podatkowy proponuje uznanie siedziby głównej spółki [B] i jej irlandzkiego oddziału za dwa oddzielne podmioty prawne współpracujące ze sobą zgodnie z zasadą ceny rynkowej, odnosząc się do modelowej konwencji OECD. Jeżeli chodzi o zasadę ceny rynkowej, pismo stanowi, że „choć Irlandia nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z [...], modelowa konwencja OECD ustanawia wytyczne w zakresie obliczania zysków osiągniętych przez oddział, które można wykorzystać jako odpowiedni punkt odniesienia”. W interpretacji z 1998 r. irlandzki organ podatkowy uznał wykorzystanie zasady ceny rynkowej za akceptowalne w odniesieniu do przypisywania zysku irlandzkiemu oddziałowi.

- (374) W interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2003 r. w odniesieniu do spółki [A] ⁽³¹²⁾ irlandzki organ podatkowy zgodził się na przypisywanie zysku między tym przedsiębiorstwem niebędącym rezydentem a jego irlandzkim oddziałem na podstawie zasady ceny rynkowej. Spółka [A] ma siedzibę w [...], posiada oddziały w jurysdykcjach [...], w tym w Irlandii, i należy do [...] wielonarodowej grupy przedsiębiorstw. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym wyjaśnia się sytuację spółki, doradca podatkowy odnosi się do art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., oświadczając, że po pierwsze przepis ten nie zapewnia żadnych dalszych wytycznych dotyczących sposobu, w jaki należy określać dochód z działalności operacyjnej, a po drugie – że należy przywrócić się podejściu przyjętemu w modelowej konwencji OECD i zasadzie ceny rynkowej. Jak twierdzi doradca podatkowy: „podejście przyjęte w modelowej konwencji OECD jest zgodne z irlandzkim prawem krajowym i w rzeczywistości jest czymś więcej niż przekształceniem pozycji zgodnie z prawem krajowym”. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przedstawia się metodę podziału zysków, zgodnie z którą 12,5 % wszystkich zysków osiągniętych przez spółkę [A] przypisuje się irlandzkiemu oddziałowi. Podejście to zostało przyjęte przez irlandzki organ podatkowy i wykorzystane jako podstawa przypisywania zysku w przypadku irlandzkiego oddziału spółki [A].
- (375) W interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2006 r. w odniesieniu do spółki [F] ⁽³¹³⁾ irlandzki organ podatkowy zgodził się na metodę zaproponowaną przez tę spółkę w odniesieniu do przypisywania zysku jej przysłemu irlandzkiemu oddziałowi. Spółka [F] jest rezydentem do celów podatkowych w [...], posiada irlandzki oddział i należy do [...] wielonarodowej grupy przedsiębiorstw. Jako podstawę metody przypisywania zysku zaproponowanej przez spółkę [F] jej konsultant wykorzystał zasadę ceny rynkowej OECD, zgodnie z którą „zysk osiągnięty przez oddział należy co do zasady określać poprzez ujęcie oddziału jako oddzielnego podmiotu w jak największym stopniu oddzielnego od jego siedziby głównej oraz wszelkie rozmowy lub negocjacje prowadzone przez oddział z jego siedzibą główną należy postrzegać jako przeprowadzone zgodnie z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do określania rentowności oddziału”.
- (376) Ponadto w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w odniesieniu do spółki [M] ⁽³¹⁴⁾ doradca podatkowy zwraca się do władz irlandzkich o umowę w celu „przypisywania zysków między [[siedzibą główną] spółki [M] a irlandzkim oddziałem, [która] odzwierciedli fakt, że ryzyko ponoszone przez irlandzki oddział będzie ograniczone [...]”. We wniosku wyjaśniono ponadto, że „irlandzki oddział będzie działał jako producent produkujący z materiałów powierzonych w odniesieniu do [siedziby głównej] [...] [spółki [M]], otrzymując wynagrodzenie zgodne z zasadą ceny rynkowej”.
- (377) W związku z powyższym chociaż zasady ceny rynkowej nie ustanowiono wyraźnie w irlandzkich przepisach do 2011 r. ⁽³¹⁵⁾, wobec braku jakiegokolwiek innej obiektywnej normy przedstawionej przez Irlandię i w świetle tego, iż wydaje się, że przedmiotową zasadę wykorzystywano w praktyce w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stosowanej przez irlandzki organ podatkowy już w 1990 r. jako podstawę określania dochodu do opodatkowania przedsiębiorstwa zintegrowanego niebędącego rezydentem zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., Komisja stwierdza, że zasada ceny rynkowej jest nierozdzielnie związana ze stosowaniem art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r.
- (378) Komisja wykazała już w sekcjach 8.2.2.2 i 8.2.2.3, że w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zatwierdza się metody przypisywania zysku prowadzące do osiągnięcia wyników, które odbiegają od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, prowadząc tym samym do zmniejszenia dochodu do opodatkowania spółek ASI i AOE do celów irlandzkiego podatku od osób prawnych oraz do przyznania korzyści gospodarczej do celów art. 107 ust. 1 Traktatu. W związku z tym w oparciu o uzasadnienie zaprezentowane we wspomnianych sekcjach Komisja uważa, że w przedmiotowych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się selektywną korzyść na rzecz spółek ASI i AOE również

⁽³¹²⁾ Zob. motyw 387.

⁽³¹³⁾ Zob. motyw 392.

⁽³¹⁴⁾ Zob. motyw 391.

⁽³¹⁵⁾ Nie odniesiono się do tego w art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r.

w ramach bardziej ograniczonego systemu odniesienia wynikającego z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., ponieważ prowadzą one do obniżenia dochodów do opodatkowania spółek ASI i AOE zgodnie z tym przepisem, a co za tym idzie – ich zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Irlandii w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami niebędącymi rezydentami, które również podlegają opodatkowaniu zgodnie z tym przepisem.

8.2.3.2. *Selektywna korzyść wynikająca z zastosowania swobody decyzyjnej przez irlandzki organ podatkowy w braku obiektywnych kryteriów związanych z systemem podatkowym*

- (379) Nawet zakładając, że stosowanie art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. nie podlega zasadzie ceny rynkowej, co kwestionuje Komisja, wciąż należy uznać, że w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się selektywną korzyść na rzecz spółek ASI i AOE do celów art. 107 ust. 1 Traktatu, ponieważ wynikałyby one zatem ze swobody decyzyjnej irlandzkiego organu podatkowego w braku obiektywnych kryteriów związanych z systemem podatkowym.
- (380) Podczas gdy organy podatkowe powinny dysponować pewną swobodą decyzyjną, aby mogły uwzględniać różnice pomiędzy podatnikami podczas stosowania krajowych postanowień podatkowych, jeżeli organy podatkowe dysponują uprawnieniami dyskrecyjnymi obejmującymi określanie beneficjentów lub warunków stosowania przepisów na podstawie kryteriów pochodzących spoza regulacji podatkowej, wykonywanie tych uprawnień należy uznać za sprzyjające niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w porównaniu z innymi, które w świetle celu tej regulacji znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej⁽³¹⁶⁾. Innymi słowy interpretacje, które obejmują tylko poprawną interpretację odpowiednich postanowień podatkowych bez odbiegania od orzecznictwa i spójnej praktyki administracyjnej, co do zasady nie powodują powstania selektywnej korzyści. Interpretacje, w przypadku których swoboda decyzyjna organów podatkowych nie opiera się na obiektywnych kryteriach związanych z systemem podatkowym, dają podstawy do domniemania istnienia selektywnej korzyści.
- (381) Komisja i Irlandia zgadzają się co do tego, że w art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. nie ustanawia się żadnych obiektywnych kryteriów przypisywania zysku między różnymi częściami tego samego przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem⁽³¹⁷⁾. Irlandia nie zgadza się jednak z Komisją, jakoby art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. podlegał zasadzie ceny rynkowej. Zakładając, że Irlandia ma rację, i biorąc pod uwagę, że Irlandia nie przedstawiła żadnej innej obiektywnej normy dotyczącej przypisywania zysku przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem do celu stosowania art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., oznaczałoby to, że swoboda decyzyjna irlandzkiego organu podatkowego w zakresie stosowania tego przepisu nie opiera się na obiektywnych kryteriach związanych z systemem podatkowym, co daje podstawy do domniemania istnienia selektywnej korzyści. Komisja wykazała już w sekcjach 8.2.2.2 i 8.2.2.3, że w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zatwierdza się metody przypisywania zysku prowadzące do zmniejszenia dochodu do opodatkowania spółek ASI i AOE do celów irlandzkiego podatku od osób prawnych oraz do przyznania korzyści gospodarczej do celów art. 107 ust. 1 Traktatu. W oparciu o uzasadnienie zaprezentowane w tych sekcjach należy również uznać, że w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się selektywną korzyść na rzecz spółek ASI i AOE do celów art. 107 ust. 1 Traktatu, ponieważ wydano je w wyniku swobody decyzyjnej irlandzkiego organu podatkowego zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. zastosowanej w braku obiektywnych kryteriów związanych z systemem podatkowym.
- (382) Ponadto Irlandia i Apple argumentują, że Komisja musi wykazać, iż Apple zostało korzystnie potraktowane w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami niebędącymi rezydentami, którym irlandzki organ podatkowy przyznał interpretacje indywidualne prawa podatkowego do celów stosowania art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. Stosując ten sposób rozumowania, Irlandia i Apple wydają się argumentować, iż odpowiednim systemem odniesienia nie jest sam art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., ale praktyka w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego irlandzkiego organu podatkowego w odniesieniu do przedsiębiorstw niebędących rezydentami.
- (383) Na podstawie analizy dotyczącej interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, które Irlandia przedstawiła Komisji, dotyczącej przypisywania zysków irlandzkim oddziałom przedsiębiorstw niebędących rezydentami⁽³¹⁸⁾, którą można uznać za obejmującą całą irlandzką praktykę związaną z przypisywaniem zysku oddziałowi⁽³¹⁹⁾,

⁽³¹⁶⁾ Sprawa C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, pkt 27.

⁽³¹⁷⁾ Zob. motyw 248.

⁽³¹⁸⁾ Zob. motywy 2 i 6.

⁽³¹⁹⁾ W decyzji nie przesądza się o możliwej niezgodności z prawem i z rynkiem wewnętrznym, zgodnie z zasadami pomocy państwa, jakiegokolwiek interpretacji opisanej w niniejszej decyzji z wyjątkiem interpretacji przyznanych spółkom ASI i AOE.

Komisja nie była w stanie zidentyfikować żadnego spójnego zbioru przepisów mającego powszechne zastosowanie na podstawie obiektywnych kryteriów do wszystkich przedsiębiorstw niebędących rezydentami prowadzących działalność za pośrednictwem oddziału w Irlandii. Innymi słowy praktyka irlandzkiego organu podatkowego w zakresie wydawania interpretacji dotyczących przypisywania zysku jest zbyt niespójna, by stanowić odpowiedni system odniesienia, względem którego można byłoby badać kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego w celu określenia, czy spółki ASI i AOE otrzymały selektywną korzyść w wyniku interpretacji.

- (384) Szereg tych interpretacji opisano w motywach 385–395 ⁽³²⁰⁾.
- (385) *Interpretacja z lutego 1998 r. – irlandzki oddział spółki [B]*: spółka [B] należy do [...] wielonarodowej grupy przedsiębiorstw ⁽³²¹⁾. Irlandzki oddział tej spółki zajmuje się produkcją [...], organizacją procesu wykończeniowego i monitorowaniem oraz administracją dostaw towarów na rzecz klientów. Jak wynika z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, produkcja [...] stanowi co do zasady najbardziej złożony rodzaj działalności w łańcuchu produkcji ⁽³²²⁾. Wynagrodzenie, które ma zostać przypisane irlandzkiemu oddziałowi, zaproponowane przez doradcę podatkowego spółki i zaakceptowane przez irlandzki organ podatkowy, jest równe 117 % kosztów całkowitych ponoszonych przez irlandzki oddział ⁽³²³⁾, na które składają się przede wszystkim koszty sprzedaży i koszty pośrednie.
- (386) *Interpretacja z maja 2001 r. – irlandzki oddział spółki [C2]*: spółka [C2] jest [...] spółką należącą do [...] wielonarodowej [...] grupy [C]. W interpretacji zatwierdzono przypisywanie zysku irlandzkiemu oddziałowi tej spółki na podstawie wniosku podatnika, zgodnie z którym wysokość zysk z tytułu działalności opisanej w interpretacji jako „zakup przez technika i odsprzedaż produktów w kontekście usługi refakturowania” nie przekroczy 9 % kosztów administracyjnego wspólnego centrum usług, które ma być położone w Irlandii.
- (387) *Interpretacja z maja 2003 r. – irlandzki oddział spółki [A]*: spółka [A] należy do [...] grupy wielonarodowej [...] ⁽³²⁴⁾. Irlandzki oddział tej spółki opisano we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jako zaangażowany w produkcję [...], jak również pełniący funkcje związane z rachunkowością na rzecz całej spółki, do której należy. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej doradca podatkowy spółki [A] odnosi się do modelowej konwencji OECD, aby zaproponować przypisywanie zysku oddziałowi. Jak wynika z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, chociaż zarówno kontrola sprawowana nad sprzedażą [...], działalność marketingowa, własność intelektualna, jak i funkcje związane z zasobami finansowymi są zlokalizowane poza Irlandią, spółka [A] nie uważa, że irlandzki oddział jest wyłącznie „podproducentem”, biorąc pod uwagę, że Irlandię uznaje się za kluczową lokalizację na świecie w odniesieniu do dostawy [...]. Proponuje się zatem przypisywanie zysku na podstawie metody podziału zysków, zgodnie z którą 12,5 % ⁽³²⁵⁾ wszystkich zysków osiągniętych przez spółkę [A] przypisuje się irlandzkiemu oddziałowi, a nie na podstawie metody koszt plus, chociaż doprowadziłaby ona do zmniejszenia dochodów do opodatkowania spółki [A] w Irlandii.
- (388) *Interpretacja z września 2003 r. – irlandzki oddział spółki [N]*: spółka [N] jest zarejestrowaną spółką niebędącą rezydentem, która należy do [...] grupy wielonarodowej. Jak wynika z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, działalność irlandzkiego oddziału spółki [N] polegać będzie na produkcji [...] i świadczeniu innych powiązanych usług, takich jak magazynowanie i usługi w zakresie żeglugi. Własność intelektualna związana z tymi produktami zostałaby przypisana siedzibie głównej spółki [N] poza granicami Irlandii, a irlandzki oddział działałby jako producent produkujący z materiałów powierzonych lub podproducent. Irlandzki oddział nie

⁽³²⁰⁾ Jeżeli informacji o okresie obowiązywania interpretacji nie zamieszczono w opisie, oznacza to, że sama interpretacja nie zawiera żadnej klauzuli przeglądowej ani żadnego innego odniesienia do jej okresu obowiązywania.

⁽³²¹⁾ Zob. motyw 373.

⁽³²²⁾ Inne rodzaje działalności irlandzkiego oddziału obejmowałyby również [...]. Również zakres wykorzystania irlandzkiego zakładu określono by poza Irlandią. Zgodnie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej spółka dominująca [...] udzieliła licencji na sprzedaż i produkcję [...] siedzibie głównej [...] spółki [B].

⁽³²³⁾ Poziom 117 % obliczył doradca podatkowy, tak aby zapewnić siedzibie głównej odpowiedni zwrot za prawa, jakie jej przysługują, który obejmuje zdaniem doradcy podatkowego 20 % obrotu na podstawie standardowej stawki za opłatę licencyjną w odniesieniu do [...]. Poziomy te obliczono raczej na podstawie prognoz niż historycznych danych liczbowych. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie przedstawiono jednak żadnych dalszych wyjaśnień dotyczących zastosowanych metod ani nie zawiera ona żadnego odniesienia do przeglądu *ex post*.

⁽³²⁴⁾ Zob. motyw 374.

⁽³²⁵⁾ Marżę w wysokości 12,5 % osiąga się poprzez obliczenie średniej stosunku kosztów ponoszonych przez irlandzki oddział do kosztów całkowitych. Nie określono, jaką podstawę kosztów wykorzystuje się jako odniesienie, a odpowiednie koszty określono we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jako „koszty z tytułu operacji”.

ponosiłby żadnego ryzyka w związku z marketingiem, badaniami i rozwojem, kontrolą jakości, odpowiedzialnością za produkt i zapasami. W interpretacji wyrażono zgodę na przypisywanie zysków irlandzkiemu oddziałowi, aby zysk z działalności operacyjnej w Irlandii był taki sam jak zysk z działalności operacyjnej, który osiągnięto by, gdyby irlandzki oddział został włączony jako jednostka zależna do spółki [N]. Zatwierdzone w interpretacji wynagrodzenie z tytułu działalności irlandzkiego oddziału stanowi narzut w wysokości 25–30 % na koszty poniesione przez irlandzki oddział zajmujący się produkcją. Narzut ten stosuje się do kosztów operacyjnych oddziału. W interpretacji potwierdza się również, że żaden irlandzki podatek od dochodów kapitałowych nie miałby zastosowania w przypadku sprzedaży jakiegokolwiek prawa własności intelektualnej przysługującego spółce [N], ponieważ irlandzki oddział nie miałby żadnego udziału własnościowego w prawie własności intelektualnej przysługującemu spółce [N].

- (389) *Interpretacja z czerwca 2004 r. – irlandzki oddział spółki [I]:* spółka [I] ma siedzibę w Irlandii, ale jest rezydentem w [...]. Spółka prowadząca działalność w zakresie [...] wnosi o to, by usługi administracyjne świadczone przez jej irlandzki oddział zostały ustalone metodą koszt plus na poziomie 10 %. Jak wynika z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, praktycznie wszystkie prawa własności intelektualnej przypisuje się poza Irlandią. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie wskazano, o których kosztach mowa, lecz potwierdzono, że zyski spółki osiągnięte przez oddział podlegające irlandzkiemu podatkowi od osób prawnych będą ograniczone do tych, które można przypisać faktycznej działalności prowadzonej w Irlandii przez pracowników oddziału.
- (390) *Interpretacja ze stycznia 2005 r. – irlandzki oddział spółki [E]:* spółka [E] jest zarejestrowana w [...] i należy do [...] wielonarodowej grupy przedsiębiorstw. Jak wynika z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, irlandzki oddział produkuje [...]. Spółka [E] ma dostęp do patentów i powiązanych praw własności intelektualnej wyłącznie za pośrednictwem umów licencyjnych zawieranych z powiązаныmi spółkami należącymi do grupy kapitałowej. Spółka [E] działa jako „podproducent” w Irlandii. We wniosku wskazuje się, że podstawa opodatkowania irlandzkiego oddziału nie powinna już obejmować zysku przedsiębiorstwa, jak miało to miejsce poprzednio. We wniosku opisuje się możliwość przeniesienia obecnej produkcji poza Irlandię i wskazuje się, że tego rodzaju decyzja miałaby poważne skutki dla irlandzkich operacji. W ramach planowanej restrukturyzacji prawa własności intelektualnej, które przysługiwałyby spółce [E] ⁽³²⁶⁾, zostaną przeniesione na rzecz nowo utworzonej spółki zwanej „Newco”, która będzie miała siedzibę w Irlandii, ale będzie rezydentem do celów podatkowych poza Irlandią. W ramach nowej struktury irlandzki oddział nadal prowadziłby działalność produkcyjną na rzecz nowo utworzonej spółki zwanej Newco w ramach podprodukcji. Spółka wnosi o potwierdzenie przez irlandzki organ podatkowy, że przeniesienie praw własności intelektualnej nie spowoduje nałożenia podatku od dochodów kapitałowych w Irlandii i że spółka Newco nie będzie podlegać opodatkowaniu w Irlandii. Spółka [E] będzie również wykonywała inne funkcje, w szczególności fakturowanie na rzecz i w imieniu Newco. Następnie prawo do sprzedaży produktów przez spółkę [E] na rzecz jej klientów przeszłoby na rzecz Irlandii. Ustalono, że wysokość zatwierdzonego do celów podatkowych wynagrodzenia z tytułu tych funkcji oraz funkcji związanych z produkcją zapewnianych przez oddział będzie równa wysokości kosztów operacyjnych działalności produkcyjnej powiększonej o 100 %.
- (391) *Interpretacja z grudnia 2005 r. – irlandzki oddział spółki [M]:* spółka [M] jest zarejestrowana w Irlandii, ale jest rezydentem do celów podatkowych poza Irlandią i należy do [...] wielonarodowej grupy przedsiębiorstw. Spółka [M] zajmuje się sprzedażą [...], jak również wyrobów gotowych. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wskazuje się, że aby zapewnić kontynuację obecnego poziomu działalności i zatrudnienia w irlandzkim oddziale, [...], grupa rozważa Irlandię jako lokalizację nowego [...], rozwijanego przez [...] spółkę należącą do grupy. W ramach nowej struktury opisanej we wniosku spółka [M] i jej irlandzki oddział działałyby tak, jakby były dwoma osobnymi podmiotami prawnymi do celów związanych z rachunkowością. Dochód byłby przypisywany za pośrednictwem opłaty produkcyjnej zgodnej z zasadą ceny rynkowej w taki sposób, że irlandzki oddział osiągałby zysk z działalności operacyjnej na takim samym poziomie, jaki by osiągał, jeżeli działalność produkcyjna irlandzkiego oddziału byłaby prowadzona przez jednostkę zależną spółki [M]. Siedziba główna spółki [M] uzyskałaby licencję na korzystanie z własności intelektualnej od spółki [...] należącej do grupy, a irlandzki oddział działałby jako producent produkujący z materiałów powierzonych. Jako producent produkujący z materiałów powierzonych spółka produkowałaby wyroby gotowe zgodnie ze specyfikacją siedziby głównej, korzystając z surowca posiadanego przez siedzibę główną spółki [M]. Irlandzki oddział nie ponosiłby żadnego ryzyka w związku z marketingiem, badaniami i rozwojem, kontrolą jakości, odpowiedzialnością za produkt i zapasami. Oprócz produkcji irlandzki oddział mógłby pomagać w fakturowaniu i windykacji oraz w prowadzeniu działalności związanej z produkcją, takiej jak magazynowanie i usługi w zakresie żegluga. Zatwierdzone w interpretacji wynagrodzenie z tytułu tego rodzaju działalności stanowi narzut w wysokości 10 % na koszty operacyjne poniesione przez irlandzki oddział.

⁽³²⁶⁾ Chociaż spółka [E] miałaby dostęp do patentów i praw własności intelektualnej wyłącznie za pośrednictwem umów licencyjnych zawieranych z przedsiębiorstwami powiązаныmi, we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odniesiono się do praw własności intelektualnej posiadanych przez spółkę [E] przed planowaną restrukturyzacją.

- (392) *Interpretacja z lipca 2006 r. – irlandzki oddział spółki [F]:* spółka [F] jest rezydentem do celów podatkowych w [...] i należy do [...] wielonarodowej grupy przedsiębiorstw. W interpretacji przedłuża się umowę z 1997 r., zgodnie z którą 15 % zysku spółki [F] przypisuje się irlandzkiemu oddziałowi do celów podatkowych. Porozumienie to ma zostać poddane przeglądowi w 2025 r. Irlandzki oddział jest światową siedzibą [...]; jest odpowiedzialny za planowanie strategiczne [...] oraz dokonywanie zakupów, a także za koordynację i nadzór nad [...], w tym nad logistyką. Rada dyrektorów spółki [F], która działa w [...] siedzibie głównej, obejmuje osoby na najważniejszych stanowiskach kierowniczych z grupy. Jak twierdzi doradca podatkowy spółki [F], w interpretacji z 1997 r. przyznano, że prawa własności intelektualnej przysługiwały [...] siedzibie głównej, a nie irlandzkiemu oddziałowi. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej zawiera dane liczbowe dotyczące zatrudnienia w spółce [F] w Irlandii oraz kwotę podatku uiszczanego przez ostatnich 8 lat, ale nie zawiera żadnych danych księgowych ani prognoz finansowych w odniesieniu do spółki.
- (393) *Interpretacja z grudnia 2006 r. – irlandzki oddział spółki [C1]:* spółka [C1] jest [...] spółką należącą do [...] wielonarodowej [...] grupy. Oddział zajmuje się produkcją [...]. Obszary działalności gospodarczej oddziału obejmują [...] produkcję, zasoby ludzkie, lobbing, finanse, zakupy itd. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie odniesiono się do praw własności intelektualnej wykorzystywanych przez irlandzki oddział, które są przypisane poza Irlandią. Podlegające opodatkowaniu wynagrodzenie oddziału, zatwierdzone w interpretacji indywidualnej, obejmuje narzut w wysokości 18 % na koszty operacyjne wygenerowane w Irlandii, „zwrot z tytułu własności intelektualnej” w wysokości 1,6 % obrotu rocznego spółki [...], do której należy oddział, uzyskanego z tytułu produktów wyprodukowanych przez irlandzki oddział, oraz ulgę inwestycyjną z tytułu zakładu i budynków.
- (394) *Interpretacja z grudnia 2007 r. – irlandzkie jednostki zależne należące do grupy [G]:* Grupa [G] jest [...] wielonarodową grupą przedsiębiorstw posiadającą trzy irlandzkie jednostki zależne. Wydaje się zatem, że interpretacja dotyczy przypisywania zysku między spółkami, a nie przypisywania zysku oddziałowi. Uzgodniono, że okres obowiązywania interpretacji będzie wynosił pięć lat, począwszy od 2008 r. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wskazuje się, że funkcje pełnione przez irlandzkie jednostki zależne obejmują produkcję [...], sprzedaż [...] i produktów powiązanych, zawieranie transakcji w [...], wspólne centrum usług dla podmiotów zależnych grupy na całym świecie oraz badania i rozwój. W żadnym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej ani w żadnym z materiałów uzupełniających przedstawionych przez Irlandię nie odniesiono się do praw własności intelektualnej wykorzystywanych przez irlandzkie jednostki zależne, które są przypisane poza Irlandią. W odniesieniu do jednej z trzech jednostek zależnych opisanej jako podmiot zajmujący się produkcją w interpretacji indywidualnej zatwierdzono obliczanie podstawy opodatkowania w Irlandii jako sumy 15 % kosztów operacyjnych wygenerowanych w Irlandii (objęte koszty wymieniono we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej), „zwrotu z tytułu własności intelektualnej” w wysokości 0,8 % obrotu rocznego uzyskanego z tytułu produktów wyprodukowanych w Irlandii oraz ulgi inwestycyjnej z tytułu zakładu i budynków. W odniesieniu do dwóch pozostałych jednostek zależnych w interpretacji zatwierdzono podstawę opodatkowania w wysokości 15 % kosztów operacyjnych (objęte koszty wymieniono we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej).
- (395) *Interpretacja z września 2010 r. – irlandzki oddział spółki [D]:* spółka [D] jest [...] spółką będącą rezydentem należącą do [...] grupy wielonarodowej. Jak wynika z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, grupa chciałaby [...] i rozważyć Irlandię jako odpowiednią lokalizację jej działalności, biorąc pod uwagę przewidywane koszty podatkowe. Irlandzki oddział zapewniłby wysoki poziom usług zarządzania scentralizowanego w ramach grupy oraz [...]. Zatwierdzone w interpretacji wynagrodzenie z tytułu funkcji zarządzania scentralizowanego stanowi narzut w wysokości 10 % na koszty całkowite poniesione przez oddział. Narzut w wysokości 10 % opiera się na analizie porównawczej przeprowadzonej przez doradcę podatkowego spółki. Zysk, który ma zostać przypisany [...] funkcji realizowanej z udziałem osób trzecich, określa się jako różnicę między kwotami należnymi od osób trzecich i sumą całkowitą możliwych do przypisania kosztów ponoszonych w Irlandii, wydatków siedziby głównej przypisanych [...] oraz zgodnej z zasadą ceny rynkowej wartości usług świadczonych przez inne podmioty zależne należące do grupy.
- (396) Komisja zauważa szereg rozbieżności w tych interpretacjach.
- (397) Przede wszystkim wybór metod nie jest systematyczny, nawet jeżeli opisywana działalność jest podobna. Przykładowo zarówno oddziały spółki [A], jak i spółki AOE przedstawia się jako zajmujące się produkcją z wykorzystaniem praw własności intelektualnej przysługujących spółce, które nie są przypisane irlandzkiemu oddziałowi. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej złożonym przez spółkę [A] stwierdza się, że irlandzki oddział spółki [A] nie jest podproducentem, podczas gdy w kwestionowanych interpretacjach

indywidualnych prawa podatkowego spółkę AOE akceptuje się jako podproducenta. W związku z tym w interpretacji przyznanej na rzecz spółki [A] zatwierdzono metodę podziału zysków opisaną w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych⁽³²⁷⁾ w przeciwieństwie do metody koszt plus/metody marży transakcyjnej netto zatwierdzonych w odniesieniu do spółki AOE, chociaż działalność opisana we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej złożonym przez spółkę [A] wydaje się przypominać działalność opisaną we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej złożonym przez spółkę AOE. Gdyby metodę podziału zysków wybrano jednak również dla spółki AOE, wszystkie zyski tej spółki musiałyby zostać przypisane jej irlandzkim oddziałom, ponieważ zyski z działalności operacyjnej tego oddziału reprezentują całkowite koszty operacyjne spółki.

- (398) Podobnie we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącym spółki [A] spółka wnosi do irlandzkiego organu podatkowego o potwierdzenie, że przypisywanie zysku jej zakładowi produkcyjnemu należy obliczać z zastosowaniem metody podziału zysków na podstawie odsetka kosztów całkowitych spółki odpowiadającego kosztom jej irlandzkiego oddziału. Proponuje się obliczanie dochodów do opodatkowania irlandzkiego oddziału na podstawie metody podziału zysków, a nie na podstawie metody koszt plus, chociaż, jak twierdzi spółka [A], metoda ta doprowadziłaby do zmniejszenia dochodu do opodatkowania oddziału. Pozostaje to w sprzeczności z podejściem zaakceptowanym przez irlandzki organ podatkowy w interpretacjach wydanych dla spółek [B], [C2], [N], [I], [E], [M], i [D], w których podstawę opodatkowania irlandzkich oddziałów tych spółek obliczono jako odsetek kosztów, a nie odsetek całkowitych zysków spółki⁽³²⁸⁾.
- (399) Metodę podziału zysków zaakceptowano również w przypadku spółki [F]; w tym przypadku 15 % całkowitych zysków spółki przypisano irlandzkiemu oddziałowi. Chociaż opis funkcji oddziału w przypadku spółki [F] kontrastuje z opisem funkcji irlandzkiego oddziału spółki [A] – tj. spółka [A] przedstawiła swoje irlandzkie operacje jako produkcję z wykorzystaniem praw własności intelektualnej posiadanych poza Irlandią⁽³²⁹⁾, podczas gdy spółka [F] przedstawiła swoją irlandzką działalność jako zapewnianie światowej siedziby [...] dla operacji spółki – zatwierdzone wynagrodzenia opierają się na tej samej metodzie ustalania cen transferowych, metodzie podziału zysków, i zachowany odsetek nie różni się znacząco (15 % w odniesieniu do spółki [F] i 12,5 % w odniesieniu do spółki [A]), chociaż w pierwszym przypadku operacje opisano jako złożone i związane z ryzykiem prowadzenia działalności gospodarczej, a w ostatnim przypadku jako ograniczone do operacji o rutynowym stopniu ryzyka.
- (400) Ponadto w wielu interpretacjach indywidualnych przypisuje się zyski na podstawie kosztów, faktycznie stosując metodę marży transakcyjnej netto, jeżeli wybranym wskaźnikiem poziomu zysków są koszty. W niektórych jednak przypadkach kosztami wykorzystanymi jako odniesienie są koszty operacyjne oddziału, podczas gdy w innych przypadkach, na przykład w przypadku spółki [B], podstawa kosztów wykorzystana do celów przypisywania zysku obejmuje koszty sprzedaży. Nie wydaje się, by przedmiotowa różnica w zakresie podstawy kosztów wykorzystanych jako odniesienie w interpretacjach indywidualnych wynikała ze szczególnego toku rozumowania dotyczącego adekwatności wyższej lub niższej podstawy kosztów.
- (401) Inną widoczną różnicę w traktowaniu podobnych sytuacji zaobserwowano, porównując sposób traktowania irlandzkich oddziałów spółki [M] i spółki [E] przez irlandzki organ podatkowy. Obydwie spółki otrzymały interpretację indywidualną w 2005 r. i irlandzkie oddziały obydwu spółek zajmują się produkcją [...]. Obydwa oddziały przedstawiono jako ponoszące ograniczone ryzyko – w przypadku spółki [E] oddział przedstawiono jako podproducenta, podczas gdy w przypadku spółki [M] oddział przedstawiono jako producenta produkującego z materiałów powierzonych, co stanowi co do zasady ten sam rodzaj działalności – przy czym we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej określa się, że właścicielem surowca byłaby siedziba główna. W zakresie, w jakim oddziały są producentami, nie istnieją żadne umowne środki, aby przypisać tego rodzaju prawo własności siedzibie głównej albo oddziałowi, ponieważ stanowią one ten sam podmiot prawny. Oddziały spółki [E] i spółki [M] są zatem w rzeczywistości opisane jako ponoszące bardzo podobne rodzaje ryzyka i zapewniające bardzo podobne funkcje i obydwie oddziały prowadzą działalność w zakresie fakturowania. W przypadku obydwu interpretacji indywidualnych podstawę opodatkowania oddziału określa się jako narzut na

⁽³²⁷⁾ Odpowiada to bardziej piątej metodzie OECD niż metodzie marży transakcyjnej netto.

⁽³²⁸⁾ Podstawę opodatkowania irlandzkich oddziałów określa się w tych przypadkach jako odsetek kosztów niezależnie od tego, czy spółka wskazała, że podczas oceny należy uwzględnić własność intelektualną, ponieważ we wniosku złożonym przez spółkę [A] stwierdzono, że własność intelektualną przypisano by poza Irlandią, tak jak również na przykład w przypadku spółki [I], podczas gdy tylko w jednym przypadku zachowano metodę podziału zysków, a w pozostałych nie.

⁽³²⁹⁾ Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi, że „[grupa] [...] nie uważa działalności [spółki [A]] w Irlandii za działalność wyłącznie „podproducenta”. Natomiast w analizie funkcjonalnej [...] wyraźnie wykazano, że istotą działalności prowadzonej w Irlandii jest produkcja [...]”.

koszty operacyjne irlandzkich oddziałów spółek⁽³³⁰⁾. W przypadku oddziału spółki [E] wynagrodzenie zatwierdzone przez irlandzki organ podatkowy stanowi narzut w wysokości 100 % kosztów operacyjnych, podczas gdy w przypadku spółki [M] narzut zatwierdzony przez irlandzki organ podatkowy jest dziesięciokrotnie niższy i wynosi 10 % kosztów operacyjnych. Żadna z interpretacji indywidualnych nie zawiera wyjaśnienia, które mogłoby uzasadnić te różne poziomy wynagrodzenia, niezależnie od tego, czy metody przypisywania zysku zatwierdzone w tych interpretacjach indywidualnych prowadzą do uzyskania wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej.

- (402) Ponadto w interpretacjach indywidualnych wydanych dla grupy [G] i spółki [C1] przyjęto metodę ustalania wynagrodzenia, która przypomina metodę ustalania wynagrodzenia przyjętą w kwestionowanej interpretacji indywidualnej z 2007 r. w odniesieniu do spółki AOE. Metoda ta opiera się na połączeniu odsetka obrotu określonego mianem „zwrotu z tytułu własności intelektualnej” w odnośnych wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej z odsetkiem kosztów operacyjnych. Metoda ta nie odpowiada metodzie przedstawionej w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. Przedmiotowe trzy interpretacje indywidualne dotyczą produkcji w różnych sektorach: [...] w odniesieniu do spółki [G], [...] w odniesieniu do spółki [C1] i komputerów osobistych w odniesieniu do spółki AOE. Irlandzki oddział spółki [G] opisano jako zapewniający funkcję dystrybucyjną, podczas gdy nie wydaje się, by irlandzkie oddziały spółki [C1] i spółki AOE zapewniały tę funkcję. Wynagrodzenie przyjęte w odniesieniu do spółki [G] wyrażone w odsetku obrotu określonego mianem „zwrotu z tytułu własności intelektualnej” jest najniższe i wynosi 0,8 % w porównaniu z 1,6 % w odniesieniu do irlandzkiego oddziału spółki [C1] i [1–5] % w odniesieniu do irlandzkiego oddziału AOE. Odsetek kosztów zachowany w odniesieniu do obliczania podstawy opodatkowania irlandzkiego oddziału spółki [G] wynoszący 15 % kosztów operacyjnych jest również niższy niż odsetek wynoszący 18 % kosztów operacyjnych przyjęty w odniesieniu do spółki [C1]. Zatwierdzona metoda ustalania wynagrodzenia oraz zatwierdzone parametry w odniesieniu do irlandzkiego oddziału spółki [G] prowadzi zatem do systematycznego uzyskiwania niższej podstawy opodatkowania w odniesieniu do irlandzkiego oddziału niż zatwierdzona metoda ustalania wynagrodzenia oraz zatwierdzone parametry zatwierdzone przez irlandzki organ podatkowy w odniesieniu do spółki [C1], chociaż wydaje się, że irlandzki oddział spółki [G] zapewnia więcej funkcji niż irlandzki oddział spółki [C1]. Różnicy nie mogą wyjaśnić opisy podane w odnośnych wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej. W szczególności parametrów 0,8 %, 1,6 % i [1–5] % w odniesieniu do zwrotów z tytułu własności intelektualnej, jak również odsetków kosztów operacyjnych przedstawionych we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej złożonych przez spółkę [G] i spółkę [C1] oraz spółkę AOE nie uzasadniają żadne obliczenia.
- (403) Podsumowując, z oceny praktyki irlandzkiego organu podatkowego w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych dotyczących przypisywania zysku wynika, że nie są stosowane żadne spójne kryteria w celu określania sposobu przypisania dochodów irlandzkim oddziałom przedsiębiorstw niebędących rezydentami do celów stosowania art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. W ocenie tej potwierdzono również, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydano w oparciu o swobodę decyzyjną irlandzkiego organu podatkowego w braku obiektywnych kryteriów związanych z systemem podatkowym, a zatem że należy również uznać, iż w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się selektywną korzyść na rzecz spółek ASI i AOE do celów art. 107 ust. 1 Traktatu⁽³³¹⁾.

8.2.4. BRAK UZASADNIENIA ZE WZGLĘDU NA CHARAKTER I OGÓLNA STRUKTURĘ SYSTEMU PODATKOWEGO

- (404) Środek stanowiący odstępstwo od systemu odniesienia można jednak uznać za nieselektywny, jeżeli jest on uzasadniony ze względu na charakter lub ogólną strukturę tego systemu. Dotyczy to przypadków, w których środek wynika bezpośrednio z wewnętrznych podstawowych lub przewodnich zasad systemu odniesienia lub w których jest on wynikiem nieodłącznych mechanizmów niezbędnych do zapewnienia funkcjonowania i skuteczności tego systemu⁽³³²⁾.
- (405) Ani Irlandia, ani Apple nie przedstawiły przekonującego uzasadnienia w odniesieniu do przyznania selektywnej korzyści za pośrednictwem kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, chociaż ciężar dowodu w tym względzie spoczywa na państwie członkowskim. Irlandia nie przedstawiła bowiem żadnego uzasadnienia w odniesieniu do selektywnego traktowania, podczas gdy Apple argumentuje, że stosowanie swobody decyzyjnej jest nieodłącznie związane z irlandzkim systemem podatku od osób prawnych i że interpretacje indywidualne przyczyniły się do skuteczności systemu oraz były proporcjonalne⁽³³³⁾.
- (406) Komisja uważa, że te argumenty nie uzasadniają selektywnego traktowania spółek ASI i AOE w tej sprawie.

⁽³³⁰⁾ Jest to również na przykład metoda zatwierdzona w odniesieniu do spółki ASI w interpretacji indywidualnej z 2007 r.

⁽³³¹⁾ Zob. motyw 381.

⁽³³²⁾ Zob. na przykład sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, *Paint Graphos i in.*, EU:C:2011:550, pkt 69.

⁽³³³⁾ Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 216 i nast.

- (407) Po pierwsze, stosowanie swobody decyzyjnej przez organy podatkowe, nawet jeżeli jest nieodłącznie związane ze stosowaniem niektórych zasad podatkowych, nie może sama w sobie uzasadniać dyskryminacji między podatnikami, którzy uważają, że znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jak stwierdził Trybunał Sprawiedliwości ⁽³³⁴⁾, stosowanie swobody decyzyjnej przez organy podatkowe podczas stosowania ich zasad podatkowych, która nie opiera się na obiektywnych kryteriach związanych z systemem podatkowym, daje podstawy do domniemania selektywności, a Apple nie wykazało, że swoboda decyzyjna irlandzkiego organu podatkowego w zakresie przyznawania kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego opiera się na obiektywnych kryteriach związanych z systemem podatkowym.
- (408) W każdym wypadku Komisja przypomina, że jak wynika zarówno z jej podstawowego ⁽³³⁵⁾, jak i pomocniczego ⁽³³⁶⁾ sposobu rozumowania, jak również z pierwszego alternatywnego sposobu rozumowania ⁽³³⁷⁾, to nie stosowanie swobody decyzyjnej przez irlandzki organ podatkowy prowadzi do przyznania selektywnej korzyści na rzecz spółek ASI i AOE, lecz to, że w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się na rzecz spółek ASI i AOE zmniejszenie ich podstawy opodatkowania, a zatem ich podatku od osób prawnych, które nie jest dostępne dla podmiotów gospodarczych znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Zgodnie z tymi sposobami rozumowania to zatwierdzenie przez irlandzki organ podatkowy metod przypisywania zysku zaproponowanych przez Apple'a w celu określenia dochodu do opodatkowania w odniesieniu do spółek ASI i AOE w Irlandii prowadzi do przyznania selektywnej korzyści, a nie samo stosowanie swobody decyzyjnej w zakresie zatwierdzania tych metod. Fakt, że w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się selektywną korzyść na rzecz spółek ASI i AOE również poprzez zastosowanie swobody decyzyjnej przez irlandzki organ podatkowy w tym kontekście, która nie opiera się na obiektywnych kryteriach związanych z systemem podatkowym, stanowi dalszy alternatywny sposób rozumowania wspierający ustalenie dotyczące selektywnej korzyści w niniejszej sprawie ⁽³³⁸⁾. Przedmiotowy sposób rozumowania opracowano, aby odpowiedzieć na zarzut wysunięty przez Irlandię i Apple'a, zgodnie z którym art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. nie podlega zasadzie ceny rynkowej, a istnienie selektywnej korzyści należy wykazać poprzez porównanie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego z praktyką administracyjną irlandzkiego organu podatkowego. W związku z powyższym z wyjątkiem tego końcowego sposobu rozumowania wnioski Komisji, zgodnie z którym w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przyznaje się selektywną korzyść na rzecz spółek ASI i AOE, nie zależy od tego, czy swoboda decyzyjna przyznana irlandzkiemu organu podatkowemu w zakresie przyznawania tego rodzaju interpretacji indywidualnych jest nadmierna lub w jaki sposób irlandzki organ podatkowy zastosował tę swobodę decyzyjną, ale wynika z tego, że w przedmiotowych interpretacjach indywidualnych w selektywny sposób zmniejsza się irlandzki podatek od osób prawnych spółek ASI i AOE w porównaniu z podmiotami gospodarczymi znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- (409) Po drugie, nawet jeżeli ustalenie Komisji dotyczące selektywnej korzyści opierało się na zastosowaniu swobody decyzyjnej przez irlandzki organ podatkowy, argument wysunięty przez Apple'a, zgodnie z którym „[interpretacje indywidualne prawa podatkowego] wynikały z nieodłącznych zasad art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r.” ⁽³³⁹⁾, bez podania bardziej szczegółowego uzasadnienia, w jaki sposób należy to rozumieć lub w jaki sposób mogłoby to uzasadnić selektywne traktowanie, jest niewystarczający, by uzasadnić selektywne traktowanie w tej sprawie. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, korzyść przyznana na rzecz przedsiębiorstwa musi być nie tylko spójna z charakterystycznymi cechami wynikającymi z natury danego systemu podatkowego, lecz również w zakresie dotyczącym wprowadzenia tego systemu w życie ⁽³⁴⁰⁾. Nawet jeżeli praktyka administracyjna irlandzkiego organu podatkowego zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. stanowiła odpowiedni system odniesienia, co kwestionuje Komisja, sposób, w jaki irlandzki organ podatkowy wdrożył art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. – poprzez przyznawanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego – wskazuje zatem na to, że stosowanie swobody decyzyjnej nie opiera się na obiektywnych kryteriach. Tego rodzaju korzystnego traktowania spółek ASI i AOE nie można zatem uzasadnić logiką lub ogólną strukturą systemu podatkowego.
- (410) Po trzecie, ogólne odniesienie do „skuteczności systemu podatkowego” ⁽³⁴¹⁾, do której interpretacje indywidualne prawa podatkowego miały się przyczynić, nie może uzasadniać selektywnego traktowania niektórych przedsiębiorstw w ramach tego systemu. Prawdą jest, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego są co do zasady zgodnymi z prawem i często stosowanymi środkami, za pośrednictwem których organy podatkowe gwarantują pewność prawa, ale fakt ten nie zwalnia interpretacji indywidualnych prawa podatkowego z kontroli w zakresie zasad pomocy państwa.
- (411) Podsumowując, selektywne traktowanie przyznane spółkom ASI i AOE zgodnie z kwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego nie jest uzasadnione ze względu na charakter i ogólną strukturę systemu podatkowego.

⁽³³⁴⁾ Sprawa C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, pkt 27.

⁽³³⁵⁾ Sekcja 8.2.2.2.

⁽³³⁶⁾ Sekcja 8.2.2.3.

⁽³³⁷⁾ Sekcja 8.2.3.1.

⁽³³⁸⁾ Sekcja 8.2.3.2.

⁽³³⁹⁾ Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 218.

⁽³⁴⁰⁾ Sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 73.

⁽³⁴¹⁾ Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 219.

8.2.5. WNIOSEK DOTYCZĄCY ISTNIENIA SELEKTYWNEJ KORZYŚCI

- (412) Zatwierdzając metody przypisania zysków irlandzkim oddziałom ASI i AOE, które prowadzą do osiągnięcia wyniku odbiegającego od wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego prowadzą do obniżenia podstawy opodatkowania spółek ASI i AOE w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania odzwierciedla ceny określone na rynku, wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego prowadzą zatem do zmniejszenia podatku od osób prawnych spółek ASI i AOE określonego zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii, a co za tym idzie prowadzą do przyznania selektywnej korzyści na rzecz tych spółek do celów art. 107 ust. 1 Traktatu ⁽³⁴²⁾.
- (413) Alternatywnie, zatwierdzając metody przypisania zysków irlandzkim oddziałom ASI i AOE, które prowadzą do osiągnięcia wyniku odbiegającego od wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej, kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego prowadzą do zmniejszenia podstawy opodatkowania spółek ASI i AOE w porównaniu z przedsiębiorstwami niebędącymi rezydentami działającymi za pośrednictwem oddziału w Irlandii. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego prowadzą zatem do zmniejszenia podatku od osób prawnych spółek ASI i AOE zgodnie z art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r., a co za tym idzie prowadzą do przyznania selektywnej korzyści na rzecz tych spółek do celów art. 107 ust. 1 Traktatu ⁽³⁴³⁾.

8.3. WNIOSEK DOTYCZĄCY ISTNIENIA POMOCY

- (414) W świetle powyższego Komisja stwierdza, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydane przez irlandzki organ podatkowy na korzyść spółek ASI i AOE przyznają tym spółkom selektywną korzyść którą można przypisać Irlandii, którą sfinansowano za pomocą zasobów państwowych i która zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem oraz może wywrzeć wpływ na handel między państwami członkowskimi. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego stanowią zatem pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (415) Ponieważ kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego powodują obniżenie kosztów, które normalnie ponosiłyby spółki ASI i AOE w ramach ich działalności gospodarczej, należy uznać, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego zapewniają pomoc operacyjną na rzecz spółek ASI i AOE.

8.4. BENEFICJENCI KWESTIONOWANYCH ŚRODKÓW

- (416) Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego prowadzą do przyznania pomocy państwa na rzecz spółek ASI i AOE w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Spółki ASI i AOE należą jednak do wielonarodowej grupy przedsiębiorstw, tj. do grupy Apple, która składa się z wielu spółek, spośród których wszystkie są ostatecznie kontrolowane przez Apple Inc. Odrębne podmioty prawne mogą zostać uznane za tworzące jedną jednostkę gospodarczą do celów stosowania zasad pomocy państwa. Taka jednostka gospodarcza jest wówczas uznawana za jedno przedsiębiorstwo korzystające ze środka pomocy. Zgodnie z wcześniejszym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości „pojęcie przedsiębiorstwa w prawie konkurencji powinno być rozumiane jako wskazujące na jednostkę gospodarczą [...], nawet jeżeli pod względem prawnym ta jednostka gospodarcza składa się z kilku osób fizycznych lub prawnych” ⁽³⁴⁴⁾. Aby określić, czy kilka podmiotów tworzy jednostkę gospodarczą, Trybunał Sprawiedliwości sprawdza, czy istnieją pakiet kontrolny lub związki funkcjonalne, ekonomiczne bądź strukturalne ⁽³⁴⁵⁾. W niniejszej sprawie spółki ASI i AOE są ostatecznie w pełni posiadane przez Apple Inc. ⁽³⁴⁶⁾, przy czym większość członków rad dyrektorów spółek ASI i AOE jest pracownikami Apple Inc. ⁽³⁴⁷⁾, a zatem można również stwierdzić, że Apple Inc., który stanowi podmiot kontrolujący grupę Apple, kontroluje spółki ASI i AOE poprzez powiązania funkcjonalne, gospodarcze i organiczne.

⁽³⁴²⁾ Sekcja 8.2.2.

⁽³⁴³⁾ Sekcja 8.2.3.

⁽³⁴⁴⁾ Sprawa C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, pkt 11. Zob. również sprawa T-137/02, Pollmeier Malchow przeciwko Komisji, EU:T:2004:304, pkt 50.

⁽³⁴⁵⁾ Sprawa C-480/09, P Acea Electrabel Produzione SpA przeciwko Komisji, EU:C:2010:787, pkt 47–55; sprawa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze i in., EU:C:2006:8, pkt 112.

⁽³⁴⁶⁾ Zob. motyw 47.

⁽³⁴⁷⁾ Zob. motyw 114.

- (417) Ponadto to grupa Apple podjęła decyzję o zarejestrowaniu spółek ASI i AOE w Irlandii, a także o strukturze, za pośrednictwem której spółki ASI i AOE zostaną zarejestrowane w Irlandii oraz o tym, że działalność tych spółek w Irlandii będzie ograniczona do jednego oddziału w odniesieniu do każdej z nich. To zatem cała grupa Apple korzysta z pomocy państwa, jaką Irlandia przyznała na rzecz spółek ASI i AOE za pośrednictwem kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, ponieważ każde korzystne traktowanie pod względem podatkowym spółek ASI i AOE przez irlandzki organ podatkowy przynosi ostatecznie korzyści całej grupie Apple, uwalniając dodatkowe zasoby finansowe, które można wykorzystać, przynosząc korzyść całej grupie przedsiębiorstw.
- (418) Podsumowując, niezależnie od faktu, że na grupę Apple składają się różne osoby prawne, należy jednak uznać tę grupę za jedną jedną jednostkę gospodarczą korzystającą z pomocy państwa przyznanej przez Irlandię za pośrednictwem kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego ⁽³⁴⁸⁾.

8.5. ZGODNOŚĆ KWESTIONOWANYCH ŚRODKÓW POMOCY

- (419) Pomoc państwa uznaje się za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 2 Traktatu ⁽³⁴⁹⁾ i można ją uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli Komisja stwierdzi, że należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 3 Traktatu ⁽³⁵⁰⁾. To na państwie członkowskim spoczywa jednak ciężar udowodnienia, że pomoc państwa przyznana przez to państwo jest zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu ⁽³⁵¹⁾.
- (420) Irlandia nie przedstawiła żadnych podstaw do tego, aby ustalić zgodność z którymkolwiek z powyższych przepisów dotyczących pomocy państwa, którą przyznały w drodze kwestionowanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.
- (421) Co więcej, jak zauważono w motywach 222 i 415, należy uznać, że kwestionowana interpretacja indywidualna prawa podatkowego przyznaje pomoc operacyjną na rzecz ASI, AOE i grupy Apple jakości całości. Co do zasady takiej pomocy nie można normalnie uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym na mocy art. 107 ust. 3 lit. c) Traktatu, ponieważ nie ułatwia ona rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, a kwestionowane zachęty podatkowe nie są ograniczone w czasie, malejące lub proporcjonalne do tego, co jest konieczne do zaradzenia konkretnym utrudnieniom gospodarczym w danych regionach.
- (422) W rezultacie pomoc państwa przyznana przez Irlandię w drodze kwestionowanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

9. NIEZGODNOŚĆ POMOCY Z PRAWEM

- (423) Zgodnie z art. 108 ust. 3 Traktatu państwa członkowskie mają obowiązek informować Komisję o wszelkich planach przyznania pomocy (obowiązek zgłoszenia) i nie mogą wprowadzać w życie proponowanych środków pomocy dopóki Komisja nie podejmie ostatecznej decyzji w sprawie danej pomocy (klauzula zawieszająca).

⁽³⁴⁸⁾ Zob. analogicznie sprawa 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, pkt 11: „Z informacji dostarczonych przez samych skarżących wynika jasno, że po restrukturyzacji zarówno SA Intermills, jak i trzy przedsiębiorstwa produkcyjne są kontrolowane przez rząd regionu Walonii i że po przeniesieniu zakładu do trzech nowo powstałych spółek SA Intermills w dalszym ciągu posiada interes w tych trzech spółkach. Należy zatem przyjąć, że chociaż każde z trzech przedsiębiorstw produkcyjnych posiada osobowość prawną odrębną od byłego SA Intermills, wszystkie te przedsiębiorstwa tworzą razem jedną grupę, przynajmniej w zakresie, w jakim dotyczy to pomocy przyznanej przez władze belgijskie [...]”. Zob. również sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, EU:C:2006:416, pkt 102: „Komisja słusznie uznała, że przepisy dotyczące ustalania opodatkowania dochodów przyniosły korzyść centrum koordynacyjnym i grupom, do których należą”.

⁽³⁴⁹⁾ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 2 Traktatu dotyczą: a) pomocy o charakterze socjalnym przyznanej indywidualnym konsumentom; b) pomocy mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi; oraz c) pomocy przyznanej niektórym regionom Republiki Federalnej Niemiec.

⁽³⁵⁰⁾ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 3 Traktatu dotyczą: a) pomocy przeznaczonej na sprzyjanie rozwojowi niektórych regionów; b) pomocy przeznaczonej na wspieranie realizacji niektórych ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa członkowskiego; c) pomocy przeznaczonej na rozwój niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych; d) pomocy przeznaczonej na wspieranie kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego; oraz e) pomocy określonej decyzją Rady.

⁽³⁵¹⁾ Sprawa T-68/03, Olympiaki Aeroporja Ypiresies przeciwko Komisji, EU:T:2007:253 pkt 34.

Obowiązek zgłoszenia powtórzono w art. 2 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589⁽³⁵²⁾, zaś klauzulę zawieszającą w art. 3 tego rozporządzenia. W art. 1 lit. f) tego rozporządzenia nową pomoc wprowadzoną w życie z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu zdefiniowano jako pomoc niezgodną z prawem.

- (424) Komisja zauważa, że Irlandia nie powiadomiła Komisji o żadnym planie wydania kwestionowanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego ani nie zachowała klauzuli zawieszającej. W związku z tym zgodnie z art. 1 lit. f) rozporządzenia (UE) 2015/1589 kwestionowana interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi pomoc niezgodną z prawem, którą wprowadzono w życie z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu.

10. DOMNIEMANE NIEPRAWIDŁOŚCI PROCEDURALNE

- (425) Irlandia i Apple twierdzą, że Komisja naruszyła ich prawo do bycia wysłuchanym, ponieważ kierunek postępowania wyjaśniającego Komisji miał się zmienić od czasu przyjęcia decyzji o wszczęciu postępowania, jak wynika z pisma z dnia 17 kwietnia 2015 r., i zarówno Irlandia, jak i Apple miały nie uzyskać możliwości należytego przedstawienia własnych opinii na temat stanowiska wyrażonego przez Komisję w tym piśmie. W rezultacie Irlandia i Apple twierdzą, że Komisja powinna rozszerzyć zakres decyzji o wszczęciu postępowania lub przyjąć nową decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, określającego domniemany nowy przedmiot postępowania.
- (426) Komisja uważa, że prawa procesowe Irlandii i Apple'a były w pełni poszanowane w tym przypadku.
- (427) Komisja zauważa przede wszystkim, że zakres postępowania Komisji w sprawie pomocy państwa pozostał taki sam w okresie między wydaniem decyzji o wszczęciu postępowania a przyjęciem tej decyzji. Obie decyzje dotyczą tych samych środków (interpretacji indywidualnych prawa podatkowego z lat 1991 i 2007 wydanych przez irlandzki organ podatkowy), tych samych beneficjentów (ASI, AOE i grupy Apple) i tych samych kwestii związanych z pomocą państwa (czy metody przypisywania zysku zatwierdzone w tych interpretacjach skutkują odpowiednim przypisaniem zysku irlandzkim oddziałom ASI i AOE lub przyznają tym spółkom selektywną korzyść, ponieważ pozwalają im określić ich dochód do opodatkowania w sposób, który odbiega od wyniku uzyskanego zgodnie z zasadą ceny rynkowej).
- (428) W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła początkowe wątpliwości dotyczące zgodności metod przypisywania zysku zatwierdzonych w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego z zasadami pomocy państwa, w szczególności z zasadą ceny rynkowej, jak wynika z art. 107 ust. 1 Traktatu. Celem kompleksowego postępowania wyjaśniającego przeprowadzonego w następstwie decyzji o wszczęciu postępowania jest zwrócenie uwagi Komisji na dodatkowe elementy faktyczne i prawne. Elementy te mogą nasilić lub rozwiązać początkowe wątpliwości Komisji określone w decyzji o wszczęciu postępowania. W związku z powyższym pod koniec tej procedury analiza Komisji mogła ulec zmianie, co oznacza, że ostateczna decyzja może różnić się nieco od decyzji o wszczęciu postępowania, przy czym różnice te nie wpływają na legalność ostatecznej decyzji⁽³⁵³⁾.
- (429) Jest to konsekwencja obszernych uwag pisemnych przedstawionych przez Irlandię i Apple'a w sprawie kwestii związanych z pomocą państwa poruszonych przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania, które zostały szczegółowo omówione w analizie Komisji dotyczącej niniejszej sprawy. W odpowiedzi na wniosek Irlandii o szczegółowe objaśnienie oceny pomocy państwa w świetle tych elementów i zarzutu przedstawionego przez Irlandię, z którego to wynika, że ocena Komisji wydaje się oparta na niezrozumieniu mającego zastosowanie prawa krajowego przez Komisję, służby Komisji w celu zachowania przejrzystości przesłały pismo z dnia 17 kwietnia 2015 r. adresowane do Irlandii, które zostało przekazane Apple'owi. Od czasu przyjęcia decyzji o wszczęciu postępowania przedmiot postępowania w sprawie pomocy państwa prowadzonego przez Komisję nigdy nie uległ jednak zmianie (metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego) podobnie jak zasadnicze wątpliwości co do zgodności zakwestionowanych środków z zasadami pomocy państwa (czy wspomniane metody generują dla ASI i AOE dochód do opodatkowania, który jest zgodny z zasadą ceny rynkowej).

⁽³⁵²⁾ Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9).

⁽³⁵³⁾ Sprawa T-424/05, Włochy przeciwko Komisji, EU:T:2009:49, pkt 69; i sprawy T-231/06 i T-237/06, Niderlandy i NOS przeciwko Komisji EU:T:2010:525, pkt 50. Zob. również sprawa T-242/12, (SNCF) przeciwko Komisji EU:T:2015:1003, pkt 345–367.

- (430) W każdym razie od czasu otrzymania pisma z dnia 17 kwietnia 2015 r. Irlandia miała wystarczająco dużo możliwości, aby przedstawić Komisji swoje opinie na temat stanowiska wyrażonego w tym piśmie i skutecznie skorzystała z tej możliwości przy wielu okazjach, zarówno w formie pisemnej, jak i ustnej⁽³⁵⁴⁾. Jeżeli chodzi o Apple'a, Komisja przypomina, że jako zainteresowana strona spółka może jedynie zgłaszać uwagi w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania. Od czasu przekazania jej pisma z dnia 17 kwietnia 2015 r. Apple wielokrotnie miało jednak okazję przekazać Komisji swoje uwagi, zarówno na piśmie, jak i ustnie, i efektywnie korzystało z tej możliwości⁽³⁵⁵⁾.
- (431) Komisja uważa, że prawa procesowe Irlandii i Apple'a były w pełni poszanowane w tym przypadku.

11. WINDYKACJA ŚRODKÓW

11.1. OBOWIĄZEK WINDYKACJI ŚRODKÓW

- (432) W art. 16 ust. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1589 zobowiązano Komisję do zarządzenia windykacji pomocy niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym. Przepis ten przewiduje również, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy niezgodnej z prawem, którą uznano za niezgodną z rynkiem wewnętrznym. W art. 16 ust. 2 rozporządzenia (UE) 2015/1589 przewidziano, że pomoc podlega windykacji wraz z odsetkami od dnia, w którym pomoc niezgodna z prawem została udostępniona beneficjentowi do daty jej windykacji. W rozporządzeniu Komisji (WE) nr 794/2004 opisano metody, które należy stosować w celu obliczenia odsetek zwrotu⁽³⁵⁶⁾. Co więcej, art. 16 ust. 3 rozporządzenia (UE) 2015/1589 stanowi, że „windykacja zostaje przeprowadzona bezzwłocznie i zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym zainteresowanego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidują one bezzwłoczne i skuteczne wykonanie decyzji Komisji”.

11.2. NOWA POMOC

- (433) Zgodnie z art. 1 lit. c) rozporządzenia (UE) 2015/1589 „nowa pomoc» oznacza każdą pomoc, czyli programy pomocowe i pomoc indywidualną, która nie jest pomocą istniejącą, włącznie ze zmianami istniejącej pomocy”.
- (434) Zgodnie z art. 17 rozporządzenia (UE) 2015/1589 uprawnienie Komisji w zakresie windykacji pomocy podlega 10-letniemu okresowi przedawnienia. Okres przedawnienia rozpoczyna bieg w dniu, w którym przyznano pomoc niezgodną z prawem beneficjentowi albo w charakterze pomocy indywidualnej, albo w ramach programu pomocowego. Jakiegokolwiek działanie, podejmowane przez Komisję lub przez państwo członkowskie, działające na wniosek Komisji w odniesieniu do pomocy niezgodnej z prawem powoduje przerwanie okresu przedawnienia. Każde przerwanie powoduje, że okres przedawnienia zaczyna biec od początku. Okres przedawnienia zostaje zawieszony, dopóki decyzja Komisji jest przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Sprawiedliwości. Ponadto jakiegokolwiek pomoc, w odniesieniu do której upłynął okres przedawnienia, uznaje się za pomoc istniejącą.
- (435) Interpretację indywidualną prawa podatkowego z 1991 r. wydano ponad 10 lat temu. W niniejszej sprawie okres przedawnienia określony w art. 17 rozporządzenia (UE) 2015/1589 został przerwany w dniu 12 czerwca 2013 r., tj. w dniu, w którym Komisja wysłała do Irlandii pismo z żądaniem przekazania jej informacji na temat praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, a w szczególności informacji na temat orzeczeń wydanych przez Irlandię na korzyść AOI, ASI i AOE⁽³⁵⁷⁾. Oznacza to, że każdą pomoc przyznaną na mocy interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. przed dniem 12 czerwca 2003 r. należy uznać za „istniejącą” pomoc w rozumieniu art. 1 lit. b) pkt (iv) rozporządzenia (UE) 2015/1589. Natomiast każdą pomoc przyznaną po tej dacie na mocy interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. albo na mocy interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r. należy uznać za „nową” pomoc w rozumieniu art. 1 lit. c) rozporządzenia (UE) 2015/1589.

⁽³⁵⁴⁾ Zob. wymiana uwag między Irlandią a Komisją opisana w art. 7.1, 7.2, 7.4 i 7.5.

⁽³⁵⁵⁾ Zob. wymiana uwag między Apple'em a Komisją opisana w sekcjach 7.1, 7.2 i 7.3.

⁽³⁵⁶⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1).

⁽³⁵⁷⁾ Zob. motyw 1. Pierwsza odpowiedź Irlandii na wezwanie Komisji do udzielenia informacji, która dotyczyła irlandzkiej praktyki w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, z jednej strony, i zawierała szczegółowe pytania dotyczące ASI i AOE, z drugiej strony, pochodzi z dnia 9 lipca 2013 r.

- (436) Irlandia twierdzi, że każdą pomoc przyznaną w tym przypadku można uznać tylko za istniejącą pomoc, co wynika z niezastosowania przez irlandzki organ podatkowy zasady ceny rynkowej, która nie obowiązywała w Irlandii, gdy ta przystępowała do Unii w dniu 1 stycznia 1973 r., i nie była stosowana od tamtego czasu. Zdaniem Irlandii art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. stanowi jedynie powielenie art. 201 ustawy o podatku dochodowym z 1967 r., która obowiązywała w czasie, gdy Irlandia przystępowała do Unii, i żaden z przepisów nie odnosi się do zasady ceny rynkowej ani do ram OECD. A zatem, z uwagi na fakt, że podstawa prawna przypisywania zysku irlandzkiemu oddziałowi nie uległa istotnej zmianie od czasu przystąpienia Irlandii do Unii, dany środek, jeżeli stanowi pomoc państwa, uznaje się za istniejącą pomoc w rozumieniu art. 1 lit. b) rozporządzenia (UE) 2015/1589 ⁽³⁵⁸⁾.
- (437) Nie można przyjąć tego argumentu, ponieważ pomoc przyznana w tym przypadku jest pomocą indywidualną przyznaną ASI, AOE i grupie Apple w formie kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, w których zatwierdzono metody przypisywania zysku przyznające ASI i AOE prawo do obniżenia podstawy opodatkowania do celów irlandzkiego podatku od osób prawnych, a nie, jak twierdzi Irlandia, program pomocowy na podstawie art. 25 ustawy podatkowej z 1997 r. i art. 201 ustawy o podatku dochodowym z 1967 r. Innymi słowy środkiem pomocy przyznającym pomoc są kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego stosowane corocznie przez ASI i AOE celem ustalenia dochodu do opodatkowania tych spółek i objęcia ich irlandzkim podatkiem od osób prawnych oraz, na podstawie tego ustalenia, ich corocznego zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych. Innymi słowy, pomoc przyznaną na mocy tych interpretacji indywidualnych przyznaje się co roku, w momencie gdy podatek od osób prawnych musi zostać opłacony przez ASI i AOE, a spółki te korzystają z metod przypisywania zysku zatwierdzonych w tych interpretacjach indywidualnych w celu obliczenia kwoty należnego podatku. Pomoc przyznana ASI, AOE i grupie Apple w drodze kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego stanowi zatem nową pomoc przyznaną corocznie ⁽³⁵⁹⁾.

11.3. PEWNOŚĆ PRAWA I UZASADNIONE OCZEKIWANIA

- (438) Art. 16 ust. 1 rozporządzenia (UE) 2015/1589 stanowi, że Komisja nie wymaga windykacji pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólną zasadą prawa.
- (439) Zarówno Irlandia, jak Apple podniosły argument, że poprzez wszczęcie formalnego postępowania wyjaśniającego i podanie w wątpliwość, 22 lata później, zgodności dwóch interpretacji indywidualnych prawa podatkowego z zasadami pomocy państwa Komisja naruszyła zasadę pewności prawa. Według Irlandii zasady pomocy państwa muszą być przewidywalne, a Komisja nie jest uprawniona do rozwijania prawa Unii poprzez rozszerzenie zakresu zastosowania tych zasad w nowatorski sposób lub poprzez odniesienie do sytuacji międzynarodowej tj. ram OECD ⁽³⁶⁰⁾. Poprzez stosowanie zasady ceny rynkowej i ram OECD, w szczególności wytycznych OECD z 2010 r., Komisja wprowadza z mocą wsteczną zewnętrzne ramy odniesienia, które nie były częścią irlandzkiego prawa krajowego w tamtym czasie ⁽³⁶¹⁾. Ponadto Irlandia twierdzi, że stosowanie przez Komisję z mocą wsteczną obecnie obowiązujących zasad oznacza, że od Irlandii wymaga się dostosowania do norm, których Irlandia (oraz Apple) nie mogła przewidzieć podczas publikowania interpretacji indywidualnych ⁽³⁶²⁾.
- (440) Zgodnie z orzecznictwem podstawowa zasada pewności prawa sprzeciwia się nieograniczonemu odsuwaniu w czasie wykonywania przez Komisję jej uprawnień ⁽³⁶³⁾. Aby zastosowanie miała zasada pewności prawa,

⁽³⁵⁸⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 141 i nast.

⁽³⁵⁹⁾ Sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, EU:C:2006:416. To samo rozumowanie Sąd zastosował w sprawach połączonych T-427/04 i T-17/05 Francja i France Telecom przeciwko Komisji EU:T:2009:474, w których France Telecom korzystała ze zwolnienia z podatku, a Komisja uznała, że pomoc przyznawano corocznie tj. różnica należnego i zwolnionego podatku była obliczana w skali roku i zależała m.in. od poziomu stawek podatkowych ustanawianego corocznie przez władze lokalne, których wniosek został zatwierdzony przez Sąd.

⁽³⁶⁰⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 90.

⁽³⁶¹⁾ Uwagi Irlandii dotyczące uwag osób trzecich, pkt 22–41.

⁽³⁶²⁾ Uwagi Apple'a dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 300.

⁽³⁶³⁾ Sprawy C-74/00 P i C-75/00, P Falck i Acciaierie di Bolzano przeciwko Komisji, EU:C:2002:524, pkt 140.

widoczny musi być jednak przedłużający się brak działania po stronie Komisji od momentu, gdy dowiedziała się o pomocy i sytuacji niepewności. Długi upływ czasu jako taki nie wystarcza, aby stwierdzić pewność prawa, zaś Komisji można zarzucić opóźnienie dopiero od momentu, gdy dowiedziała się o istnieniu pomocy. W niniejszym przypadku, jako że Irlandia nigdy nie powiadomiła Komisji o kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, ani nie udostępniła ich publicznie w żaden inny sposób, Komisja mogła dowiedzieć się o istnieniu tych interpretacji indywidualnych dopiero po ich publicznym udostępnieniu, co wydarzyło się po raz pierwszy podczas przesłuchań przed Senatem Stanów Zjednoczonych. Przesłuchania te odbyły się w dniu 21 maja 2013 r. i w następstwie tych przesłuchań w dniu 12 czerwca 2013 r. Komisja wystosowała do Irlandii wezwanie do udzielenia informacji. Nie można zatem oskarżyć Komisji o to, że naruszyła zasadę pewności prawa w wyniku długotrwałego braku działań, ponieważ od momentu, w którym Komisja dowiedziała się o interpretacjach indywidualnych (21 maja 2013 r.), podjęła działania w okresie krótszym niż miesiąc (12 czerwca 2013 r.).

- (441) Jeżeli chodzi o argument Irlandii, że zasada pewności prawa została naruszona, ponieważ Komisja działała wbrew praktyce decyzyjnej, zgodnie z którą jedynym ważnym punktem odniesienia jest krajowy system podatkowy, Komisja przypomina, że systemem odniesienia, na podstawie którego ocenia istnienie korzyści o charakterze selektywnym, w tym przypadku są zwykle zasady opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii. Komisja przypomina również, że podczas gdy państwa członkowskie cieszą się autonomią fiskalną w dziedzinie podatków bezpośrednich, każdy środek polityki budżetowej przyjmowany przez państwo członkowskie musi być zgodny z unijnymi zasadami pomocy państwa, które wiążą państwa członkowskie, oraz ma charakter nadrzędny wobec przepisów krajowych poszczególnych państw członkowskich⁽³⁶⁴⁾. W tym względzie Komisja przypomina, że w art. 107 ust. 1 Traktatu, zgodnie z wykładnią Trybunału Sprawiedliwości⁽³⁶⁵⁾, zabrania się stosowania środka polityki budżetowej, który umożliwiał przedsiębiorstwu zintegrowanemu określenie swojego dochodu do opodatkowania w sposób, który nie odzwierciedla dochodu uzyskanego w warunkach wolnej konkurencji, tj. na podstawie cen wynegocjowanych przez przedsiębiorstwa samodzielnie prowadzące negocjacje w porównywalnych okolicznościach zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Przyjmując tę decyzję, Komisja stosuje art. 107 ust. 1 Traktatu w odniesieniu do kwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, w przypadku których Komisja stwierdziła, że odbiegają od zwykłych zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii, ponieważ umożliwiają ASI i AOE określenie ich dochodu podlegającego opodatkowaniu w sposób, który nie odzwierciedla zasady ceny rynkowej. Jeżeli chodzi o argument Irlandii, że Komisja nakłada standardy międzynarodowe i stosuje wytyczne z 2010 r. w odniesieniu do interpretacji indywidualnych wydanych przed tą datą, Komisja przypomina, że jej wnioski zawarte w tej decyzji opierają się na naruszeniu art. 107 ust. 1 Traktatu, który stanowił część porządku prawnego Irlandii od 1973 r., a nie na ramach OECD. W niniejszej decyzji Komisja odnosi się do ram OECD, ponieważ ramy te zapewniają wartościowe wytyczne pozwalające ustalić, czy metoda określania dochodu oddziału podlegającego opodatkowaniu zapewnia wiarygodne przybliżenie wyniku rynkowego zgodnie z zasadą ceny rynkowej, ponieważ ramy są wynikiem dyskusji ekspertów w kontekście OECD i zawierają opis technik, których celem jest wyeliminowanie powszechnych problemów w zakresie opodatkowania międzynarodowego.

- (442) Ponadto w odpowiedzi na wspólną opinię podpisaną przez kilka stowarzyszeń branżowych Irlandia podniosła zasadę uzasadnionych oczekiwań jako czynnik uniemożliwiający odzyskanie środków w niniejszej sprawie. W swoich uwagach odniosła się również do decyzji w sprawie France Télécom⁽³⁶⁶⁾, argumentując, że kwota pomocy przyznanej w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego będzie trudna do określenia w niniejszej sprawie⁽³⁶⁷⁾. Państwo członkowskie, którego władze przyznały pomoc niezgodnie z art. 108 ust. 3 Traktatu, nie może jednak powołać się na uzasadnione oczekiwanie beneficjenta, aby usprawiedliwić fakt niewywiązania się z obowiązku podjęcia działań koniecznych do wdrożenia decyzji Komisji nakazującej mu odzyskanie pomocy. W przeciwnym razie art. 107 i 108 Traktatu byłyby bezskuteczne, ponieważ organy krajowe mogłyby się powoływać na własne niezgodne z prawem postępowanie w celu

⁽³⁶⁴⁾ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 81; sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja przeciwko Rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, EU:C:2011:732; sprawa C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, pkt 25 oraz postanowienie w sprawie C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, pkt 18; zob. również sprawa T-538/11, Belgia przeciwko Komisji, EU:T:2015:188, pkt 66.

⁽³⁶⁵⁾ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03, Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:416, pkt 95–97.

⁽³⁶⁶⁾ Decyzja Komisji 2006/621/WE z dnia 2 sierpnia 2004 r. dotycząca pomocy państwa wdrożonej przez Francję na rzecz France Télécom (Dz.U. L 257 z 20.9.2006, s. 11).

⁽³⁶⁷⁾ Uwagi Irlandii dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania, pkt 155 i 156.

pozbawienia decyzji Komisji skutków prawnych w oparciu o te postanowienia Traktatu⁽³⁶⁸⁾. W związku z powyższym, to nie na zainteresowanym państwie członkowskim, lecz na przedsiębiorstwie będącym beneficjentem pomocy ciąży obowiązek powołania się na wyjątkowe okoliczności mogące uzasadnić jego uzasadnione oczekiwanie, aby sprzeciwić się obowiązkowi zwrotu pomocy niezgodnej z prawem⁽³⁶⁹⁾. Ponieważ Apple nie powołało się na tę zasadę w żadnej ze swoich uwag przedłożonych Komisji, opieranie się przez Irlandię na uzasadnionym oczekiwaniu jest chociażby z tego tylko powodu bezpodstawne. W każdym razie jeżeli pomocy udzielono bez jej wcześniejszego zgłoszenia Komisji, w braku wyjątkowych okoliczności beneficjent pomocy nie może mieć uzasadnionych oczekiwań, że pomoc jest zgodna z prawem⁽³⁷⁰⁾.

- (443) Jeżeli chodzi o argument podniesiony we wspólnej opinii odnoszący się do domniemanego nowego charakteru podejścia w niniejszej sprawie prowadzącego do naruszenia zasady uzasadnionych oczekiwań, a zatem uniemożliwienia odzyskania środków⁽³⁷¹⁾, Komisja przypomina, że uzasadnione oczekiwanie ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do jednostki znajdującej się w sytuacji, w której instytucja Unii, udzielając konkretnych zapewnień, wzbudziła u niej uzasadnione nadzieje⁽³⁷²⁾. Ani Irlandia nie wykazała, ani we wspólnym oświadczeniu nie wykazano, iż Komisja kiedykolwiek udzieliła konkretnego zapewnienia, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego są zgodne z zasadami pomocy państwa lub że art. 107 ust. 1 Traktatu nie ma zastosowania do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego lub jakiegokolwiek podobnego środka polityki budżetowej, w którym zatwierdza się metodę umożliwiającą przedsiębiorstwu zintegrowanemu ustalenie jego dochodu do opodatkowania. Wręcz przeciwnie – Komisja zidentyfikowała interpretacje indywidualne prawa podatkowego jako środki polityki budżetowej prowadzące do przyznania pomocy państwa w obwieszczeniu sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej z 1998 r.⁽³⁷³⁾ i zastosowała zasady pomocy państwa do środków polityki budżetowej umożliwiających przedsiębiorstwom zintegrowanym określenie ich dochodu do opodatkowania w szeregu decyzji wydanych od tego czasu⁽³⁷⁴⁾. Irlandia nie ma zatem żadnych podstaw do powoływania się na zasadę uzasadnionych oczekiwań, aby zapobiec odzyskaniu środków.
- (444) Jeżeli chodzi o domniemaną trudność w określeniu kwoty pomocy, w niniejszej sprawie sytuacja jest stosunkowo prosta – na mocy środka polityki budżetowej beneficjent uzyskuje zmniejszenie podstawy opodatkowania, a tym samym obniżkę podatku od osób prawnych. Komisja nie dostrzega żadnego problemu w określeniu kwoty, którą należy odzyskać w tego rodzaju sytuacji, i nie dostrzega żadnych podobieństw do środka pomocy zidentyfikowanego w decyzji w sprawie France Télécom dotyczącej sytuacji, w której pomoc przyznano w oparciu o publiczne oświadczenie ministra, którego skutkiem było zwiększenie zdolności kredytowej przedsiębiorstwa na rynku.

11.4. METODA ODZYSKANIA ŚRODKÓW

- (445) Nałożenie na państwo obowiązku zniesienia pomocy uznanej przez Komisję za niezgodną z rynkiem wewnętrznym służy przywróceniu uprzednio istniejącej na rynku sytuacji w zakresie konkurencyjności. W tym kontekście Trybunał Sprawiedliwości ustalił, że cel ten uznaje się za osiągnięty, jeżeli beneficjent pomocy niezgodnej z prawem dokonał jej zwrotu i utracił korzyść posiadaną względem konkurentów rynkowych, a ponadto została przywrócona sytuacja sprzed wypłaty pomocy.

⁽³⁶⁸⁾ Zob. sprawa C-5/89, Komisja przeciwko Niemcom, EU:C:1990:320, pkt 17 i sprawa C-310/99, Włochy przeciwko Komisji, EU:C:2002:143, pkt 104.

⁽³⁶⁹⁾ Zob. sprawa T-67/94, Ladbroke Racing przeciwko Komisji, EU:T:1998:7, pkt 183; zob. również sprawy połączone T-116/01 i T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA i Diputacion Floral de Vizcaya przeciwko Komisji, EU:T:2003:217, pkt 203.

⁽³⁷⁰⁾ Sprawy połączone C-183/02 P i C-187/02 P, Demesa i Territorio Histórico de Álava przeciwko Komisji, EU:C:2004:701, pkt 45.

⁽³⁷¹⁾ Wspólna opinia, pkt 16.

⁽³⁷²⁾ Zob. sprawa 265/85, Van den Bergh en Jurgens BV i Van Dijk Food Products (Lopik) BV przeciwko Komisji, EU:C:1987:121, pkt 44 oraz sprawa C 537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan przeciwko Komisji, EU:C:2010:769, pkt 63.

⁽³⁷³⁾ Dz.U. C 147 z 20.6.2002, s. 2.

⁽³⁷⁴⁾ Zob. na przykład decyzja Komisji 2003/81/WE z dnia 22 sierpnia 2002 r. [w sprawie C 48/2001 (ex NN 43/2000) dotyczącej programu pomocy wdrożonego przez Hiszpanię na rzecz centrów koordynacyjnych w prowincji Vizcaya] (Dz.U. L 31 z 6.2.2003, s. 26); decyzja Komisji 2003/512/WE z dnia 5 września 2002 r. w sprawie programu pomocy wprowadzonego przez Niemcy na rzecz ośrodków kontroli i koordynacji (Dz.U. L 177 z 16.7.2003, s. 17); decyzja Komisji 2003/501/WE z dnia 16 października 2002 r. w sprawie programu pomocy państwa C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Centra koordynacyjne – wdrożonego przez Luksemburg (Dz.U. L 170 z 9.7.2003, s. 20), pkt 53; oraz decyzja Komisji 2003/755/WE z dnia 17 lutego 2003 r. w sprawie programu pomocy wdrożonego przez Belgię na rzecz centrów koordynacyjnych mających siedzibę w Belgii (Dz.U. L 282 z 30.10.2003, s. 25).

- (446) Żaden przepis prawa Unii nie wymaga od Komisji, aby przy nakazywaniu uzyskania zwrotu pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym określała dokładną kwotę, która ma zostać odzyskana ⁽³⁷⁵⁾. Wystarczy, by decyzja Komisji zawierała wskazówki pozwalające adresatowi na samodzielne, bez nadmiernych trudności, ustalenie tej kwoty ⁽³⁷⁶⁾. Wymogi prawa Unii ograniczają się do tego, by, po pierwsze, odzyskanie pomocy niezgodnej z prawem doprowadziło do przywrócenia stanu poprzedniego, a po drugie, by zwrot pomocy nastąpił według zasad określonych przez prawo krajowe ⁽³⁷⁷⁾. Zgodnie z prawem Komisja może zatem ograniczyć się do stwierdzenia obowiązku uzyskania zwrotu danej pomocy i pozostawić organom krajowym zadanie obliczenia konkretnych kwot podlegających odzyskaniu ⁽³⁷⁸⁾.
- (447) W odniesieniu do pomocy państwa niezgodnej z prawem w formie środków podatkowych wartość do odzyskania należy obliczyć na podstawie porównania pomiędzy podatkiem faktycznie zapłaconym a wartością, która powinna zostać zapłacona, jeżeli ogólnie stosowana reguła zostałaby zastosowana. Jak stwierdzono w sekcji 8.2.2.2, w szczególności w motywie 319, prawidłowe przypisanie aktywów, funkcji i ryzyka przez irlandzki organ podatkowy w czasie, w którym wydano kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, powinno być rozstrzygające w odniesieniu do przypisania zysków w obrębie spółek ASI i AOE, a zatem wszystkie zyski z tytułu działalności handlowej tych spółek powinny zostać przypisane irlandzkim oddziałom ASI i AOE w okresie, kiedy obowiązywały kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego. W świetle 10-letniego okresu przedawnienia ustanowionego w art. 17 rozporządzenia (UE) 2015/1589 odzyskanie powinno objąć pomoc przyznaną począwszy od dnia 12 czerwca 2003 r., a ponieważ – jak twierdzi Apple – rok podatkowy 2014 jest ostatnim rokiem, w którym spółki ASI i AOE stosowały interpretację indywidualną z 2007 r. w celu ustalania ich dochodu do opodatkowania w Irlandii, datą końcową powinien być dzień 27 września 2014 r., kiedy to zakończył się rok podatkowy 2014 spółek ASI i AOE. W związku z powyższym wszystkie zyski z tytułu działalności gospodarczej spółek ASI i AOE powinny – jako punkt wyjścia – zostać przypisane odnośnym irlandzkim oddziałom w odniesieniu do okresu od dnia 12 czerwca 2003 r. do dnia 27 września 2014 r. do celów obliczania podatku od osób prawnych spółek ASI i AOE zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii. Ponadto dochód z odsetek od majątku irlandzkich oddziałów, który Apple i Irlandia zidentyfikowały w wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych ⁽³⁷⁹⁾, powinien zostać przypisany irlandzkim oddziałom ASI i AOE.
- (448) Apple może żądać – w zakresie, w jakim zostanie to wystarczająco udowodnione – przypisania następujących odliczeń od zysku irlandzkim oddziałom ASI i AOE:
- (i) dochód z odsetek i z inwestycji, który można przypisać siedzibom głównym spółek ASI i AOE, związany z biernym zarządzaniem płynnością, które rada dyrektorów spółek ASI i AOE zleciła przedsiębiorstwu Braeburn, jak przedstawiono w protokołach posiedzeń rad dyrektorów ⁽³⁸⁰⁾; nie obejmuje to dochodu z odsetek od majątku irlandzkich oddziałów, który Apple i Irlandia zidentyfikowały w wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych ⁽³⁸¹⁾;
 - (ii) ulgi inwestycyjne zgodnie z interpretacją indywidualną z 1991 r. w zakresie, w jakim ograniczenie wykorzystania środków z ulg inwestycyjnych prowadzi do postawienia Apple'a w niekorzystnej sytuacji ⁽³⁸²⁾; oraz
 - (iii) zyski oddziału spółki AOE w Singapurze, które opodatkowano w Singapurze ⁽³⁸³⁾.
- (449) Zyski z działalności operacyjnej, które mają podlegać opodatkowaniu w Irlandii, można również skorygować w następstwie efektywnego przekształcenia wymaganych ustawowo sprawozdań finansowych lub deklaracji podatkowych spółek ASI i AOE według odpowiadających im płatności i korekt dotyczących wymaganych ustawowo sprawozdań finansowych innych spółek należących do grupy Apple zgodnie z ogólnymi zasadami mającymi zastosowanie w Irlandii do przekształcania z mocą wsteczną sprawozdań finansowych lub deklaracji podatkowych oraz pod warunkiem że Apple jest w stanie w wystarczający sposób udowodnić istnienie jakiegokolwiek rzeczywistego zobowiązania względem Apple Inc. albo innych spółek należących do grupy Apple w innych jurysdykcjach z tytułu wykonywanej działalności lub świadczonych usług, np. działalności w zakresie badania i rozwoju oraz działań marketingowych.

⁽³⁷⁵⁾ Chociaż w kontekście „niemożności odzyskania”, a nie „trudności w określeniu kwoty pomocy”.

⁽³⁷⁶⁾ Zob. sprawa C-441/06, Komisja przeciwko Francji, EU:C:2007:616, pkt 29 i przywołane tam orzecznictwo.

⁽³⁷⁷⁾ Sprawy połączone T-427/04 i T-17/05, Francja i France Télécom przeciwko Komisji, EU:T:2009:474, pkt 297.

⁽³⁷⁸⁾ Sprawy połączone T-427/04 i T-17/05, Francja i France Télécom przeciwko Komisji, EU:T:2009:474, pkt 299.

⁽³⁷⁹⁾ Zob. motyw 100.

⁽³⁸⁰⁾ Zob. motywy 108 i 291.

⁽³⁸¹⁾ Zob. motyw 100.

⁽³⁸²⁾ Zob. motyw 349.

⁽³⁸³⁾ Zob. przypis 74.

- (450) Tego rodzaju przekształcenie mogłoby wynikać ze zmiany z mocą wsteczną umowy o podziale kosztów lub umowy w sprawie usług marketingowych. Irlandzki organ podatkowy nie zbadał warunków tych umów w kontekście kwestionowanych interpretacji indywidualnych, a gdyby wysokość wkładu finansowego w koszty badań i rozwoju oraz marketingu ponoszone przez spółki ASI i AOE zgodnie z tymi umowami nie była zgodna z wysokością wkładu, którą uzgodniłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa prowadzące negocjacje zgodnie z zasadą ceny rynkowej, na przykład ponieważ pracownicy Apple Inc. wykonywaliby działalność na rzecz ASI i AOE wykraczającą poza odpłatny wkład objęty umową o podziale kosztów oraz umową w sprawie usług marketingowych, istnienie tego rodzaju działalności, gdyby było właściwie udokumentowane, mogłoby uzasadniać zmianę z mocą wsteczną umowy o podziale kosztów lub umowy w sprawie usług marketingowych oraz doprowadzić do wzrostu *ex post* płatności dokonywanych przez spółki ASI i AOE na rzecz Apple Inc., pod warunkiem że tego rodzaju płatności są zgodne z zasadą ceny rynkowej.
- (451) Tego rodzaju przekształcenie mogłoby również wynikać ze zmiany z mocą wsteczną jurysdykcji, w której rejestrowana jest sprzedaż dokonywana przez spółkę ASI w regionie EMEA w przypadkach, w których zdaniem Apple'a wielkość tej zarejestrowanej sprzedaży nie odpowiadała rzeczywistemu ryzyku podejmowanemu podczas dystrybucji produktów Apple'a oraz że tego rodzaju ryzyko było w praktyce ponoszone w jurysdykcjach, w których prowadzono bardziej znaczącą działalność gospodarczą niż w Irlandii. Może tak być na przykład w przypadku dowolnych zysków ASI opodatkowanych włoskim podatkiem od osób prawnych⁽³⁸⁴⁾, pod warunkiem że spółka ASI odnotowała ocenę dokonaną przez włoski organ podatkowy w odniesieniu do poszczególnych kwot pomocy w przekształconych wymaganych ustawowo sprawozdaniach finansowych spółki i że zyski podlegające opodatkowaniu w Irlandii są zmniejszone w nie większym stopniu niż proporcjonalnie do odpowiadających kwot zysku podlegających opodatkowaniu we Włoszech.

11.5. WNIOSEK

- (452) Podsumowując, Komisja stwierdza, że Irlandia, wydając kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, które pozwoliły spółkom ASI i AOE na ustalenie ich rocznego podatku od osób prawnych w Irlandii w latach, w których te interpretacje obowiązywały, stanowiły niezgodną z prawem pomoc państwa przyznaną na rzecz spółek ASI, AOE i grupy Apple z naruszeniem przepisów art. 108 ust. 3 Traktatu, którą Irlandia jest zobowiązana odzyskać od spółek ASI i AOE na mocy art. 16 rozporządzenia (UE) 2015/1589,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

1. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydane przez Irlandię dnia 29 stycznia 1991 r. i 23 maja 2007 r. na rzecz spółki Apple Sales International, które pozwoliły tej spółce na ustalenie jej zobowiązania podatkowego w Irlandii w ujęciu rocznym, stanowią pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Wspomniana pomoc została niezgodnie z prawem wdrożona przez Irlandię z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu i jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.
2. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydane przez Irlandię dnia 29 stycznia 1991 r. i 23 maja 2007 r. na rzecz spółki Apple Operations Europe International, które pozwoliły tej spółce na ustalenie jej zobowiązania podatkowego w Irlandii w ujęciu rocznym, stanowią pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Wspomniana pomoc została niezgodnie z prawem wdrożona przez Irlandię z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu i jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

Artykuł 2

1. Irlandia odzyskuje od spółki Apple Sales International pomoc, o której mowa w art. 1 ust. 1.
2. Irlandia odzyskuje od spółki Apple Operations Europe pomoc, o której mowa w art. 1 ust. 2.
3. Do kwot podlegających zwrotowi dolicza się odsetki za cały okres począwszy od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji beneficjentów, do dnia jej faktycznego odzyskania.

⁽³⁸⁴⁾ Zob. przypis 73.

4. Odsetki nalicza się narastająco zgodnie z przepisami rozdziału V rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004.

Artykuł 3

1. Odzyskanie pomocy, o której mowa w art. 1, odbywa się w sposób bezzwłoczny i skuteczny.
2. Irlandia zapewnia wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Artykuł 4

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Irlandia przekazuje Komisji informacje dotyczące metody zastosowanej do obliczenia dokładnej kwoty pomocy.
2. Do momentu całkowitego odzyskania pomocy, o której mowa w art. 1, Irlandia na bieżąco informuje Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Irlandia bezzwłocznie przedstawia informacje o środkach już podjętych oraz środkach planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji.

Artykuł 5

Niniejsza decyzja skierowana jest do Irlandii.

Sporządzono w Brukseli dnia 30 sierpnia 2016 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Członek Komisji
